

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



***FORMAS DE FINANCIAMENTO DOS SISTEMAS PREVIDENCIAIS
DE SEGURANÇA SOCIAL EM PORTUGAL E NO BRASIL: como
adequar a dimensão principiológica aos novos riscos
demográficos, sociais e financeiros***

José Anijar Fragoso Rei

Orientadora: Professora Doutora Nazaré Saldanha Póvoas da Costa Cabral

Tese especialmente elaborada para obtenção do grau de Doutor em Ciências Jurídico-
Económicas

2025

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



***FORMAS DE FINANCIAMENTO DOS SISTEMAS PREVIDENCIAIS
DE SEGURANÇA SOCIAL EM PORTUGAL E NO BRASIL: como
adequar a dimensão principiológica aos novos riscos
demográficos, sociais e financeiros***

José Anijar Fragoso Rei

Orientadora: Professora Doutora Nazaré Saldanha Póvoas da Costa Cabral

Tese especialmente elaborada para obtenção do grau de Doutor em Ciências Jurídico-Económicas

Júri

Presidente: Professor Doutor Fernando José Borges Correia de Araújo

Vogais:

- Doutor Jorge Pereira da Silva
- Doutora Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho
- Doutora Nazaré Saldanha Póvoas da Costa Cabral
- Doutor Carlos Manuel Batista Lobo
- Doutora Rute Neto Cabrita e Gil Saraiva
- Doutora Cláudia Alexandre Santos Madaleno

2025

AGRADECIMENTOS

À minha esposa Naire Alves Fragoso Rei, pelo amor, tolerância e compreensão que nos mantém unidos e por ter seguido firme comigo nessa longa jornada além-mar. Sem seu apoio e motivação, nada disso seria possível.

Às minhas filhas Maria Catarina e Maria Cecília, que mesmo sendo crianças, souberam compreender minhas ausências durante o Doutorado e são meus refúgios de carinho e alegria.

A meu pai José Fragoso Rei (*in memoriam*), por ter sempre me proporcionado condições materiais e afetivas para que pudesse avançar nos estudos e, da eternidade, intercedeu para que eu conseguisse passar pelas provas finais

À minha mãe Vânia Anijar Fragoso Rei, pela zelosa dedicação e pelo exemplo de amor e fortaleza à nossa família.

Às minhas irmãs Vivian e Verna Anijar Fragoso Rei, pela motivação e desejos de que tudo corresse bem na trajetória de estudos e de crescimento pessoal.

Aos meus avós paternos Adelina Fragoso Rei (*in memoriam*) e José Pires Rei (*in memoriam*), por terem cultivado aos laços de amor a nossa família e de união entre Portugal e o Brasil.

Aos meus avós maternos Salomão Anijar (*in memoriam*) e Waldomira Anijar (*in memoriam*), pela herança de amor e de paz que legaram à nossa família.

À minha rede de apoio de amigos e familiares em Portugal, sem os quais não teria sido possível prosseguir nessa jornada: Maria Fernanda Pinto, Aida Alves (*in memoriam*), Teresa Pinto, José Ruy (*in memoriam*), Raul Duarte, Delfina Soares, Antonio Augusto Montenegro, Francisco Nicolau Domingos e meus tios José Augusto (*in memoriam*) e Emília Monteiro (*in memoriam*).

À senhora professora orientadora, Doutora Nazaré da Costa Cabral, pela disponibilidade, palavras de incentivos e pelas lúcidas orientações ao longo de todo o Doutorado.

Aos senhores professores da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, pelos ensinamentos transmitidos no decorrer do Doutorado em Direito e pela acolhida durante o Doutorado.

Ao corpo técnico de funcionários da Universidade de Lisboa, pela atenção e diversas informações de pesquisa e de serviços administrativos.

Aos meus colegas da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, pelos debates acadêmicos, pela amizade e pelos momentos de descontração que tornam esse percurso mais instigante e agradável.

À Maria Mariana Soares de Moura, que colaborou na revisão do texto.

Ao corpo gestor, membros, servidores e estagiários da Defensoria Pública do Estado do Pará, pela licença para estudos a mim concedida e pelo suporte durante minha ausência parcial.

Aos colegas professores, gestores e discentes da Universidade da Amazônia e da UNIESAMAZ, pelo estímulo acadêmico e pela compreensão por alguns afastamentos.

Finalmente, dou graças a Deus e à intercessão de Nossa Senhora de Nazaré, por terem me sustentado na fé para que, diante dos percalços surgidos ao longo do caminho, tivesse condições de avançar na escrita da tese.

“Ajudai-vos uns aos outros a carregar os vossos fardos e deste modo cumprireis a lei de Cristo.” (Gálatas 6:2).

“Enquanto eu tiver perguntas e não houver resposta, continuarei a escrever.”(Clarice Lispector).

RESUMO

A tese busca apresentar um contributo a respeito do futuro do financiamento da Segurança Social, nomeadamente do setor previdencial, em face de novos riscos sociais, econômicos e demográficos que ameaçam a sustentabilidade dos sistemas, dentre eles o português e o brasileiro. Destacam-se: a automação e a robotização decorrentes da quarta Revolução Industrial; o teletrabalho, o trabalho realizado mediante plataformas digitais, os nômadas digitais e a concorrência fiscal internacional, que também alcança os regimes de proteção social. A metodologia do trabalho não ignora as doutrinas econômicas, sociológicas e os relatórios de organizações internacionais. Contudo, o objetivo principal é analisar a compatibilidade de possíveis novos tributos destinados a financiar o setor previdencial perante os ordenamentos jurídicos português e brasileiro. Busca-se preservar a matriz principiológica dos sistemas protetivos perante o Estado Social previsto nas respectivas Constituições. O princípio mais relevante é a igualdade, manifesta na justa repartição dos esforços para o financiamento dos sistemas. São revisitados entendimentos da jurisprudência do Tribunal Constitucional Português e do Supremo Tribunal Federal Brasileiro, a fim de prospectar a viabilidade de novas fontes de receitas para a Previdência. Tem-se que deve ser mantido o sistema de repartição na proteção previdencial elementar e que a igualdade recomenda cautelas na concessão de benefícios, bem como que devem ser repelidas práticas abusivas quando do recolhimento dos tributos para a Segurança Social. A formação das carreiras contributivas também convive com aspectos redistributivos no sistema previdencial, como os complementos de pensão. Além dos impostos, a igualdade e a capacidade contributiva manifestam-se nas contribuições, nomeadamente quando preveem o alargamento da base de incidência e outras fontes de destino das receitas para custear mecanismos de solidariedade. Contudo, não deve ser ignorado que o setor previdencial volta-se a rendimentos substitutivos aos vencimentos laborais. Logo, deve acontecer a busca por recolhimentos contributivos advindos de novas formas de trabalho, sob pena de reduzir a proteção social e de violar a igualdade no financiamento dos regimes. No entanto, diante da diminuição do peso do fator trabalho em detrimento do capital, é necessária a diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social. Como resultado, concluímos pela utilização conjugada de contribuições e impostos para financiar os sistemas previdenciais, a depender da integração internacional e das particularidades de cada regime jurídico. Em Portugal, depois do acórdão 101 de 2023, o entendimento do Tribunal Constitucional tornou-se mais exigente no sentido de admitir que outras pessoas não envolvidas na ação pública financiada fiquem obrigadas a pagar contribuições, pelo que os impostos com receitas ao setor protetivo tornam-se mais compatíveis com a igualdade. Já no Brasil, os impostos não podem ter receitas consignadas a despesas específicas, enquanto há contribuições sobre bases diversas, pelo que as últimas se mostram mais adequadas para financiar a previdência.

Palavras-chave: Sustentabilidade financeira da Segurança Social; Setor Previdencial; Novos riscos sociais; Igualdade e justa repartição dos encargos; Financiamento por impostos e contribuições.

ABSTRACT

The thesis aims to present a contribution regarding the future of Social Security financing, specifically the pension sector, in light of new social, economic, and demographic risks that threaten the sustainability of systems, including those in Portugal and Brazil. Among these risks, the following stand out: automation and robotization resulting from the Fourth Industrial Revolution; teleworking, work performed through digital platforms, digital nomads, and international tax competition, which also affects social protection systems. The methodology of the work does not ignore economic and sociological doctrines and reports from international organizations. However, the main objective is to analyze the compatibility of possible new taxes intended to finance the pension sector within the Portuguese and Brazilian legal systems. The aim is to preserve the principled framework of protective systems within the Social State envisaged in their respective Constitutions. The most relevant principle is equality, manifested in the fair distribution of efforts to finance the systems. Understandings from the jurisprudence of the Portuguese Constitutional Court and the Brazilian Supreme Federal Court are revisited in order to explore the feasibility of new revenue sources for Social Security. It is argued that the pay-as-you-go system in basic pension protection should be maintained, and that equality suggests caution in granting benefits, as well as that abusive practices in the collection of taxes for Social Security should be rejected. The formation of contributory careers also coexists with redistributive aspects in the pension system, such as pension supplements. In addition to taxes, equality and contributory capacity are manifested in contributions, particularly when expanding the tax base and other revenue sources to fund solidarity mechanisms. However, it should not be ignored that the pension sector turns to income substitutes for labor wages. Therefore, efforts should be made to seek contributory payments from new forms of work, under penalty of reducing social protection and violating equality in the financing of systems. However, given the decrease in the weight of labor factors in favor of capital, it is necessary to diversify the sources of Social Security funding. As a result, we conclude that a combined use of contributions and taxes to finance pension systems is appropriate, depending on international integration and the particularities of each legal regime. In Portugal, after judgment 101/2023, the understanding of the Constitutional Court became more demanding in admitting that other individuals not involved in public-funded action should be required to pay contributions, making taxes with revenues to the protective sector more compatible with equality. In Brazil, taxes cannot have revenues earmarked for specific expenses, while there are contributions on various bases, making the latter more suitable for financing pensions.

Keywords: Financial sustainability of social security; pension sector; new social risks; equality and fair burden sharing; financing through taxes and contributions.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

ADCT – Ato das disposições constitucionais transitórias

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

APEX – Agência de Exportações

ASSB – Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CAP – Caixas de Aposentadorias e Pensões

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

CEDM – Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do Serviço Nacional de Saúde

CEIF – Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica

CES – Contribuição Extraordinária de Solidariedade

CESE – Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil

CGA – Caixa Geral de Aposentação dos Funcionários Públicos

CGE – Conta Geral do Estado

CIDEs – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

CNBB – Conferência Nacional dos Bispos do Brasil

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRCSPSS – Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

CRP/76 – Constituição da República Portuguesa

CS – Contribuição de sustentabilidade

CSB – Contribuição sobre o Setor Bancário

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRE – Desvinculação das Receitas dos Estados

DRM – Desvinculação das Receitas dos Municípios

DRU – Desvinculação de receitas da União

DSS – *Digital Social Security*

EC – Emenda Constitucional

EIOPA – Autoridade Europeia dos Seguros e Pensões Complementares da Reforma

EPL– *Employment Protection law*

FEFSS – Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

FMI – Fundo Monetário Internacional

FSSSE – Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético

FTT – *Financial Transaction Tax*

FUNRURAL – Fundo de previdência ao trabalhador rural

IAPAS – Instituto de administração financeira da previdência social

IAPs – Institutos de Aposentadoria e Pensão

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

INAMPS – Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social

INPS – Instituto Nacional de Previdência Social

INSS – Instituto Nacional de Seguro Social

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IPMF – Imposto sobre movimentações financeiras

IRC – Imposto de Renda das pessoas Coletivas

IRPJ – Imposto de renda da pessoa jurídica/coletiva

IRS – Imposto de renda da pessoa singular

ISS – Imposto sobre Serviços

ITF – Imposto sobre as transações financeiras

IVA – Imposto sobre valor acrescentado

LBA– Legião brasileira de assistência

LBSS – Lei de Bases da Segurança Social portuguesa

LGT – Lei Geral Tributária

LOPS – Lei Orgânica da Previdência Social

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MEI – Microempreendedor individual

NSP – *Non-state providers*

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

ODS – Objetivo de Desenvolvimento Sustentável

OIT – Organização Internacional do Trabalho

PAEF – Plano de Assistência Económica e Financeira

PAEF – Programa de Ajuste Económico e Financeiro

PEC – Pacto de Estabilidade e Crescimento
PEPP – *Pan-European Personal Pension Product*
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Programa de integração social
PL – Projeto de Lei
PRÓ-RURAL – programa de assistência ao trabalhador rural
RGPS – Regime Geral de Previdência Social
RMMG – Retribuição Mínima Mensal Garantida
RPC – regime de previdência complementar
RPPS – Regimes próprios de previdência dos servidores públicos
SAT – Seguro de Acidente de Trabalho
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SeLFIES – *Standard of Living indexed, forward-starting, income-only Securities*
SINPAS – Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social
SNS – Serviço Nacional de Saúde
STA – Superior Tribunal Administrativo
STF – Supremo Tribunal Federal
SURE – *Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency*
TC – Tribunal Constitucional
TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia
TSU – Taxa Social Única
VAL – Valor Acrescentado Líquido

NOTA DE LEITURA

A tese de doutoramento em questão está em plena conformidade com as diretrizes estabelecidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), garantindo assim sua aderência aos padrões acadêmicos e científicos vigentes. Além disso, destaca-se que o texto está redigido em conformidade com o Acordo Ortográfico de 2010 que estabelece as normas ortográficas da língua portuguesa.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	9
1. ESTADO SOCIAL E DIREITOS FUNDAMENTAIS EM PORTUGAL E NO BRASIL	16
1.1. Aspectos conceituais sobre o Estado Social	16
1.1.1. O florescimento e a solidificação do Estado Social	16
1.1.2. O Estado Social e sua influência na integração europeia	29
1.1.3. Os desgastes ao modelo de Estado Social	31
1.1.4. Estado Social no contexto da globalização	39
1.2. A opção pelo Estado Social na Constituição da República Portuguesa de 1976: a colocação dos direitos sociais	49
1.2.1. Considerações introdutórias e primórdios do Estado Social antes da Constituição da República Portuguesa de 1976	49
1.2.2. O Estado Social na Constituição da República Portuguesa de 1976.....	52
1.2.3. Liberdades e garantias x direitos sociais e culturais na Constituição da República de 1976.....	58
1.3. O Estado social na Constituição Federal Brasileira de 1988: a justiça social nos direitos fundamentais e nos objetivos da República.....	68
1.3.1. Os antecedentes da Constituição Federal Brasileira de 1988.....	68
1.3.2. O Estado Social brasileiro na CF/88	71
1.3.3. Os direitos fundamentais na CF/88	73
1.3.4. Direitos sociais, desenvolvimento, cidadania e justiça social	76
2. ESTADO FISCAL E O FINANCIAMENTO DO ESTADO SOCIAL.....	81
2.1 Estado social e Finanças públicas: atuações interventivas do Estado nos modelos Patrimonial e Fiscal	81
2.2 Os Impostos no Estado Fiscal	86
2.3 Do Liberalismo ao Estado Social: análise centrada nos aspectos financeiros.....	89
2.4 Da Função Redistributiva no Estado Social Fiscal: aspectos financeiros e tributários	96
2.4.1. Finanças Públicas e Redistribuição no Estado Social	96
2.4.2. A função dos impostos na teoria distributiva: o princípio da capacidade contributiva	107
a) Capacidade contributiva: fundamentos teóricos	107
b) Capacidade contributiva e igualdade	111
c) Capacidade contributiva e extrafiscalidade.....	112
d) Capacidade contributiva e impostos	114
e) Capacidade contributiva e direito fiscal internacional	116
f) Capacidade contributiva nos tributos comutativos	118
2.4.3. A justiça fiscal e redistributiva nos demais aspectos da atividade financeira: despesa e orçamento	122

2.5 Da crise do estado fiscal social: estado taxador e movimentos de coordenação internacional. Das finanças públicas modernas	132
2.5.1 A austeridade fiscal e o recrudescimento de políticas financeiras liberais	132
2.5.2 A tributação entre a fiscalidade e o Estado taxador	141
2.5.3 Concorrência fiscal internacional e o incremento do Estado taxador	146
2.6. A sustentabilidade das finanças públicas.....	150
2.6.1 As regras de sustentabilidade financeira, de controle e de equilíbrio orçamental na União Europeia.....	150
2.6.2 A sustentabilidade financeira e o equilíbrio orçamental no Direito Português	160
2.6.3 A responsabilidade fiscal no Brasil e a sustentabilidade das finanças públicas.....	168
2.7. Perspectivas financeiras para o futuro: entre a sustentabilidade das finanças e o resgate do Estado Social	181
3. <i>SEGURANÇA SOCIAL EM PORTUGAL E NO BRASIL: OS RISCOS E OS NOVOS RISCOS SOCIAIS</i>	187
3.1. A proteção aos riscos e a Segurança Social	187
3.2. As fases e os modelos de proteção Social: de Bismarck a Beveridge.....	196
3.3. Organização Internacional do Trabalho: riscos sociais, segurança social e trabalho decente	201
3.4 As pensões e a proteção à velhice.....	205
3.5 Natureza do direito à pensão e à segurança social. Direito de propriedade e proteção da confiança	207
3.6 Crise do Estado Social e reflexos na proteção social: mudanças no mercado de trabalho e envelhecimento demográfico	224
3.7. As Reformas nos Sistemas de Segurança Social.....	231
3.8 Novos riscos e seus impactos na Segurança Social.....	242
a) Automação e digitalização (Revolução 4.0): desemprego e informalidade.....	243
b) Teletrabalho e trabalho dependente mediante plataformas digitais	254
c) Nômadas digitais e questões transnacionais	258
d) Concorrência Social Internacional. “Shopping for Social Security”. Necessidade de integração e incremento das regras impositivas a pessoas coletivas e individuais	265
3.9 A Segurança Social em Portugal	272
3.9.1 Considerações gerais e breve histórico da Segurança Social em Portugal	272
3.9.2 A Segurança Social na Constituição da República Portuguesa de 1976 e atual Lei de Bases.....	276
3.9.3. Os setores da Segurança Social em Portugal	278
3.10 A Seguridade Social no Brasil.....	283
3.10.1. Breve Histórico da Seguridade Social no Brasil	283
3.10.2 A Seguridade Social na Constituição Federal Brasileira de 1988.....	286

3.11. A Segurança Social na União Europeia	298
4. FINANCIAMENTO DA SEGURANÇA SOCIAL.....	302
4.1 Quadro Geral do Financiamento da Segurança Social em Portugal	302
4.1.1 Inserção do Sistema Previdencial no Orçamento da Segurança Social	302
4.1.2 Sustentabilidade financeira e a equidade intergeracional e suas implicações no financiamento do setor previdencial	305
4.1.3 A natureza jurídica e as funções das cotizações dos trabalhadores e das contribuições dos empregadores no Financiamento da Segurança Social:	311
4.1.4 O Fundo de Estabilização da Segurança Social. Prestações contributivas (contribuições) x prestações não contributivas (impostos). A possibilidade de uso de receitas fiscais e transferências de orçamento do Estado para o setor previdencial	318
4.1.5. Recentes medidas adotadas no âmbito da receita pública visando o equilíbrio da Segurança Social:	327
a) Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (Lei 110/2009): alargamento da base contributiva, aumento das contribuições em situações de precariedade e trabalhadores dependentes economicamente	327
b) A contribuição extraordinária de solidariedade (CES):	337
c) Contribuição de Sustentabilidade.....	343
d) Consignação de receitas fiscais: adicionais do IVA e do IRC; AIMI; Adicional de solidariedade sobre o setor bancário	346
e) Contribuições setorializadas.....	351
e.1) Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB)	353
e.2) A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS e Dispositivos Médicos para diagnóstico <i>in vitro</i> (CEDM)	354
e.3) Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE).....	356
4.2 O financiamento da Previdência Social no Brasil.....	359
4.2.1 Inserção no Orçamento da Seguridade Social.....	359
4.2.2 O equilíbrio financeiro da Previdência Social no Brasil: controvérsias nos parâmetros adotados. O princípio da diversidade de financiamento e o da segregação contábil das áreas no orçamento da seguridade	363
4.2.3 Possibilidade de financiamento da Previdência Social no Brasil por impostos e outros recursos orçamentários?	375
4.2.4 A equidade na participação do custeio da Seguridade Social e a possibilidade tributação diferenciada	380
4.2.5 A natureza jurídica das contribuições sociais e suas funções no Financiamento da Previdência Social: função sinalagmática, solidariedade e componente redistributiva ..	382
4.2.6 Afetação das receitas das contribuições sociais e a Desvinculação das receitas da União (DRU)	390
4.2.7 Enquadramento geral sobre a possibilidade de novas contribuições sociais no Brasil: a competência residual.....	396
4.2.8 As medidas de ajuste fiscal para reequilibrar as finanças públicas da Seguridade Social no Brasil no âmbito da Receita	401
a) Contribuição sobre proventos de inatividade (pensões) dos servidores públicos	401

b) Desoneração da folha de pagamento (substituição da contribuição sobre a folha de salários sobre o faturamento)	404
c) A Reforma da Previdência (EC 103/2019): impactos no financiamento da previdência: as alíquotas progressivas no regime geral de previdência social, nos regimes próprios dos servidores públicos e contribuição extraordinária sobre os funcionários públicos ativos e inativos	411
4.2.9 A Reforma Tributária no Brasil (EC 132/2023) e financiamento da seguridade social: a contribuição sobre os bens e serviços	416

5. PERSPECTIVAS SOBRE O FINANCIAMENTO DA SEGURANÇA SOCIAL, EM ESPECIAL DO SETOR PREVIDENCIÁRIO NO BRASIL E EM PORTUGAL, FRENTE AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE..... 424

5.1. Incompatibilidade do sistema de capitalização individualizada para a cobertura da previdência social básica com os modelos de Estado Social português e brasileiro 424

5.2 Necessidade de maior cautela no que tange à renúncia e à evasão de impostos e das contribuições sociais como parâmetro de igualdade no financiamento da Segurança Social 433

5.3 A componente redistributiva das pensões e complementos 439

a) Os efeitos redistributivos das pensões e prestações sociais	439
b) Complementos de pensões:	443
c) Taxa contributiva global da Segurança Social portuguesa e aspectos redistributivos	445
d) Aspectos redistributivos das contribuições sociais no Brasil	448

5.4 A igualdade e a justa repartição dos sacrifícios no financiamento da Segurança Social. 449

a) Ainda sobre a igualdade e a capacidade contributiva	449
b) A Igualdade nas contribuições para o financiamento da Segurança Social. Solidariedade e comutatividade	452
c) A igualdade nas contribuições e a jurisprudência do Tribunal Constitucional Português nos casos da Contribuição extraordinária de solidariedade (CES) e da Contribuição de sustentabilidade (CS)	455
d) A igualdade e as contribuições na jurisprudência constitucional brasileira	458
e) A igualdade em outros tributos em Portugal. O ASSB. A CESE e o paradigma do acórdão 101/2023 do Tribunal Constitucional	460

5.5 Novas fontes de financiamento do setor previdencial da segurança social. Impostos ou contribuições? Testes de compatibilidade à luz dos sistemas jurídicos brasileiro e português 467

a) Incidência de contribuições sobre as pensões e proventos de inatividade	467
b) Alargamento da base contributiva das pessoas singulares para além dos salários	473
c) Tributação progressiva sobre empregadores que utilizam pouca mão de obra (robotização e inteligência artificial) e de alta lucratividade. <i>Robot taxes</i>	479
d) Impostos/contribuições sobre transações financeiras	484

e) Impostos/contribuições sobre o valor adicionado e receitas das Pessoas Coletivas	489
f) Tributos sobre o capital, a riqueza e consignações de receitas fiscais.....	491
5.6 Inclusão do trabalho mediante plataformas e dos nômadas digitais. Igualdade e justa repartição dos encargos do financiamento.....	497
a) A proteção social aos trabalhadores mediante plataformas e aos nômadas digitais	497
b) A incidência das contribuições para a Segurança Social sobre o trabalho mediante plataformas e os nômadas digitais. Importância para a sustentabilidade dos Sistemas e para a Igualdade do financiamento.....	506
5.7 Perspectivas para a realização da igualdade no financiamento da Segurança Social. Entre impostos e contribuições.....	512
5.8 Integração dos sistemas fiscais e de contribuições à Segurança Social nos âmbitos nacional e internacional como critério de Isonomia	519
5.9 As consequências da Pandemia de COVID-19 para a Segurança Social. Oportunidade de aprofundamento ou afastamento do princípio da igualdade?	532
a) Os impactos da Pandemia na proteção social	532
b) Os reflexos da Pandemia nas questões transnacionais envolvendo a Segurança Social	537
c) Perspectivas financeiras para a Segurança Social após a Covid-19	540
CONCLUSÕES.....	548
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	562

INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, os sistemas previdenciais de repartição da Segurança Social são financiados por meio de cotizações dos trabalhadores e contribuições das entidades empregadoras. Isso se dá sob a influência da concepção laborista, pela qual a previdência social destina-se à concessão de rendimentos substitutivos do trabalho.

No entanto, com a expansão das funções redistributivas, de solidariedade e de amparo aos necessitados, sob a influência do Relatório Beveridge para a Segurança Social, o Estado Social vai sendo alargado ao admitir prestações não contributivas, tais como os modelos assistenciais e de inserção da cidadania. Para o financiamento destes, há uma tendência a se admitir o ingresso de receitas fiscais.

Essa perspectiva de financiamento parece ser referendada pelo princípio da adequação seletiva (art. 89º da Lei de Bases da Segurança Social portuguesa [LBSS]) e pela segregação das contas da previdência, da assistência e da saúde no orçamento da Seguridade Social brasileira (art. 194, Parágrafo único, VI, parte final da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 [adiante, CF/88] com redação dada pela Emenda Constitucional [EC] 103/19).

No entanto, tanto as leis portuguesas, quanto as brasileiras não proíbem que a Segurança Social e mesmo os setores previdenciais sejam municiados com recursos de receitas fiscais e de transferências, a exemplo do Fundo de Estabilização da Segurança Social em Portugal. Como consequência disso, estão previstas a diversificação das fontes de financiamento da Segurança tanto em Portugal (art. 88º, LBSS), como no Brasil (art. 194, parágrafo único, VI, da CF/88).

Ocorre que os regimes previdenciais vêm passando, já há algumas décadas na Europa e há vários anos no Brasil, por desequilíbrios e constrangimentos financeiros, em razão de fatores diversos, com destaque para as mudanças demográficas. Estas decorrem especialmente do envelhecimento da população, a qual tensiona as despesas com pensões, pelo aumento de pessoas em idades de reformas, ao passo que, proporcionalmente, a quantidade de pessoas em idade de trabalho ativo tende a diminuir.

Aliado a esses componentes demográficos, observa-se a diminuição dos rendimentos do trabalho em relação ao capital, a produção de riqueza cada vez mais concentrada no mercado financeiro e em bens e serviços da *Gig Economy*. Ao mesmo tempo, crises econômicas sucessivas, as quais aumentam o desemprego e a informalidade laboral, intensificam a busca

por prestações sociais. Tudo isso intensifica a percepção de riscos demográficos, sociais e financeiros à sustentabilidade dos regimes de repartição.

Na busca da necessária sustentabilidade, os sistemas de Segurança Social vêm experimentando uma série de reformas ao longo das décadas, quase todas para retardar a idade mínima para a inatividade remunerada, modificar as formas de cálculo das prestações e para incentivar regimes complementares, tendencialmente na forma de capitalização.

Ocorre que, para além dessas mudanças que dizem respeito mais ao aspecto da despesa, para a Segurança Social, especialmente os regimes de repartição, devem ser pensadas novas modalidades ou recalibrações na obtenção de receitas para os regimes previdenciais. Isso porque as demandas por prestações sociais tendem a aumentar no mundo globalizado, em que se fazem presentes não apenas os riscos tradicionais, como a perda do trabalho, as doenças e as modificações no perfil etário da sociedade, mas também ocorrem os chamados novos riscos sociais.

Dentre as situações mais recentes que são objeto de preocupação social, damos destaque aqui a eventos tais como: a automação e robotização dos processos produtivos e das atividades econômicas, que tendem a aumentar o desemprego e a intermitência laboral e, com isso, demandar maior volume de prestações sociais e diminuir os recolhimentos contributivos baseados nos salários; as situações de teletrabalho, trabalho mediante plataformas digitais e os nômadas digitais, que podem aumentar a informalidade e a imprecisão nos critérios de recolhimento contributivo, inclusive com controvérsias em âmbito transnacional; as concorrências fiscais entre os países, os quais, buscando atrair capital e investimentos, acabam por reduzir os montantes de impostos e contribuições sobre esses ativos de mais fácil deslocamento, com consequentes externalidades à sustentabilidade não apenas da Segurança Social, mas das Finanças Públicas de forma geral.

Portanto, diante da crescente necessidade de municiar os sistemas previdenciais com recursos, pois os novos riscos sociais impõem pressões sobre a proteção social, faz-se necessário rediscutir: quem deve contribuir, qual o montante a ser pago e sobre quais fatos econômicos as receitas fiscais e contributivas devem se concentrar? Tal problemática não exclui o debate a respeito de se o financiamento da Segurança Social, especialmente do setor previdencial, deve ser realizado mediante contribuições tradicionais sobre os rendimentos decorrentes do trabalho, concentradamente os salários, e/ou se é necessário o alargamento para receitas incidentes sobre outros fatores, como o capital, o valor adicionado das empresas e mesmos sobre as pensões já constituídas. Ainda, o uso de impostos, de maneira total ou com

receitas parcialmente consignadas, para financiar essas políticas e prestações sociais também está em discussão.

Para responder a essas questões, entendemos que não devem ser utilizados critérios arbitrários ou puramente informados por razões de eficiência ou pragmatismo econômico. Pelo contrário, além dos enquadramentos normativos e principiológicos de cada sistema jurídico, faz-se necessário que os encargos financeiros sejam justos, ou seja, que não haja desigualdades injustificadas nos ônus tributários distribuídos a pessoas singulares e coletivas quando sujeitas ao dever de financiar a Segurança Social, especialmente aqui do setor previdencial.

Diante disso, temos como objetivo central, na presente tese, analisar o uso de diversas ou adaptadas fontes de financiamento para o setor previdencial diante dos desafios colocados atualmente e que constituem os novos riscos sociais.

No que concerne à metodologia do trabalho, serão discutidas doutrinas jurídicas, análises econômicas, sociológicas e relatórios de organismos internacionais como a Organização Internacional do Trabalho (OIT), a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Banco Mundial. Não obstante a relevância dessas fontes, obtidas por meio de pesquisa bibliográfica e levantamento de dados, a base referencial da pesquisa será a análise de compatibilidade dessas possíveis receitas, passando pelo manejo de impostos e contribuições, à luz dos sistemas jurídicos português e brasileiros.

Tendo sempre ao fundo os modelos de Estado Social previstos na Constituição da República Portuguesa de 1976 (CRP/76) e na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, assim como na jurisprudência do Tribunal Constitucional português e do Supremo Tribunal Federal brasileiro, buscaremos verificar a compatibilidade de eventuais receitas destinadas à seguridade social perante o princípio da igualdade.

No esforço de testagem das formas de financiamento da Segurança Social, nos parece bastante útil a analogia do “romance em cadeia” formulada por Ronald Dworkin, no seu “direito como integridade”. Isso implica que inicialmente deve ser verificado, no teste da adequação, toda a tradição jurídica e normativa que os sistemas normativos, mas também a jurisprudência de cada um dos países analisados (Portugal e Brasil), abraçam ao definir tanto seu sistema protetivo como as fontes de financiamento respectivas. Feito isso, é necessário definir, à luz dos valores da comunidade e dos desafios presentes e futuros, como se deve dar a continuidade da obtenção de receitas para o setor, especialmente diante dos novos riscos sociais.

Diante disso, a análise pretendida não ignora os princípios e regras presentes nas Constituições e nas leis de Portugal e do Brasil, bem como o caminho traçado até então pela jurisprudência das cortes nacionais, bem como as inúmeras contribuições doutrinárias realizadas ao longo dos anos. Para isso, é imprescindível analisar as modificações jurídicas, especialmente aquelas mais recentes, que aconteceram nos mencionados países, com o objetivo de equilibrar as finanças do setor previdencial.

No mais, também serão discutidos os papéis que impostos e contribuições poderão cumprir, localmente e de forma internacionalmente integrada, tendo em vista uma Segurança Social sustentável, justa e em conformidade ao princípio da igualdade.

A colocação da igualdade como bússola para guiar as discussões a respeito do financiamento do setor previdencial justifica-se não apenas pela posição central que ocupa nos ordenamentos constitucional e normativo dos países, mas porque entende-se que o futuro do financiamento da Segurança Social passa necessariamente pela discussão a respeito de se os encargos de custeio do regime estão sendo repartidos de maneira justa entre os utentes do sistema, os trabalhadores, os reformados, as entidades empregadoras e outros segmentos da sociedade e da atividade econômica que podem ser chamados a arcar com parte das despesas dos regimes.

Desta forma, no capítulo 1 da presente tese, faremos um breve apanhado de conceitos, alguns deles controvertidos, a respeito do Estado Social e do desenho constitucional que Portugal e Brasil traçaram sobre ele nas suas Leis Fundamentais. Nesta oportunidade, exploraremos os fundamentos, a força vinculativa e as possíveis restrições dos direitos sociais, à luz de teorias dos Direitos Fundamentais dirigidas por doutrinadores como Robert Alexy, Jorge Miranda, Jorge Reis Novais, Carlos Blanco de Moraes e Ingo Wolfgang Sarlet.

No capítulo 2, já passamos à análise do Financiamento do Estado Social, que se dá basicamente pelo “Estado Fiscal”. Neste momento, além de tratar sobre funções redistributivas das Finanças Públicas e da tributação, sob a influência de teóricos como Richard Musgrave, Thomas Nagel e António de Sousa Franco, são colocados elementos sobre as figuras dos impostos e dos tributos vinculados. Isso com a finalidade de firmar premissas e levantar discussões a respeito de se a obtenção de receitas deve ser pautada com maior ou menor intensidade por tributos não vinculados, em que prevalece a capacidade contributiva, ou se é mais justo uma guinada para que prevaleçam aqueles pautados na equivalência entre o valor recolhido pelo contribuinte e o benefício que ele aferiu da atividade estatal.

No capítulo 3, passa a estar presente com mais intensidade o tema da Segurança Social. Voltamo-nos não apenas aos modelos experimentados ao longo do tempo e à configuração da Segurança Social em Portugal, no Brasil e em aspectos comunitários, mas também às tendências futuras, considerando que o Estado Social se encontra sob questionamentos. Nessa parte do trabalho também traremos para o debate os já mencionados novos riscos sociais. Por fim, buscaremos pontuar aspectos elementares, mas de grande valia para o enfrentamento dos objetivos da tese, a respeito da organização dos sistemas de Segurança Social no Brasil, em Portugal e no âmbito internacional, concentradamente na União Europeia.

Já no capítulo 4, nos ocuparemos do Financiamento da Segurança Social, apresentando e refletindo a respeito dos complexos quadros normativos e principiológicos que constam do direito português e do brasileiro. Procuraremos não nos descuidar também dos comandos previstos nos direitos positivos sobre a sustentabilidade financeira da Segurança Social, em especial diante de crises e desafios à manutenção das redes de proteção social.

Por isso, serão discutidas também medidas recentes no âmbito da receita em Portugal e no Brasil, na tentativa de obter o equilíbrio das finanças públicas. Dentre as receitas públicas em Portugal, destacamos: alterações no código dos regimes contributivos do sistema de Segurança Social, as medidas adotadas quando da *Troika* (contribuição extraordinária de solidariedade, contribuição de sustentabilidade, consignação de receitas fiscais para a segurança social) e as contribuições setorizadas. No Brasil, são discutidas medidas como: a contribuição sobre as pensões dos funcionários públicos; a substituição da contribuição sobre a folha de salário das empresas por outra incidência sobre a receita bruta; novas modalidades contributivas sobre o trabalhador e o funcionário público previstas na Reforma da Previdência (EC 103/19) e na recentíssima Reforma Tributária (EC 132, de 20 de dezembro de 2023).

O capítulo 5 terá como objeto principal prospectar expectativas a respeito do futuro do financiamento da Segurança Social no Brasil, nomeadamente do setor previdencial em Portugal e no Brasil, especialmente sob o prisma da igualdade. Para tal, serão firmados entendimentos a respeito dos papéis reservados aos modelos de repartição de previdência social e dos impactos de renúncias de receitas de contribuições e tributos, assim como de práticas elisivas e de evasão fiscal para a percepção da igualdade no financiamento do setor previdencial. Após, por estarem afetas à igualdade, serão abordadas questões relativas às componentes redistributivas das pensões, em especial a colocação dos seus complementos como despesas custeadas por contribuições ou por impostos, tendo por base a comparação e crítica entre as normas positivas portuguesas e brasileiras.

Neste último capítulo, o objetivo central da tese será enfrentado, qual seja o princípio da igualdade como medida necessária para aferir a justa repartição dos sacrifícios no financiamento da Segurança Social.

Teremos a oportunidade de inferir como a igualdade opera quando da utilização de impostos e de contribuições, à luz das normas jurídicas dos dois países estudados aqui, mas também dos entendimentos já firmados pela jurisprudência constitucional de ambos. Nesse sentido, serão trazidos os entendimentos do Poder Judiciário quando do julgamento da constitucionalidade de tributos, tais como: a contribuição sobre os reformados dos regimes previdenciais dos funcionários públicos (Brasil), da Contribuição extraordinária de solidariedade e o recente chumbo à Contribuição Extraordinária sobre o setor energético (CESE) pelo acórdão 101/2023 do Tribunal Constitucional português. Embora não seja a CESE um tributo destinado ao financiamento da Segurança Social, o precedente em questão mostra-se útil ao nosso objeto de pesquisa, pois o julgamento do Tribunal Constitucional traz entendimentos relevantes sobre o interesse de grupo e a igualdade na justa repartição dos esforços no que concerne ao financiamento das atividades do Poder Público.

A partir de então, procuraremos submeter aos ordenamentos jurídicos de Portugal e do Brasil prováveis novas ou adaptadas espécies de tributos a serem destinados ao financiamento da Segurança Social, os quais são discutidos pelas organizações internacionais e pela doutrina especializada.

Sempre a buscar a conciliação com o princípio da igualdade, discutiremos a compatibilidade de figuras como as contribuições sobre as pensões, o alargamento da base contributiva, a tributação diferenciada de empresas de alta lucratividade, impostos ou contribuições sobre transações financeiras e tributos sobre a riqueza ou capital. Nesse momento, será relevante averiguar como os sistemas jurídicos de Portugal e do Brasil podem acolher tais incidências, inclusive se seria juridicamente cabível a veiculação delas por impostos ou por contribuições sociais.

Ainda, pretende-se discutir como os sistemas contributivos previdenciais devem alcançar novas modalidades laborais, como o trabalho mediante plataformas digitais e os nômadas digitais, a fim de assegurar a justiça e a igualdade na repartição dos esforços de financiamento dos sistemas protetivos.

Ao final do quinto e último capítulo, serão colocadas nossas conclusões gerais a respeito dos problemas que envolvem a integração e o uso de contribuições e de impostos como tributos

vocacionados a garantir a sustentabilidade da segurança social, especificamente o setor previdencial, à luz da diversificação das fontes de financiamento, da igualdade e da justiça fiscal. Para tal, não devem ser olvidados também os aspectos transnacionais que envolvem a possível repartição dos poderes tributários e de instituir contribuições sociais entre os países de residência e da fonte dos rendimentos, por conta de situações de prestação laboral à distância da sede da empresa e por meio eletrônicos, como decorre dos nômadas digitais.

Com o percurso que pretendemos traçar, reiteramos a intenção de que a presente tese apresente um contributo a respeito do futuro do financiamento dos sistemas protetivos de Portugal e do Brasil diante dos novos riscos sociais, financeiros e demográficos, dos desafios decorrentes da quarta revolução industrial, da globalização, dos efeitos causados pela pandemia de Covid-19 e de outras instabilidades enfrentadas atualmente.

1. ESTADO SOCIAL E DIREITOS FUNDAMENTAIS EM PORTUGAL E NO BRASIL

1.1. Aspectos conceituais sobre o Estado Social

1.1.1. O florescimento e a solidificação do Estado Social

O modelo de estado liberal, baseado na economia capitalista, no domínio político de elites oligárquicas e nas liberdades civis, passou a sofrer um desgaste acentuado a partir do final do século XIX e nas primeiras décadas do século XX, especialmente após a primeira guerra mundial. Nesse período, intensificaram-se reivindicações relativas à maior participação popular nas decisões políticas, na direção da economia, assim como clamores por maior proteção e elevação dos rendimentos do trabalho.

JOHN MAYNARD KEYNES¹, em *General Theory* (1936) apontou como falhas do modelo econômico capitalista e liberal de então o fracasso em promover o pleno emprego. Em especial, foi evidenciada a distribuição arbitrária e não equitativa de renda e riqueza, embora, desde o final do século XIX, tenha ocorrido algum avanço no Reino Unido por meio da tributação direta.

Os modelos liberais, portanto, vivenciaram uma crise no conceito de liberdade clássica ali instaurada, a qual ficou caduca em face da evolução social. O Estado liberal apregoava a igualdade meramente formal, sem levar em conta as desigualdades fáticas nos aspectos econômicos, sociais, políticos e pessoais². Portanto, a liberdade e a igualdade do Estado liberal estavam desassociadas dos valores de justiça social e econômica. Nesse sentido, HANNAH ARENDT³ enxerga que movimentos de ruptura política, econômica e social vivenciados a partir do século XVII e que colocaram o liberalismo no centro do poder, tais como a Revolução Francesa, a Revolução Gloriosa e a Independência dos Estados Unidos da América, embora tivessem obtido maior participação política e democrática do que os poderes centralizados do Estado absolutista, representaram projetos burgueses, centrados no reforço à individualidade,

¹KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.). *The General theory of employment, interest and money*. Vol. VII, Londres: Macmillian, 1986, pp. 372-380.

²Há de se ressaltar as acepções do princípio da igualdade, conforme sintetiza JORGE MIRANDA, para quem há dois âmbitos: negativo, relacionado à proibição de discriminação e de privilégios não justificados por razões materiais e; positivo, pelo qual as situações de fato desiguais merecem tratamentos diferentes, proporcionalmente e com respeito aos princípios fundamentais e à Constituição material. A aferição do princípio da igualdade material se dá a partir da comparação entre as situações dos sujeitos envolvidos e o tratamento ofertado. Quando houver igualdade de condições entre os sujeitos, o tratamento deveria ser idêntico. Se houver desigualdade material entre os envolvidos, tratamentos distintos se impõe, em benefício da justiça e para corrigir abusos decorrentes da liberdade individual. (MIRANDA, Jorge. Sobre o princípio da igualdade In: BARBAS HOMEM, António Pedro & GUERRA, Paulo (Coord.) *As conferências do centro de estudos judiciais 2014-2015*. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 49-58).

³ARENDT, Hannah. *Da revolução*. Brasília: Universidade de Brasília, 1988, p. 145.

em direitos civis e políticos, como propriedade privada. Embora tivessem reconhecido o direito à igualdade e liberdade, as visões desses princípios foram limitadas e tendencialmente formais, enfatizando as liberdades econômicas e de representação política⁴.

Assim, o descontentamento com o Estado Liberal, associados a questões econômicas, acabaram por tomar impactos diferentes em diversos países, ensejando movimentos de radicalização política e de relativização de direitos individuais, como os regimes totalitários na Europa (fascismo e nazismo) e a Revolução Russa de 1917, que instaurou um regime comunista e que depois resultou na União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS). Tais regimes de esquerda e de direita que advieram nesse período tiveram em comum a pretensão de superação da liberdade conceituada no modelo clássico liberal, pois esta não considerava aspectos econômicos⁵.

Embora não se possa falar em linearidade absoluta, o desenvolvimento do Estado Social⁶ nos países deu-se de forma diferente, a depender dos recursos humanos e financeiros, da cultura dos povos, da orientação política dos governos e das experiências históricas. Em linhas gerais, o desenvolvimento do *welfare state* adiantou-se mais onde a democracia começou cedo, como nos Estados Unidos, Austrália e Suíça, pois ali as sociedades eram

⁴Em que pese essa constatação a respeito das revoluções liberais, não se pode negar, ao menos na perspectiva da liberdade, que é cara ao Estado de bem-estar social, o legado deixado pelos movimentos dos séculos XVII e XVIII, pois estas firmaram com relevância os valores de liberdade na sociedade política. Portanto, ainda que predominantemente elitistas, liberais e individualistas, tais sistemas abriram caminho para a afirmação da ideia de liberdade, a qual, posteriormente pôde ser apropriada pelas massas de trabalhadores e pelas camadas de despossuídos de riqueza na sociedade capitalistas, para, a partir daí, traçarem suas lutas e conquistas sociais. (GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. O Estado de bem-estar social (Welfare State) no Capitalismo Moderno. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, p. 29). Ainda, as sociedades que experimentaram estados democráticos norteados por uma visão mais liberal e, que, ao menos em princípio, não enfatizavam direitos sociais, fomentaram uma série de condições propícias à liberdade política. Por sua vez, essa última acabou por resultar em crescimento econômico, que vieram a propiciar esquemas de maior equalização social. Foi o que aconteceu, por exemplo, na Inglaterra durante a Revolução Gloriosa, a qual resultou em diretrizes políticas mais plurais, com a Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) de 1689. Por este ato normativo, os poderes do Monarca e dos grupos a ele ligados foram reduzidos e maior força decisória foi transferida ao Parlamento, onde havia representantes eleitos que primavam por mais liberdade econômica. Com isso, foram aprovadas quebras de monopólios econômicos, que davam a indivíduos ou grupos o direito exclusivo de controlar a produção de bens e impediam o tipo de repartição de talentos que é importantíssimo para que haja prosperidade econômica. Assim, vários projetos de reforma das instituições econômicas foram aprovados, o que acabou por fomentar o desenvolvimento das manufaturas, desembocando na Revolução Industrial. Além disso, normas arcaicas relativas à propriedade e acesso às terras foram modificadas. Portanto, as instituições políticas, se tornando mais pluralistas, redundaram em instituições econômicas inclusivas, que fomentaram o pioneirismo industrial e deixaram a Inglaterra em situações vantajosas na competição global. Portanto, foi a conjugação de inovação tecnológica e organizacional que forneceu o modelo de progresso econômico das economias que se tornaram ricas. (ACEMOGLU, Daron & ROBINSON, James A. *Por que falham as nações? As origens do poder, da prosperidade e da pobreza*. Lisboa: Círculo de Leitores, 2013, pp. 230-247).

⁵BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao estado social*. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 60-62.

⁶Na presente tese, serão utilizados, indistintamente, em que pese algumas diferenças etimológicas e divergências conceituais doutrinárias, os termos “Estado social”, “Estado de bem-estar social”, “Estado providência”, assim como suas formas estrangeiras, como “*Welfare State*” (língua inglesa) e “*l'État providence*” (língua francesa).

predominantemente agrárias e dominadas por pequenos proprietários que usavam seus poderes eleitorais para reduzir os impostos e não para elevá-los⁷.

Não obstante isso e as especificidades nacionais, há um padrão histórico do desenvolvimento do Estado Social que geralmente se replicou nos diversos países, basicamente em três linhas: quanto aos tipos de programas, inicialmente, as medidas principais tinham natureza compensatória, como de acidente de trabalho, de invalidez e doenças, de pensões e reformas, até chegar à proteção da maternidade; em segundo lugar, quanto ao nível de cobertura, observou-se o alargamento das primeiras medidas, que inicialmente voltavam-se a certos grupos socioprofissionais para depois expandir-se a outros segmentos, a assumir vieses mais universais; em terceiro lugar, quanto aos critérios de elegibilidade dos programas, estes que eram inicialmente estritos, passaram a ser mais generosos e amplos, especialmente a partir dos anos 50 e 60⁸.

Um dos expoentes nesse processo foi a adoção das políticas do *New Deal* nos Estados Unidos da América, cujo instrumento mais significativo foi o *Social Security Act* de 1935, como forma de contenção aos efeitos sociais e econômicos da grande crise financeira que eclodiu com a queda da Bolsa de Valores de Nova York em 1929. Antes, a Constituição Mexicana de 1917 trazia expressivas alusões a direitos sociais. Na Alemanha derrotada no primeiro grande conflito mundial, destaca-se o modelo de Estado Social trazido pela Constituição de *Weimar* de 1919, que trazia uma série de institutos democráticos, como o equilíbrio de poder político entre o Poder Executivo e o Parlamento e tentativas de conciliação entre livre iniciativa com a socialização da economia, embora os dispositivos ali fossem vagos e genéricos, levando à dificuldade de implantação do Estado Social⁹.

⁷ESPING-ANDERSEN, Gosta. As três economias políticas do welfare state. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, n.º. 24, 1991, pp. 85-116.

⁸SILVA, Felipe Carreira da. *O Futuro do Estado Social*. Lisboa: Fundação Manoel dos Santos, 2013, p. 21.

⁹Aliás, como se sabe, a instabilidade política, social e a profunda crise econômica deram ensejo ao regime nazista, que prometia resolver os problemas sociais alemão, além de enunciar valores patrióticos e coletivos que acabaram por justificar violação de direitos individuais, políticas extermínios de minorias e o expansionismo externo que culminaram com a eclosão da Segunda Guerra Mundial. Além das questões nacionalistas, ideológicas e totalitárias que acabaram por inviabilizar a consolidação do Estado Social na Alemanha nas décadas de 1920 e 1930, ocorreu um intenso debate sobre gastos sociais e reforma do bem-estar. Esse debate foi colocado em círculo vicioso, porque os custos do Estado de bem-estar só poderiam ser reduzidos e o sistema político retomar a valorização do indivíduo, se o sistema de seguro social fosse expandido e a malha da rede de programas de seguros fosse tornada mais consistente, em que os governos locais assumissem apenas apoios subsidiários das pessoas que foram objeto adequado da assistência do Poder Central. As Reformas das prestações sociais não foram capazes, por si mesmas, de romper esse círculo. Essas propostas receberam a imediata oposição de grupos empresariais, passando a prevalecer as contraposições: “debate salário versus lucro”, “consumo versus investimento”, “política social versus política econômica” “democracia econômica versus livre empresa” - tudo isso precipitou a Crise da República de Weimar. (HONG, Young Sun. *Welfare, Modernity, and the Weimar State*. Princeton: Princeton University Press, 2014, p. 140).

Ainda de 1919, há de se destacar a fundação da Organização Internacional do Trabalho (OIT), responsável pela formulação e aplicação das normas internacionais do trabalho, convenções e recomendações, tendo em vista assegurar justas condições de trabalho em todos os países, a partir de um patamar mínimo e universal de direitos trabalhistas. Tudo isso tornou a OIT responsável pelo movimento de internacionalização dos direitos humanos, inclusive por ter surgido antes da moderna concepção decorrente da Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948¹⁰.

Não obstante isso, o modelo de Estado Social ganha força em muitos países a partir da segunda metade da década de 1940, servindo como alternativa ao socialismo por meio de concessões do capitalismo a questões sociais. Esse destaque decorre, principalmente, do fim da segunda guerra mundial, da derrota dos regimes totalitários, dos efeitos devastadores causados, sobretudo, no continente europeu, que precisava ser reconstruído, e da bipolarização que se instaurou entre o modelo capitalista, capitaneado pelos Estados Unidos da América, e o comunismo, em bloco liderado pela União Soviética¹¹.

Portanto, pode-se afirmar que as preocupações sociais e econômicas, como o direito ao emprego, à assistência médica e à educação, passaram a ganhar lugar nas Constituições¹² a partir da segunda metade do século XX, abrindo espaço ao Estado Social.

O setor Público passa a prevalecer sobre o Privado, aspectos notados no aumento da intervenção estatal na economia e na regulamentação dos comportamentos individuais, a caracterizar o avanço do Estado Social. Conforme ressalta NORBERTO BOBBIO¹³, passam a ruir

¹⁰PIMENTA, José Roberto Freire; PIMENTA, Raquel Betty de Castro & RENAULT, Luiz Otávio Linhares. A Internacionalização dos Direitos Humanos e o Papel da Organização Internacional do Trabalho. In: ROCHA, Cláudio Jannotti da. PORTO, Lorena Vasconcellos & ALVARENGA, Rúbia Zanotelli de (Org). *A organização internacional do trabalho: sua história, missão e desafios*. Vol. 1. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

¹¹Em que pese o desenvolvimento do Estado de Bem-estar social tenha se consolidado após a Segunda Guerra Mundial e a partir do advento da Guerra Fria fora posto com uma concessão dos sistemas capitalistas para evitar a adesão de vários países a regime socialistas, há movimentos nesse sentido que antecedem esse período. Nesse sentido, PAT THANE detalha, especialmente em relação ao Reino Unido, marcos legais desde a chamada “Lei dos Pobres”, da década de 1830 até o fim da Segunda Guerra Mundial (1945), quando já havia tensões sociais provocadas pelo mercado de trabalho, pela pobreza e por fragilidades dos salários. Portanto, foram obtidas algumas conquistas a grupos vulneráveis, como às mulheres e aos trabalhadores, muito por causa das pressões dos movimentos sindicais e do avanço político do Partido trabalhista inglês, quer pelas medidas aprovadas por seus governos, tanto pelos conservadores, para evitar o avanço eleitoral deles. (THANE, Pat. The Origins of the British Welfare State. *Journal of Interdisciplinary History*, vol. 50, n.º 3, Winter 2020, pp. 427-433. Disponível em: <https://www.muse.jhu.edu/article/741617>. Acesso em: 7 fev 2021.

¹²Citando as Constituições francesas e de Bonn (Alemanha Ocidental) de 1946, PAULO BONAVIDES ressalta a consagração do Estado Social democrático nas Cartas constitucionais, em prevalência daqueles totalitários com vieses sociais. Aos Estados sociais, remanesce a característica comum de garantirem constitucionalmente a tutela de direitos da personalidade. Há aqui, portanto, a conciliação de valores como justiça social com os direitos individuais e as liberdades. (BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao estado social*. 8ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 204).

¹³BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade*. 4º ed., Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987, p. 25.

os limites à atuação do Estado sobre o indivíduo, que se fundavam na tradição jusnaturalista, na prioridade axiológica do particular e nos direitos naturais do indivíduo¹⁴. Portanto, o Estado Social foi paulatinamente se reapropriando do espaço dos privados, como prevalecera no Estado Liberal.

Genericamente, pode-se dizer que o Estado aqui protagoniza, como agente político, econômico e sociocultural, a promoção social e organização da economia¹⁵. Deve o Estado garantir serviços públicos e proteção à população, pelo que assume o papel de destinatário de reivindicações diversas, que vão desde a vida digna a todos, na qual não deve haver desproteção social, fornecendo variadas prestações sociais. Por isso, o Estado Social também é denominado Estado-providência¹⁶.

Mesmo nos países que mantiveram o modelo constitucional liberal no âmbito político, este teve que conviver com mudanças sociais e econômicas profundas que delinearam a caminhada ao *Welfare State*, tais como a intervenção do Estado na economia. Além disso, foram consagradas e requeridas prestações de segurança social custeadas ao menos parcialmente pelo Estado e políticas financeiras deliberadas para financiar a igualdade política e econômica, geralmente por meio da tributação direta mais progressiva.

Ao menos na Europa, o Estado de bem-estar social tornou-se a imagem ideal normativa de uma comunidade política nacional democrática, suportada pela administração racional dos recursos produzidos, sob amparo de uma doutrina de justiça distributiva, não obstante as ideias programáticas relacionadas à justiça social se mantivessem de cariz essencialmente nacional¹⁷.

Um dos aspectos centrais do Estado Social é que a organização estatal deveria ter como objetivo servir os seres humanos. Em outras palavras, o valor da dignidade da pessoa humana¹⁸

¹⁴Pelo jusnaturalismo, o homem apenas conseguiria ser livre quando atuasse conforme as leis que são postas por ele mesmo, não obstante adotar direitos naturais e deslocá-los ao o corpo político, por meio do contrato social. Aqui, os contratantes terão leis que reconheçam como autoimpostas numa espécie de natureza, seguindo, deste modo, a razão. (BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. *Sociedade e estado na filosofia política moderna*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Brasília: Brasiliense, 1986, p. 89).

¹⁵SCHUMPETER, Joseph E. On the Concept of Social Value. *Quarterly Journal of Economics*, vol. 23, 1908-9, pp. 213-232. Disponível em: <https://www.marxists.org/reference/subject/economics/schumpeter/value.htm>. Acesso em: 6 jul. 2020.

¹⁶LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao estado social? A segurança social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos direitos adquiridos*. Coimbra: Coimbra editora & Wolters Kluwer Portugal, 2010, p. 32

¹⁷FERRERA, Maurizio. Solidariedade na Europa depois da crise. In: ALBUQUERQUE, Cristina & LUZ, Helena Amaro da (Coord). *Políticas sociais em tempos de crise: perspectivas, tendências e questões críticas*. Lisboa: Pactor, 2016, p. 35.

¹⁸Sem ter a menor pretensão de esgotar o vasto e controverso tema da dignidade, cabe uma referência breve a IMMANUEL KANT, o qual este institui como algo impossível de precificação. “Quando uma coisa tem preço, pode ser substituída por algo equivalente; por outro lado, a coisa que se acha acima de todo preço, e por isso não admite qualquer equivalência, compreende uma dignidade. (...) o que se faz condição para alguma coisa que seja fim em si mesma, isso não tem simplesmente valor relativo ou preço, mas um valor interno, e isso quer dizer, dignidade. Ora, a moralidade é a única condição que pode fazer de um ser racional um fim em si mesmos, pois só por ela lhe é possível ser membro legislador do reino dos fins. Por isso, a moralidade e a humanidade são as únicas coisas

apresenta-se como o fim precípua a ser alcançado do Estado¹⁹. Por estar centrado na pessoa, o Estado Social não pode olvidar a importância do imperativo categórico de KANT²⁰, que considera cada ser humano como um fim em si mesmo, relacionando-o com o direito que todos têm a uma vida boa²¹, o qual, por sua vez, enseja um dever primário de beneficência. No entanto, tal dever de auxílio aos mais necessitados deve ficar a cargo do Estado. Ao mesmo tempo, os destinatários das prestações estatais passam a ter direitos às prestações sociais, as quais não podem ser encaradas como mera exibição de bondade ou generosidade, próprias de atos voluntários de caridade privada.

JOHN MAYNARD KEYNES²², ao dissertar sobre o crescimento econômico no Estado Social, infere que este depende da capacidade das pessoas consumirem, o que, por sua vez, é viabilizado quando há o pleno emprego. O crescimento econômico não seria motivado pela poupança dos ricos, mas ao contrário, seria impedido por ela. Por isso, defende a tributação sobre o patrimônio, sobre a renda e sobre as heranças para a diminuição das desigualdades. Ao Estado caberia influenciar a propensão ao consumo, intervindo na economia por meio do sistema tributário, na fixação da taxa de juros, inclusive com influência nas políticas financeiras, mas também por outros meios. Justamente aqui, sugere investimentos públicos (ou socialização

providas de dignidade.” (KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos*. Tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 64).

¹⁹SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. Tradução de Nuno Castello-Branco Bastos. Coimbra: Almedina, 2012, p. 120.

²⁰Especificamente no que concerne ao imperativo categórico, cabe destacar o imperativo prático, no qual KANT preceitua “age de tal modo que possas tratar sempre a humanidade, seja em tua pessoa, seja na do próximo, com um fim: não te sirvas jamais disso como um meio”. Mais adiante, infere que o homem não é uma coisa, pelo que não pode ser objeto a ser utilizado como simples meio. Pelo contrário, deve ser considerado sempre em todas as suas ações como fim em si mesmo (KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos...cit.*, 2004, pp. 58-59). A este imperativo, é sempre crível lembrar a também kantiana Lei Fundamental da Razão Pura Prática, que assim prescrever: “Age de tal modo que a máxima de tua vontade possa valer-te sempre como princípio de uma legislação universal”. Essa lei universal é moral. Para além dos preceitos morais que devem levar o ser humano a querer seguir o referido preceito, ganham lugar especial a liberdade e a autonomia, que, ao contrário do que o senso comum poderia fazer presumir, não autorizam o homem a agir incondicionalmente, mas deve sujeitá-lo aos termos do imperativo categórico, especialmente o respeito à dignidade alheia. (KANT, Immanuel. *Crítica da razão prática*. Tradução e prefácio: Afonso Bertagnoli. São Paulo: Brasil Editora, 1950, pp. 64-67). Assim, a autonomia, nos termos ora formulados, opera na qualidade de fundamento da dignidade da natureza humana e de toda a natureza racional.

²¹KANT é considerado um dos grandes filósofos do Liberalismo e por isso, acusado de fundamentar estados liberais essencialmente arraigados no individualismo e, em grande medida, alheio aos anseios de justiça social. Não obstante isso, ele é exaltado por PAULO BONAVIDES pela sua contribuição forte à ideia de liberdade, que não deixa de ser essencial às civilizações mais avançadas. Tal assertiva se deve, em grande parte, à noção por ele construída de Estado e de Direito, sempre voltadas à restrição de vontade, ao passo que existe ainda o “pacto social”, o qual legitima e confere validade à atuação estatal. A referida construção kantiana de liberdade fundamenta também a proteção de pretensões individuais na forma de direitos e garantias escritos em Constituições, pelas quais os regimes democráticos zelam e que foram fins de variadas lutas ao longo da história (BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao estado social...cit.*, 2007, pp. 58-59; pp. 110-111; 118).

²²KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.) *Activities 1931-1939. World Crises and politics in Britain and American*. Vol XXI. Londres: Macmillan, 1986, p. 500.

do investimento) para alavancar o crescimento econômico por meio da aproximação do pleno emprego. No entanto, esse intervencionismo não seria igual ao observado nos estados socialistas, uma vez que se respeita e coopera-se com o setor privado sem prejuízo da cooperação com a iniciativa privada.

Assim, as medidas necessárias para a socialização do investimento deveriam ser introduzidas gradualmente, sem quebra nas tradições gerais da sociedade. Em que pese colocasse dúvidas na forma e no alcance da transição do modelo econômico liberal do século XIX baseado no *laissez-faire* para uma era de liberal-socialismo, KEYNES o define como um sistema onde os sujeitos atuam como uma comunidade organizada para promover a justiça social e econômica, tendo em vista propósitos comuns. Isso não quer dizer que não deve ser ressaltada a devida proteção do indivíduo nos aspectos de sua liberdade de escolha, sua fé, seu pensamento, sua expressão, seus empreendimentos e propriedades²³.

A transição do que chama de “anarquia econômica”, provocada pelo liberalismo clássico, para um regime que se propõe a controlar e orientar as forças econômicas no sentido da justiça e da estabilidade social, embora desejada, pressupõe dificuldades técnicas e políticas, missão esta que deve estar a cargo no novo liberalismo proposto. Especificamente no campo econômico, apontou para a necessidade de encontrar novas políticas e instrumentos capazes de ajustar e controlar o funcionamento dos atores econômicos, para que não perturbem os padrões de estabilidade e justiça social, com ênfase para o controle da variação dos preços²⁴.

O alargamento das funções e das atividades do Estado, inclusive por meio de investimentos públicos e empresas públicas, seriam instrumentos a serem utilizados em favor do estímulo ao consumo e ao emprego. Tais ações, não seriam, ao contrário do que pensavam os economistas liberais e clássicos do século XIX, uma intromissão no individualismo, mas sim uma forma de evitar a destruição da economia então existente, especialmente após a crise de 1929, e de prover o sucesso das iniciativas individuais²⁵. KEYNES²⁶ propôs também o incremento do poder de compra das pessoas estimulado por meio de gastos governamentais, financiado por empréstimos e não meramente por meio de transferências de renda decorrentes da tributação dos rendimentos.

²³ KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.) *Activities 1931-1939. World Crises and politics in Britain and American*. Vol XXI. Londres: Macmillian, 1986, p. 500.

²⁴ KEYNES, John Maynard. *Ensaio em persuasão*. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2018, pp. 239-240.

²⁵ KEYNES, John Maynard. *The collected writing of John Maynard Keynes*. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.). *The General theory of employment, interest and money*. Vol. VII, Londres: Macmillian, 1986, pp. 372-380.

²⁶ KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.) *Activities 1931-1939. World Crises and politics in Britain and American*. Vol XXI. Londres: Macmillian, 1986, p. 292.

No Estado Social, ganham força novas categorias de direitos fundamentais, quais sejam os direitos sociais de 2ª (segunda) geração ou dimensão²⁷, que consagram vantagens de igualdade em favor dos cidadãos, a permitir o acesso a prestações na área da saúde, educação e segurança social. Ao mesmo tempo em que advém esses direitos sociais, os direitos de defesa passam a sofrer cláusulas limitativas em função dos interesses gerais da comunidade, tal como decorre do direito de propriedade, que passa a não mais ser absoluto, mas sujeito ao atendimento de uma função social²⁸.

Assim, não é exagerado afirmar que a previsão legal e a implantação de direitos sociais por meio de políticas públicas são essenciais à caracterização do *Welfare State*. Nesse modelo estatal, prevalece a ideia fundamental da chamada “*cidadania social*”, como definido por T. H. MARSHALL²⁹, para quem os direitos sociais devem ser incorporados e indissociáveis às noções mais elementares de participação política e de direitos civis. Assim, os direitos sociais devem ter o mesmo status dos direitos de propriedade, devendo ser invioláveis e assegurados com base na cidadania e não exclusivamente no desempenho, implicando em uma “desmercadorização”³⁰ do indivíduo.

Portanto, os objetivos dos direitos sociais constituem a redução das diferenças de classe, mas não se limitam à tentativa de eliminação da pobreza extrema. Devem assumir o aspecto de ações amplas para modificar o padrão total das desigualdades sociais, fundando-se especialmente na igualdade de oportunidades. Nesta, a educação tem papel primordial, mas também políticas relacionadas à distribuição de renda, moradia e a alteração de outros parâmetros que estejam relacionados à possibilidade de alteração da classe social do indivíduo.

Ainda, eliminando o privilégio hereditário, dá-se o direito a todos de desenvolver diferenças, reconhecendo o “direito igual de ser reconhecido como desigual”³¹. Ou seja, embora não se pretenda chegar aqui a uma igualdade absoluta, as políticas inerentes à cidadania

²⁷Embora adotada na presente tese a categorização dos direitos fundamentais em “gerações” ou “dimensões”, muito mais para seguir a didática tradicionalmente consagrada, deve-se destacar as muitas críticas. Dentre elas, destaca-se o pensamento de ANTONIO CANÇADO TRINDADE, para quem a divisão dos direitos em gerações, além de não guardar simetria com a evolução histórica, teria levado a uma visão fragmentada ou atomizada dos direitos humanos. Haveria, assim, não uma sucessão de direitos, mas sim expansão, cumulação e integração, inclusive com o fortalecimento das liberdades enquanto as prestações sociais se alargavam (TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos*. Vol. 1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1997, p. 390)

²⁸GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Constitucional: teoria do direito constitucional*. Vol. I. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 239-240.

²⁹MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Tradução: Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967, p. 88 e ss.

³⁰ESPING-ANDERSEN, Gosta. *As três economias políticas do welfare state...cit.*, pp. 85-16.

³¹MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social...cit.*, p. 101.

social garantem que todos possam demonstrar suas potencialidades, oportunizando mais do que uma igualdade de renda, a igualdade de status³².

Um dos grandes marcos da proteção social alargada e do próprio Estado de bem-estar social reside no “Relatório Beveridge”, produzido a pedido do governo do Reino Unido em 1942. Constava naquele documento que os grandes desafios de então seria o combate aos chamados cinco grandes gigantes: o desemprego, a pobreza, a doença, a ignorância e a insalubridade. Sobre tal documento, discorreremos melhor no capítulo 3, que versará detidamente a respeito da Segurança Social

Na realidade, o Estado social não negou totalmente os legados do Estado liberal, especialmente por manter grande parte das liberdades fundamentais, inclusive, garantido espaço de autonomia dos cidadãos frente à atividade estatal. Revelou-se, assim, um produto misto entre economia de mercado livre e empresas privadas, regulado pela intervenção do Estado e com influência das corporações, especialmente dos sindicatos na conformação da vontade política³³. O Estado Social passa a atuar mais fortemente no domínio econômico, justamente porque passa à condição de prestador e regulador, como resposta à busca pelo pluralismo e por uma sociedade mais democrática. Com isso, o cidadão, por meio da participação política, passa a ter, ao menos indiretamente, poderes na definição da governação socioeconômica³⁴. Portanto, há aqui prestígio também ao liberalismo político, inclusive com o incremento de instrumentos de participação, pelo que o Estado Social se confunde com o Estado Democrático de Direito³⁵.

O modelo do Estado social, aliado ao crescimento econômico acelerado das três décadas do pós-segunda guerra mundial, os “Anos de Ouro do Capitalismo”³⁶, trouxe ganhos de bem-

³²Deve-se frisar que, para MARSHALL, a ampliação dos serviços sociais prestados pelo Estado, não é um meio primordial de igualar renda, sendo mais importante que haja um “enriquecimento geral da substância concreta da vida civilizada, uma redução geral do risco e da insegurança, uma igualação entre os mais e menos favorecidos em todos os níveis, que vão além da renda, mas alcançam também condições de saúde, familiar e social. Por isso é que considera a igualdade de “status” mais relevante do que a igualdade de renda (MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social...cit.*, pp. 94-95).

³³CAENEGEM, R.C Van. *Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental*. Tradução de Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 293 e ss.

³⁴GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Constitucional...cit.*, p. 238.

³⁵MIRANDA, Jorge. Os novos paradigmas do Estado Social. In: *XXXVII Congresso Nacional de Procuradores de Estado*, 2011, p. 1-18, p. 8. Disponível em: <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1116-2433.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2020.

³⁶Período compreendido entre 1945 e 1973, até que ocorresse o primeiro choque o Petróleo, no qual a maioria das sociedades industriais avançadas desenvolveram seus capitalismo de bem-estar. Vários desses modelos foram construídos com relativa coerência nas políticas macroeconômicas, salariais, fiscais, industriais, sociais e regulamentação do mercado de trabalho. Políticas sociais amplas tiveram papel central, que caminhavam juntas à relações industriais, inclusive durante a crise inflacionária da década de 1970. Os governos utilizaram políticas monetárias para fomentar desenvolvimento nas áreas sociais e industriais. Os Estados europeus de bem-estar social, com suas baixas rotatividades e fortes proteções aos empregos, tiveram vantagens competitivas, ao menos tempo em que eram ampliadas a capacidade econômica de produzir mercadorias industriais de alta qualidade,

estar³⁷ às populações dos países que adotaram tais regimes, especialmente na Europa Ocidental e na América do Norte. Tanto é assim que EDUARDO PAZ FERREIRA³⁸ sintetiza esse período como “modelo social do pós-guerra”, o qual propiciou décadas de prosperidade e bem-estar, assentes na conjugação entre o mercado e a intervenção do Estado, aliada à noção de solidariedade e ajuda mútua. Com políticas redistributivas, inclusivas e de mobilidade social, floresceu ali o Estado Social, alicerçado nos direitos sociais tendencialmente universais. Houve crescimento econômico exponencial, com índices médios de 5% nas economias da OCDE, especialmente para os países da Europa Ocidental e para o Japão. Tais índices se devem, em grande parte, aos auxílios de reconstrução financiados pelos Estados Unidos da América no contexto do pós-segunda guerra mundial e da Guerra Fria, como o Plano Marshall³⁹.

O ânimo com as conquistas sociais mostrou-se tão alargado que JOSEPH SCHUMPETER, em conferência proferida em 1950⁴⁰ e poucos antes de seu falecimento, chegou a defender que se estava diante da evolução do capitalismo, ao ponto de afrouxar esquemas tradicionais desse modelo econômico, como a propriedade privada e a concentração dos meios de produção nas mãos de uma pequena parcela da população, pelo que defendeu estar em curso uma marcha para o socialismo. Tal movimento seria instrumentalizado pelo domínio do comércio e indústria privados pelo Estado, pois, à medida que a atividade econômica emigra da esfera privada para a pública, sacia-se uma série de desejos que facilitam a emigração do capitalismo para o socialismo.

providenciar empregos, incrementar inovação e uma distribuição equitativa de renda. (POWELL, Jason L. & HENDRICK, Jon. *Welfare state in post industrial society: global perspective*. New York: Springer, 2009)

³⁷NICHOLAS BARR, considerando a dificuldades de definição das fronteiras do Estado de bem-estar social, infere que, no âmbito individual, há pelos menos quatro fontes para serem observadas: mercado de trabalho e rendimentos salariais, talvez a mais importante esfera de cuidado e proteção; provisões privadas, decorrentes de aforros individuais ou seguros privados; bem-estar voluntário, relacionado ao lazer, ao tempo com a família ou atividades de descanso; provimento de benefícios em dinheiro ou em prestações pelo Estado. Ainda que seja o Estado a financiar as referidas prestações, não o obriga a fornecê-las diretamente, o que depende de questões de mercado e de decisão política quanto ao investimento público em empresas governamentais ou a contratação de bens ou serviços junto ao setor privado. (BARR, Nicholas. *Economics of welfare state*. Oxford University Press, USA; Edição: 5, 2012, p. 7).

³⁸FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente: começar de novo vai valer a pena*. Barcarena: Marcador, 2016, pp. 23-24.

³⁹Como observa ERIC HOBSBAWN, para os Estados Unidos, os índices de crescimento econômico dos chamados Anos Dourados não foram tão revolucionários, pois sua economia já vinha com altas taxas de elevação desde antes da Segunda Guerra Mundial e lá não cessou, até porque não foi palco de conflitos. Pelo contrário, a distância entre os EUA e os demais países, do ponto de vista de produção de riquezas, veio a diminuir no pós-guerra. Igualmente, embora a Era de Ouro tivesse sido um fenômeno com repercussões mundiais, a riqueza produzida não foi distribuída equitativamente pelo globo, pois jamais chegou a beneficiar a maioria da população do planeta. Pelo contrário, os contrastes dos países centrais como o chamado “Terceiro Mundo”, cujas populações experimentaram aumento explosivo, notadamente na América Latina e na Ásia, vieram a acentuar problemas internacionais e divergências nas relações econômicas e diplomáticas entre os esses países (HOBSBAWN, Eric. *A Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, pp. 253-257).

⁴⁰SCHUMPETER, Joseph. A marcha para o socialismo. In: SCHUMPETER, Joseph (Ed.). *Capitalismo, socialismo e democracia*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961, pp. 475-487.

Ainda, aponta como exemplos de que o processo de desintegração da sociedade capitalista já iniciara e que estavam a ser aceitas como coisa natural àquela época para os mais reacionários ao socialismo: as várias políticas de estabilização adotadas para impedir as recessões ou, pelo menos, as depressões, isto é, grande medida de administração pública da situação comercial, se não do próprio princípio do pleno-emprego; o desejo de maior igualdade das rendas, com apoio na taxação redistributiva; o surgimento de medidas regulamentadoras sobre os mercados, de caráter antitruste e de intervenção nos preços; controle público dos mercados do trabalho e do dinheiro, embora dentro de larga margem de variação; extensão indefinida da esfera das necessidades, que deverão, agora ou eventualmente, ser satisfeitas pela iniciativa oficial, seja gratuitamente, seja mediante módica retribuição e; os tipos de prestações da segurança social⁴¹⁻⁴².

Em semelhante direção, JAN TINBERGEN⁴³, pelo fato de propriedades privadas terem sido nacionalizadas e pelos fortes investimentos públicos em empresas governamentais estarem presentes no Estado Social, defendia que estava em curso uma evolução dos dois sistemas econômicos antagônicos para outro melhor. O capitalismo com traço diferenciado ali redundaria num estado social sério e consistente com forte setor público empresarial, com planificação da economia, no controle público da poupança e do investimento de toda a comunidade. As trocas comerciais entre os países, em um ambiente em que se avançava a integração dos mercados, seriam capazes de aumentar o nível de bem-estar entre as pessoas (*welfare*), devendo evitar que melhorassem a situação de determinado grupo ou país às custas da deterioração da situação de outro.

A distribuição era obtida quando todos pudessem experimentar um aumento no consumo de bens e serviços, o que dependia de medidas como: a eliminação das barreiras

⁴¹SCHUMPETER, Joseph. A marcha para o socialismo...*cit.*, pp. 478-479.

⁴²A tese de substituição do Capitalismo pelo Socialismo, como defendido por SCHUMPETER acabou por ser negada principalmente com a crise fiscal do Estado após a década de 1970, em que o capitalismo não apenas não desapareceu, mas como também se afastou do modelo de Estado de bem-estar social. Nesse contexto, JEAN-JACQUES SALOMON dialoga com a teoria de Schumpeter, ao demonstrar com a história desmentiu as previsões do economista quanto à transformação do capitalismo em socialismo, cujos principais argumentos foram os seguintes: não ficara provado que a racionalização do progresso industrial reduziu o nível de inovação, extinguindo os papéis do empresário e do inventor, sendo mais conveniente uma economia não-planificada para se adaptar à instabilidade da inovação; a presença crescente do Estado nas atividades de pesquisa-desenvolvimento do pós-guerra alterou-se drasticamente a partir da década de 70 quando a demanda dos mercados civis por alta tecnologia passou a superar as demandas governamentais; diminui o papel dos intelectuais, porque a expansão e simultânea desvalorização do ensino superior geram uma superpopulação de indivíduos que desenvolvem uma visão crítica com relação ao sistema (SALOMON, Jean-Jacques. Morte e ressurreição do capitalismo: a propósito de Schumpeter. *Estud. av.*, vol. 5, nº.13, Sept./Dec. 1991. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141991000300006. Acesso em: 5 fev 2020).

⁴³TINBERGEN, Jan. On the theory of economic integration. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J (Coord). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1959, p. 140; pp. 149-151).

comerciais e dos pagamentos; controle da supervisão do Estado sobre as atividades dos agentes econômicos; e condições que favoreçam e suplementem as forças para a livre competição no mercado de trabalho. Assim, o aumento da produtividade na economia do *Welfare State* traria impactos positivos na distribuição de rendimentos⁴⁴.

Deve-se obter um regime ótimo do ponto de vista do bem-estar social, o que, por sua vez, deve enfrentar uma delicada e imprecisa equação entre a satisfação de necessidades individuais, as quais seriam materiais/bens e não materiais (como educação e cultura) e de necessidades sociais, subdividas em materiais, nas quais a distribuição entre rendimentos do grupo ganha um especial destaque, e não materiais, ligadas à fruição de bens como justiça e liberdade. Para obter tal objetivo, são necessárias instituições, inclusive empresas governamentais, pelas quais as autoridades públicas⁴⁵ possam impor, em nome da comunidade, certos padrões de condutas econômicas e sociais, tanto no que se refere à manutenção da lei, ordem e segurança, como para informar, educar e regular atividades econômicas e direcionar o lucro, em nome da proteção ao mais fraco e do atendimento dos interesses gerais.

Ainda, há as instituições descentralizadas e locais; empresas privadas, as quais também atuam economicamente e têm importante função na geração de renda e emprego; os mercados, que representam a forma mais descentralizada de trocas de serviços e produtos e que, embora atuem livremente, devem se basear em regras justas de competição, evitando-se os monopólios; e as instituições de seguro social, sobre as quais trataremos melhor no capítulo 3.

Em contraponto a esse entendimento, inclusive relatando diálogos acadêmicos como o professor Jan Tinbergen, ANTONIO JOSÉ AVELÃS NUNES⁴⁶ vislumbram o Estado Social como uma estratégia para salvar o capitalismo, especialmente diante da necessidade de reconstrução econômica e social após a Segunda Guerra Mundial e da ameaça e atração apresentadas pelos regimes socialistas, já no ambiente da Guerra Fria entre Estados Unidos da América e União Soviética. Assim, na sua ótica marxista, entende que o Estado Social seria eminentemente capitalista, não podendo ser confundido com o socialismo ou um terceiro sistema econômico, como defendia Tinberg, Schumpeter e parte da social-democracia europeia.

⁴⁴TINBERGEN, Jan. The influence of productivity on economic welfare on the theory of income distribution. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J (Coord). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1959, p. 222-262)

⁴⁵Essas instituições públicas são classificadas por Tinbergen em dois grandes grupos: Instituições financeiras e Instituições produtivas. As financeiras são subdividas em tributárias (voltadas à arrecadação de receitas) e voltadas à despesa pública. Já as produtivas se repartem em dois grupos: serviços, produção da lei e da ordem, da segurança, informação e regulação e; empresas de produção de bens e serviços para o consumo. (TINBERGEN, Jan. The theory of optimum regime. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J (Coord). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1959. p. 276).

⁴⁶AVELÃS NUNES, António José. *Os caminhos da social-democracia europeia*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2019, p. 25.

Sob esse aspecto, a teoria do *Welfare State* de Keynes teria surgido apenas sob fundamentos econômicos e não com base na teoria social, transigindo em mudar certos aspectos para preservar o núcleo do capitalismo, tais como as políticas de redistribuição de rendimentos e do combate ao desemprego, tidas como essenciais para o enfrentamento dos ciclos econômicos e para se buscar a estabilidade. Tanto que o Estado Social teria se integrado na lógica do capitalismo, como fator de racionalização, estabilização e como mitigador das tensões sociais decorrentes das reivindicações dos trabalhadores e pela solidificação de estados e movimentos socialistas⁴⁷.

O Estado de bem-estar não é apenas compatível com o modo de produção capitalista, mas é aquele que permite a este sistema econômico ser sustentável, responsivo e apto a concretizar um desenvolvimento com responsabilidade social, socioambiental e reciprocidade socioeconômica para a população. O Estado Social, assim, é considerado um paradigma de controle civilizatório do capitalismo, pois sintetiza valores fundamentais para o bom funcionamento das sociedades contemporâneas, como democracia, liberdade, igualdade, solidariedade, valorização da justiça social e bem-estar.

Há especial destaque também para o primado do trabalho e do emprego, essenciais para que haja maior igualdade substantiva e justiça social. Com a implantação do Estado Social, a justiça social e o igualitarismo permeiam a atuação do Estado por intermédio de políticas públicas redistributivas garantidoras de melhorias nas condições de vida à população, como aquelas de segurança social que resguardam as relações laborais, garantem a justa remuneração e, indiretamente, redistribuem renda e poder.

O êxito do Estado de bem-estar não foi apenas no âmbito social, mas se revelou compatível e eficaz com as necessidades de crescimento econômico, tão caras ao sistema capitalismo. Mostrou-se instrumento sólido, responsivo e duradouro, uma vez que fortaleceu o mercado interno, valorizou a pessoa do trabalhador e seu emprego, fomentando avanços tecnológicos e assegurando maior coesão e estabilidade sociais. Tudo isso, aliado à democracia e a inclusão social, redundou em um piso mínimo civilizatório e apto a enfrentar as crises cíclicas que são frequentes ao sistema capitalista⁴⁸.

⁴⁷ AVELÃS NUNES, António José. *Os caminhos da social-democracia europeia...cit.*, pp. 18-19.

⁴⁸ GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. O Estado de bem-estar social (Welfare State) no Capitalismo Moderno. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, pp. 34-38.

1.1.2. O Estado Social e sua influência na integração europeia

A visão otimista que emanou do Estado Social, aliada ao crescimento econômico exponencial vivenciado nas três décadas que seguiram à Segunda Guerra Mundial e a intenção de não repetir o ambiente de litigiosidade ou revanchismo entre os países europeus, que poderiam redundar em novos conflitos bélicos, também fomentaram a integração econômica e social em termos internacionais⁴⁹, notadamente na Europa, sendo um elemento central a cooperação entre Alemanha e França.

Como marcos simbólicos dessa integração, vale destacar o seguinte trecho do discurso de Wiston Churchill em 1946, em Zurich:

É imperioso construir uma espécie de Estados Unidos da Europa⁵⁰. Só dessa forma centenas de milhões de trabalhadores poderão recuperar as alegrias e esperanças simples que dão sentido à vida. O processo é simples. Basta a determinação de centenas de milhões de homens e mulheres empenhados em fazer o que está certo em vez do que está errado, para ter recompensa, felicidade, em vez de sofrimento⁵¹.

Nesse contexto, foi simbólica a “*Declaração Schuman*”, pela qual a França, em 1950, por intermédio de seu então ministro dos negócios estrangeiros, afirmou a sua disponibilidade para promover uma União do Mercado do Carvão do Aço sob o patrocínio de uma comissão supranacional, redundando na Comunidade Econômica do Carvão e do Aço.

Em que pese a nota econômica da declaração, há um claro aceno para uma integração mais ampla e a preocupação com a prevenção de litígios, como se observa da proclamação inicial: “*A paz mundial só poderá ser salvaguardada com esforços criativos à medida dos perigos que a ameaçam*”⁵². Mais adiante, consta da referida assertiva que a Europa não se construiria de um projeto global, mas de realizações concretas, pautado em primeiro lugar na

⁴⁹De acordo com Hobsbawn, na chamada Era do Ouro do Capitalismo, não se podia ainda falar em globalização ou relações transnacionais, mas sim em economia internacional, pois as trocas comerciais entre os países eram cada vez maiores, mas os processos produtivos e laborais ainda não eram tão disseminados ao longo do globo e a integração econômica ainda era limitada. (HOBSBAWN, Eric. *A Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, pp. 271-272).

⁵⁰Como se sabe, a União Europeia nunca chegou a ser uma federação, mas também não se limita a uma mera organização internacional. Consiste, na realidade, em um modelo singular de integração, consistente na União de Estados soberanos que, por via pacífica e com fundamento nas respectivas constituições, decidiram exercer em comum os respectivos poderes de soberania. (DUARTE, Maria Luísa. *União Europeia: estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2011, p. 87).

⁵¹FERREIRA, Eduardo Paz. A Integração Europeia. In: FERREIRA, Eduardo Paz (coord.). *Integração e direito econômico europeu*. Lisboa: AAFDL, 2018, pp. 18-22.

⁵²SCHUMAN, Robert. *Declaração Schuman*. Paris, 9 de maio de 1950. Disponível em: <https://eurocid.mne.gov.pt/sites/default/files/repository/content/event/15184/documents/declaracaoschuman.pdf>. Acesso em: 3 jul 2020.

solidariedade entre os países, o que passaria pela eliminação da posição secular entre a França e a Alemanha.

No que pertine à Europa, em todos os seus momentos de integração, pela prevalência das quatro liberdades fundamentais⁵³ e pelo princípio da não discriminação⁵⁴, pode-se inferir que, muito além da integração econômica, é o ser humano que deve estar no centro das preocupações das políticas da União⁵⁵. Portanto, apenas a conjugação entre liberdades fundamentais e não discriminação é que permitiria alcançar uma efetiva cidadania social europeia⁵⁶, pautada em valores como de pleno emprego e qualidade de vida. Isso porque, em razão das liberdades fundamentais que permitem a livre circulação de pessoas, mercadorias e serviços, os efeitos, tanto positivos, quanto negativos da integração são mais facilmente sentidos em todo o continente. Assim, não se pode, por exemplo, ignorar a situação dos imigrantes no território europeu, pois a precariedade social e econômica poderia se instalar e afastar a estabilidade da União como um todo⁵⁷.

⁵³Livre circulação de pessoas (art. 45º a 55º), de mercadorias (art. 28 e s.s.), de serviços (art. 56º a 62º) e de capitais (art. 63º a 66º), todos do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). UE. *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*. EUR-Lex. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b49701aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF. Acesso em: 3 jul. 2021.

⁵⁴A não discriminação em razão da nacionalidade consta do art. 18º do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), assim como a proibição de discriminação em relação a outros fatores como sexo, religião e credo (art. 10º, TFUE). Há ainda o art. 15º, 2, da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, pelo qual devem ser abolidas toda e “qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho”. Consta ainda o art. 3º, 2, do Tratado da União Europeia (TUE), pelo qual a “União proporciona aos seus cidadãos um espaço de liberdade, segurança e justiça sem fronteiras internas, em que seja assegurada a livre circulação de pessoas, em conjugação com medidas adequadas em matéria de controlos na fronteira externa, de asilo e imigração, bem como de prevenção da criminalidade e combate a este fenómeno.”. *Idem*.

⁵⁵MARTINS, Ana Maria Guerra. *Manual de Direito da União Europeia*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 220.

⁵⁶Sobre o assunto, vale destacar a tese proposta por JÓNATAS MACHADO, para quem a cidadania europeia, não pode ser dissociada dos direitos fundamentais e das liberdades do mercado. Por conta disso, a livre circulação de pessoas, assim como as demais liberdades, deve ser interpretada perante os princípios fundamentais constantes dos Tratados de direito primário, tais como democracia, igualdade, justiça e solidariedade, os quais funcionam como vetores de harmonia e coerência a todo o direito comunitário. (MACHADO, Jónatas E. M. *Direito da União Europeia*. 2.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 265 e ss.).

⁵⁷Não obstante isso, EDUARDO PAZ FERREIRA destaca que o Tribunal de Justiça da União Europeia, que, embora tenha tido papel central na integração, notadamente por afirmar a supremacia do Direito Comunitário, muitas vezes acabou por imputar uma interpretação extremada das liberdades fundamentais. Tal movimento acabou por criar a chamada Constituição Econômica Europeia, que, além de se sobrepor às normas constitucionais dos estados membros, tem potencial de neutralizar muitos aspectos fundadores do Estado Social. (FERREIRA, Eduardo Paz. *A Integração Europeia...cit.*, 2018, p. 40. Nessa direção, a consolidação do mercado interno impôs a prevalência do “espaço econômico” como limitador das instituições nacionais de bem-estar social, uma vez que restrições exógenas, especialmente decorrentes da disciplina financeira, passam a ser exigidas pela União. Portanto, estabeleceu-se uma tensão geral entre integração e solidariedade social, distribuídas essencialmente em quatro pontos: 1. A construção do mercado vs a correção do mercado ao nível da União; 2. A soberania social nacional/ discricionariedade versus a legislação europeia/condicionalidade; 3. A “competição” intra EU entre alto rendimento/Estados membros de elevado bem-estar e baixo rendimento/ Estados membros de baixo bem-estar; 4. Contribuintes versus beneficiários de transferências transnacionais e assistência financeira (Estados-membros centrais versus Estados membros periféricos ou Estados membros do Norte x estados-membros do Sul).

1.1.3. Os desgastes ao modelo de Estado Social

Motivado pelos índices de crescimento econômico até então percebidos, a OCDE previra, em revisão para cima ao longo da década de 1960 e no início da década de 1970, taxas de crescimento médias de 5% ao ano. No entanto, tal previsão não veio a se confirmar, especialmente em razão do primeiro choque do petróleo, datado de 1973, mas também do superaquecimento das economias, especialmente dos países centrais⁵⁸. A frustração de tal expectativa gerou uma grande dificuldade para o Estado de bem-estar social.

Isso porque, no respectivo modelo marcado pela expansão da despesa pública, notadamente com direitos sociais, vigora a premissa de que as economias nacionais têm capacidade de gerir cada vez mais excedentes que sustentem as grandes exigências de financiamento das prestações sociais e das políticas keynesianas para induzir o investimento de capital. Portanto, sendo o crescimento econômico o pilar central do Estado providência do pós-segunda guerra mundial, sem ele a edificação e sustentabilidade dos sistemas de proteção social universais e a garantia do pleno emprego não seriam possíveis⁵⁹.

O Estado de bem-estar social passa, portanto, a ficar em risco com os constrangimentos financeiros causados pelo aumento exponencial da despesa pública, que não foi acompanhado na mesma medida pelo crescimento econômico no longo prazo. Pelo contrário, acentuadamente a partir da segunda metade da década de 1970, indicadores como desemprego e inflação passam a aumentar.

Com a queda do crescimento econômico a partir do último quarto do século XX, o Estado Social passou a ter suas múltiplas atuações socioeconômicas questionadas, o que pode ser simbolizado com a alegoria do “polvo de mil tentáculos”⁶⁰ ou mesmo do Estado como “Pai Natal”⁶¹. Na versão providencial do Estado Social, houve o excesso de reivindicações sociais, ao que foi acrescido fenômenos de dependência e passividade, no momento em que parcela da população se coloca como credora de direitos a serem realizados pelo Estado, sem a mesma

(FERRERA, Maurizio. Solidariedade na Europa depois da crise. In: ALBUQUERQUE, Cristina & LUZ, Helena Amaro da (Coord). *Políticas sociais em tempos de crise: perspectivas, tendências e questões críticas*. Lisboa: Pactor, 2016, pp. 28-29).

⁵⁸HOBBSBORN, Eric. *A Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 2008, p. 255;280.

⁵⁹SILVA, Filipe Carreira da. *O futuro do Estado Social...cit.*, p. 25.

⁶⁰BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1997, p. 169.

⁶¹Conceito formulado por William Beveridge, ao lançar um olhar perjorativo sobre o Estado providência, quando na realidade entendia como mais adequado e defendia um modelo mais assistencial para a organização estatal, o “Estado de assistência Social”. (BOTELHO, Catarina Santos. *Os direitos sociais em tempos de crise: ou visitar as normas programáticas*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 419).

carga de contrapartida⁶². Portanto, enquanto as prestações sociais do Estado atingiam picos de atuação e abrangência no início dos anos de 1960, ao menos na Europa Ocidental, em que pese os notáveis progressos políticos, econômicos, sociais e tecnológicos obtidos, o quadro passa a sofrer retração a partir da década de 1970.

Assim, instaura-se a “Crise do Estado Social”, que se pauta na incapacidade financeira e fiscal do Estado de promover o “bem-estar” da integralidade da população.

Desta maneira, o excesso de investimento público, com tensões ao nível da despesa pública, aliada à retração econômica, teria tornado insuportável a manutenção dos parâmetros anteriores de prestação social pelo Estado. Mesmo as receitas públicas obtidas com a tributação progressiva dos rendimentos e dos demais sinais presuntivos de riqueza e maior capacidade econômica não foram suficientes para atender à crescente de despesa pública, o que levou os governos a se socorrerem em maior escala ao endividamento público. Com isso, houve implicações nas finanças públicas então ali presentes, como também no que refere a efeitos futuros, com consequências ao equilíbrio intergeracional⁶³.

Este cenário de Crise do Estado Social, com suas graves repercussões fiscais, levou à formulação de críticas a esta forma de organização do Poder Público por parte de alguns teóricos que, politicamente, posicionaram-se mais à direita, fazendo ressurgir tendências liberais e que exigiam menos intervenção do Estado em atividades econômicas e nos direitos sociais. Dentre eles, cita-se JAMES O’CONNOR⁶⁴, para quem o Estado Social entraria em crise por conta de situações intrínsecas a seu próprio funcionamento, pois o Estado capitalista moderno tenta cumprir duas funções, muitas vezes contraditórias: auxiliar a acumulação de capital e reforçar a legitimação de suas relações sociais. Ao questionar sobre o que determinara o aumento do tamanho do Estado e quais seriam as consequências fiscais e políticas dessa expansão, sinteticamente, atribui isso ao capital monopolista⁶⁵ e à crise fiscal, sendo que essa

⁶²LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao Estado Social...cit.*, p. 18.

⁶³Os temas do equilíbrio financeiro, da sustentabilidade das finanças públicas e da equidade intergeracional serão objeto de tratamento mais pormenorizado mais à frente na presente tese, especialmente no item 2.6 e no item 4.1.2

⁶⁴O’CONNOR, James. *The fiscal crisis of the state*. New York: St. Martin’s, 1973.

⁶⁵Devido ao caráter social da produção que o capitalismo do Estado Social impôs, o investimento público e o consumo de bens e serviços financiados pelo Estado se tornaram cada vez mais necessários para garantir a rentabilidade e, portanto, a acumulação de agentes privados. São exemplos disso os investimentos públicos em comunicações e transporte, educação e treinamento, pesquisa e desenvolvimento, cujas despesas públicas aumentariam a demanda por bens e serviços, gerando benefícios aos detentores de monopólio. Apesar disso, a demanda por produtos do setor de monopólio não cresce tão rápido quanto a capacidade, em capital excedente e uma população excedente. Estes, por sua vez, demandam gastos públicos mais elevados, tal como decorre do fato de o excedente de capital requerer um crescimento nos gastos militares para proteger os mercados externos. Igualmente, a população excedente, em relação à capacidade de consumo e à absorção pelo mercado de trabalho, acaba por implicar na necessidade de mais programas de assistência social, logo, com elevação na despesa pública.

última decorreria da tendência, faticamente constatada, de que as despesas públicas superam as receitas. Portanto, diante de severos impactos nas finanças públicas do Estado Social, observou-se o comprometimento de sua própria sobrevivência.

O Estado Social também sofreu críticas de teóricos que se pautaram por defender visões do funcionamento do Poder Público mais pelo aspecto procedimentalista do que pela realização de valores materiais. Dentre eles, destaca-se NIKLAS LUHMAN⁶⁶, para quem a legitimidade das decisões do Estado de Direito se funda no procedimento adotado e não no conteúdo das normas exaradas. Assim, para LUHMANN, o Estado Democrático de Direito deve se contentar com o consenso quanto às regras procedimentais, sendo este fator de legitimação das decisões, diante de uma esfera pública pluralista e da heterogeneidade social⁶⁷.

Tal modelo mostra-se incompatível com os valores substantivos perseguidos pelo Estado Social, considerado por LUHMANN excessivamente pesado, cujas áreas de pretensa atuação não consegue controlar⁶⁸. Já JURGEN HABERMAS⁶⁹ critica o Estado Social no aspecto da democracia, pois enxerga um déficit nesse setor, causado pela autonomização do Estado frente à sociedade civil e pela sua despolitização. Haveria, assim, a redução do domínio político à tecnocracia estatal, em detrimento da democracia.

(GOUGH, Ian. The Fiscal Crisis of the State: The Contribution of James O'Connor. In: GOUGH, Ian (Org.). *Global Capital, Human Needs and Social Policies*. London: Palgrave Macmillan, 1996, p. 65).

⁶⁶LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980, p. 30.

⁶⁷NEVES, Marcelo. *Entre Thêmis e Leviatã: uma relação difícil: o estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. Martins Fontes: 2008, p. 148-149.

⁶⁸BOTELHO, Catarina Santos. *Os direitos sociais em tempos de crise: ou revisitar as normas programáticas*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 420.

⁶⁹HABERMAS, Jürgen. *Ciência y Técnica como Ideología*. 2ª ed. Traducción de Manuel Jiménez Redondo y de Manuel Garrido. Madrid: Editorial Tecnos, 1994, pp. 140; 68.

Nesse caminhar, com o desgaste do modelo de atuação estatal em referência, percebeu-se o recrudescimento de práticas neoliberais⁷⁰ e libertárias⁷¹. O Estado Social, especialmente segundo a ótica dos neoliberais, provocara um aumento irrealista e insustentável nas expectativas das pessoas quanto àquilo que julgavam ter direito, especialmente no que se refere a prestações sociais, dirigindo pesadas exigências contra o Estado, as quais não eram necessariamente acompanhadas de igual disposição ao cumprimento de deveres e ordens provenientes do Estado. Dessa forma, os direitos sociais tornaram-se fontes de descontentamento popular e objeto de judicialização⁷², em parte alimentadas pelas crescentes

⁷⁰Ainda que não se tenha a pretensão de esgotar as formulações dos teóricos neoliberais, vale enunciar, o que entende FRIEDERICH HAYEK, que entende como inconciliável os preceitos do Estado Social e a liberdade individual. Esta última é, para HAYEK um pacote moral absoluto, aferido na base do “tudo ou nada” de tipo *all-or-nothing*. Consistindo a liberdade individual em uma premissa maior, é incabível questionar se as consequências do ponto de vista particular serão boas. Como consequência, se impõe livre concorrência de mercado, ao passo que o conceito de justiça social, decorrente de economia dirigida e da redistribuição, com determinação de comportamentos econômicos aos indivíduos, seria tão absurdo quanto o de uma “pedra moral”, atentatória à liberdade individual e uma “insitituição desonesta. (HAYEK, Friederich. *Law, legislation and liberty*. Vol 2. Chicago: University of Chicago Press, 1976, pp. 69-97). Para MILTON FRIEDMAN, o cerne da filosofia liberal enxerga que a dignidade do indivíduo repousa na liberdade de extrair o máximo de suas capacidades e oportunidades, de acordo com “suas próprias luzes”, atrelado apenas ao dever de não interferir na liberdade dos outros indivíduos de fazer o mesmo. Prevalece, assim, a “igual liberdade”, quando pugna ser, em uma sociedade livre, onde se vai ter a maior propensão à realização da igualdade material. Com o fim de monopólios, o livre mercado visa a dar as respostas socialmente almejadas. Medidas redistributivas compulsoriamente impostas pelo Estado são desaconselhadas, com a prevalência da filantropia, a qual, inclusive, decorre de um ato livre do indivíduo. (FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017, pp. 198-199).

⁷¹Embora ambos derivem da concepção do liberalismo clássico e estejam pautados na ideia de liberdade como um ideal político importante, há de se distinguir o liberalismo igualitário e o libertarismo. Na concepção libertária de ROBERT NOZICK, o Estado mínimo é idealizado como aquele que detém o monopólio da força, com exceção dos atos de autodefesa, proporciona serviços de proteção e respeito às leis àqueles que adquirem suas apólices. Qualquer modelo de Estado mais extenso, além do mínimo, estaria propenso a violar os direitos das pessoas. A sociedade livre deve ser pautada pela liberdade dos sujeitos e os resultados que cada qual alcançar decorrem da liberdade de decidir (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Tradução: Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 1991, p. 42-43; p. 170-171). Já para os liberais igualitários, cujo maior expoente foi JOHN RAWLS, com sua teoria da Justiça, em que pese o mercado tenha uma posição central na organização da sociedade e da economia, deve buscar-se uma comunidade menos desigual e deve-se garantir minimamente o bem-estar social a todos, com aplicação de políticas redistributivas por parte do Estado, para que todas tenham um suporte para irem alcançar, usando de sua liberdade, os objetivos de seu plano de vida. Os libertários não admitem a adoção de políticas redistributivas, pois elas trariam restrições às liberdades das pessoas, sendo que o manancial máximo de liberdades seria suficiente para assegurar uma sociedade justa. Como indica Ronald Dworkin, para Nozick, o mercado atua apenas negativa e contingencialmente na justificativa das atribuições, pelo que, diante de ampla liberdade e desde que a transação seja formalmente adequada, o resultado será sempre justo. Já o mercado preconizado por Dworkin terá como objeto regular as escolhas feitas pelas pessoas, dando valor a elas e permitindo a igualdade de recursos. (BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. Liberalismo igualitário e libertarismo: heranças distintas do pensamento liberal. In: TEIXEIRA, Eliana Franco & FERREIRA, Vanessa Rocha (Org). *A crise da proteção social no Brasil: igualdade na filosofia política contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp. 22-25).

⁷²A legítima busca pela justiça social, da mobilidade social, acrescida na aceleração do ritmo de vida, pode desembocar em “socialização estatizante”, o que leva aos cidadãos a buscar medidas legislativas e judiciais para o atendimento de seus anseios. Com os muitos direitos prometidos pelas ordens constitucionais que se comprometem com o Estado Social, aumenta, além da despesa pública decorrente de políticas e serviços públicos implementados pelo Poder Executivo, mas também o aumento da litigiosidade. Em razão da referida litigiosidade, o direito como um todo fica sobrecarregado, enquanto que outras instituições de prevenção e solução de conflitos, como a família, as igrejas, as escolas e as vizinhanças ficam esvaziadas, pois o cidadão pós-moderno afasta-se do sentimento de grupo e, de forma mais individualista, reforça ainda mais a litigiosidade. Com apoio em Ihab Hassan,

expectativas de acolhimento de pretensões sociais do cidadão pelo Estado, mas também alimentadas politicamente por sindicatos ou políticos mais à esquerda do espectro político⁷³.

Nessa conjuntura, de um Estado “concretizador” dos direitos sociais, percebeu-se a deslocação para um Estado “desconcretizador”, no qual se impõe a eventualidade de retroceder nos níveis de proteção anteriormente garantidos⁷⁴. Tanto que, no campo político, tais cenários redundaram na assunção de governos com agendas neoliberais, como os da antiga primeira-ministra Margareth Thatcher no Reino Unido (1979-1990) e de Ronald Reagan (1981-1989) nos Estados Unidos da América.

Assim, em que pese os ganhos de qualidade de vida experimentados com o modelo de Estado Social, a partir do último quarto do século XX, as crises fiscais decorrentes do aumento dos gastos públicos e do aumento da carga fiscal, aliadas a críticas quanto à eficiência da gestão pública, passaram a questionar mais ainda o constitucionalismo social, trazendo à tona o chamado Estado pós-social⁷⁵, agravado pela globalização, em que as empresas transnacionais e organismos internacionais passam a ter maiores poderes em face dos Estados Nacionais, além de permitirem uma interação e circulação de bens e pessoas a uma escala internacional.

Novos desafios vão sendo colocados ao Estado, tais como a degradação ambiental, as incertezas causadas pelo progresso tecnológico e o multiculturalismo da sociedade, o que reclama a proteção de novos direitos fundamentais, tidos como de 3ª e 4ª gerações, como a proteção do ambiente, a proteção da pessoa na bioética e a defesa das minorias. A isso, soma-se a nova definição de sociedade de risco, como vem definido por ULRICH BECK, que evidencia novas vulnerabilidades que se projetam sobre as políticas públicas, na conformação dos direitos fundamentais e na organização política, suscitando novas formas de interação do cidadão com o Estado⁷⁶.

Tal cenário teria causado o denominado “Estado de mal-estar social”⁷⁷. Essa rotulação apresenta-se bastante controvertida. Tanto é assim que JOSÉ CARLOS LOUREIRO prefere defender que apesar dos problemas relativos à crise fiscal e à retração econômica gerarem uma “situação de mal-estar”, pois trouxeram uma certa ingovernabilidade, não implica inferir que o

Paulo Ferreira da Cunha descreve esse cenário como representativo de características da pós-modernidade, como: indeterminação, fragmentação, descanonização, construcionismo e generalização (CUNHA, Paulo Ferreira da. *Para uma história constitucional do direito português*. Coimbra: Almedina, 1995, pp. 430-434; 445).

⁷³SILVA, Felipe Carreira da. *O futuro do Estado Social...cit.*, p. 26.

⁷⁴BOTELHO, Catarina Santos. *Os direitos sociais em tempos de crise: ou visitar as normas programáticas*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 418.

⁷⁵NADALES, Antonio Porras. *Introducción a uma teoria del Estado postsocial*. Barcelona: PPO, 1988.

⁷⁶GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Constitucional...cit.*, pp. 242-243.

⁷⁷COTARELO, Ramón. *Del estado del bienestar al Estado del Malestar*. 2ª. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990.

Estado de bem-estar social tenha se transformado em um Estado de mal-estar social. A partir disso, passa a sugerir uma Reforma ao Estado Social. Para o referido professor, o Estado Social deve assumir as roupagens de “Estado social e econômico garantidor”, no qual, embora o Estado não atue tão intensa e diretamente nas atividades econômicas e nos processos produtivos, deve se voltar à função de regulador.

Sendo assim, o Estado assume o papel de “domesticação dos mercados e da garantia de realização do bem comum”. Em síntese, há um giro do panorama de “Estado de bem-estar produtor” para “estado de bem-estar regulador”. Não obstante, o Estado não mais se responsabilizar por promover integralmente as prestações de bem-estar da população, além de garantir o mínimo, deve atuar na regulação das atividades privadas e nas readequações redistributivas. Por exemplo, em uma acepção de Estado ativador ou de ativação, são assumidas pelo Poder Público tarefas como a promoção do emprego e a prevenção do desemprego, efetivadas por meio de pacotes de incentivos ao trabalho e pela rede de proteção social⁷⁸.

Em posição semelhante, CATARINA SANTOS BOTELHO⁷⁹ conclui que, apesar dos problemas de incapacidade fiscal e financeira que os governos apresentaram no cumprimento dos objetivos de prestações sociais, o Estado social não chegou – e nem deve chegar – ao fim. Todavia, desenvolve-se uma metamorfose do Estado Social, cujos contornos são ainda indefinidos. Mesmo que haja menos intervenção direta na economia, o Estado não deve ser menos compelido socialmente a buscar a efetivação dos direitos sociais e diminuir a desigualdade entre as pessoas, malgrado as imensas dificuldades financeiras, as quais desafiam o Poder Público a buscar maior eficiência administrativa e otimização de recursos.

Com isso, o Estado passa a ser visto não mais como o único provedor pelo progresso social, em cujo cenário se impõe a lógica da subsidiariedade social⁸⁰. Sendo assim, já se questiona a existência do chamado Estado pós-social⁸¹, o que se deve às sequências de crises

⁷⁸LOUREIRO, João Carlos. *Op. cit.*, pp. 94-97.

⁷⁹BOTELHO, Catarina Santos. *Op. cit.*, pp. 510-511.

⁸⁰MARTINS, Maria D'Oliveira. Estado social no contexto internacional e europeu. *RFDUP*, vol. VII, 2000, pp. 85-95.

⁸¹LOUREIRO, João Carlos. *Op. cit.*, p. 86. NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, novembro-dezembro de 2010, p. 88.

econômico-financeiras⁸², precedidas de medidas de austeridade e restrição no atuar socioeconômico do Estado⁸³.

Após a derrocada da maioria dos regimes que seguiram o chamado “socialismo real”, tais com a extinta União Soviética e países do Leste Europeu, e o advento da globalização, a narrativa neoliberal reafirmou sua prevalência na comunidade internacional⁸⁴. Segundo esse

⁸²Conforme leciona BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, desde a década de 1980, quando a narrativa neoliberal passou a ganhar força como versão dominante do capitalismo, mais sujeitada à lógica de funcionamento das grandes instituições financeiras, o Mundo tem vivido um estado permanente de crise, as quais vem se repetindo e tornando cada vez mais frequentes. Tais situações prolongadas contrariam a própria etimologia do termo “crise”, cuja significação, por natureza, faria referência à algo excepcional e passageiro, assim como oportunidade para ser melhor conhecido um sistema falho e redefinido num melhor estado de coisas. No entanto, não é isso que se vem verificando nos últimos quarenta anos, pois a crise vem sendo utilizada como causa e justificativa não para aperfeiçoar as vicissitudes econômicas do sistema capitalista neoliberal, mas sim para justificar o seu aprofundamento, mediante cortes nas políticas sociais (saúde, educação e previdência social) e a degradação das condições laborais e de salários. Portanto, as crises têm atuado para legitimar a excessiva concentração de riqueza e para boicotar medidas eficazes para impedir a catástrofe ecológica que se anuncia (SANTOS, Boaventura de Sousa. *A cruel pedagogia do vírus*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 6-7). Cada vez mais frequentes, portanto, o “Estado de necessidade econômico-financeiro”, em que uma situação de anormalidade com perigo iminente para o interesse da comunidade, diante o risco de colapso das contas públicas, recomenda uma atuação rápida do Estado para restabelecer o patamar anterior. No entanto, espera-se que tais medidas devam ser tomadas à luz de critérios de justiça, equidade e proporcionalidade, o que nem sempre acontece (SILVA, Suzana Tavares da. Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise. In: NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares da (Org). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 66). Resta evidenciada, portanto, a preocupação de que restrições de direitos inicial ou artificialmente adotadas sob o manto da excepcionalidade se tornem permanentes, pois as justificativas de emergência para restringir direitos sociais são empregadas desproporcionalmente, enquanto fica em causa a retração de direitos sociais e a instauração de um ambiente mais confortável aos interesses financeiros dos grandes grupos econômicos supranacionais. Enseja-se, assim, um estado de exceção e crise permanente. (CARVALHO, Osvaldo Ferreira de. *Segurança jurídica e a eficácia dos direitos sociais e fundamentais*. 4ª. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017. p. 300).

⁸³Para JORGE MIRANDA, os riscos aos quais está submetido o Estado Social, especialmente na Europa e no início da década de 2010, decorrem de problemas, como: as demandas excessivas de grupos sociais, com a criação de uma cultura de subsídio-dependência, com pretensões classistas egoístas; as duplicações de estruturas organizativas, os desperdícios e as gestões incompetentes, inadequadas ou corruptas; O facilitismo do crédito bancário; baixa da natalidade e envelhecimento das populações; mercado global, com penetração de produtos vindos de países com mão de obra barata e desprovida de proteção social, e levando a deslocalização de empresas para esses países; concorrência desleal entre Estados no domínio do sistema tributário; capitalismo financeiro transnacional, já referido, os *off shores* ou “paraísos fiscais” e a especulação bolsista; domínio das correntes neoliberais, exigindo a desregulação de setores básicos da economia e privatizações sem freio; desaparecimento ou apagamento dos partidos democratas-cristãos; a crise de identidade dos partidos social-democratas, socialistas e trabalhistas; perda de influência dos sindicatos. (MIRANDA, Jorge. Os novos paradigmas do Estado Social. In: XXXVII Congresso Nacional de Procuradores de Estado, 2011, p. 1-18, p. 8. Disponível em: <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1116-2433.pdf>. Acesso em 14 jul. 2020).

⁸⁴Não obstante a prevalência do neoliberalismo na conformação política e social, além da econômica, a partir da última quadra do século XX, existe a narrativa de uma chamada “Terceira Via” entre o modelo estritamente liberal e o Estado Social, que foi simbolizada pelo governo do Partido Trabalhista de Tony Blair no Reino Unido. De acordo com o respectivo discurso, as políticas de proteção social tradicionais provocariam uma cultura de dependência e irresponsabilidade social, especialmente por meio de setores hipoteticamente mais beneficiados com prestações de solidariedade social. De acordo com esse viés, as políticas redistributivas do Estado Social deveriam ser revistas, pois, além de custoso, pois estimularia condutas socialmente perversa sob a ótica do individualismo e da produtividade, por estimular a preguiça e desencorajar o esforço. Já a burocracia correria a sociedade civil e a progressividade tributária desestimularia a capacidade de investimento dos riscos. Tal narrativa, no entendimento de FRANCISCO LOUÇÃ, redundou na afirmação do ortodoliberalismo na União Europeia, corrente econômica de origem alemã, pela qual a atuação do Estado, inclusive em áreas sociais, deveria estar a cargo dos privados ou seguir as mesmas premissas de funcionamento, pautados na eficiência e nos resultados financeiros positivos. Além disso, tem como consequência o princípio regulador do sistema monetário, expresso no art. 29º

viés, para superar a pobreza, a opressão e a violência, deve-se proteger os direitos humanos, garantir direitos civis básicos, estabelecer mercados livres e que pessoas, ideias e mercadorias circulem livremente pelo mundo, acompanhada de rede de proteção social, ainda que haja variação de intensidade e abrangência. Em troca, seriam esperadas a paz e prosperidade para todos⁸⁵.

Não obstante a formação de quase um consenso a respeito da ocorrência da crise no Estado Social, especialmente a partir da década de 1970, vale frisar a opinião contrária a essa construção formulada por CELIA LESSA KERSTENETZK⁸⁶. Inicialmente, infere que as causas apontadas como estopim da crise do Estado Social, quais sejam os Choques do Petróleo ocorridos na década de 1970, foram elementos externos ao funcionamento do Estado Social. Ainda que seja atribuído às instituições basilares do Estado de bem-estar social o agravamento da crise, pelos impactos financeiros que essas medidas provocam, não houve descontinuidade dessas despesas públicas, mesmo que o crescimento tenha sido menor do que aquele percebido nos chamados “anos dourados” do pós-guerra, a indicar que o Estado de bem-estar social tenha chegado a seu limite.

Não tendo havido o desaparecimento do Estado providência, o problema cinge-se à existência de prestações públicas e atuações estatais, algumas mais rígidas que outras, que previam a sustentação mediante crescimento econômico exponencial, o que deixou de ser percebido a partir de então. Portanto, o “fantasma” do fim do Estado Social estaria afastado, pois, ao longo do tempo, as instituições do *Welfare State* ainda são aspectos permanentes no ambiente socioeconômico das sociedades contemporâneas.

do Tratado de Lisboa, segundo o qual a política monetária é retirada dos Estados-membros para o Banco Central, que passa a se encarregar da estabilidade dos preços. Com isso, o governo protege os mercados, porque determina que as instituições financeiras edifiquem a maior parte das regras econômicas. Com isso, ortoliberalismo firma-se com a principal doutrina econômica da União Europeia, baseada em Estado forte e estabilidade dos preços, permitindo que a economia seja ainda mais conduzida pelo mercado e que o Estado assim possa atuar, inclusive por meio de regras orçamentárias e de controle financeiro previstas nas Constituições e nos Tratados da União Europeia controlem a ortodoxia no trato da despesa pública e em busca do equilíbrio orçamental. Tal alternativa surge como fundamento para a substituição do Estado Social, por meio da difusão de ideologias pro controle financeiro do mercado e de medidas mais assimiláveis pelos cidadãos, como empreendedorismo, sucesso individual e diminuição da carga fiscal, sendo que essa última operou, especialmente para os setores com maiores capacidade econômica, especialmente as pessoas coletivas e o capital, pois a tributação progressiva tende a ser substituída em maior escala pelas taxas fixas (flat rates). O ortoliberalismo é, pois, o neoliberalismo alemão, fundado em uma tutela jurídica imperativa direcionada a uma atuação mínima do Estado no que se refere aos direitos sociais, porém máxima para a acumulação e atuação do mercado (LOUÇÃ, Francisco et al. *Segurança Social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand, 2016, pp. 171-174).

⁸⁵HARARI, Yuval Noah. *21 lições para o século 21*. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 2018, pp. 22;28.

⁸⁶KERSTENETKY, Celia Lessa. Sobre “crise” do estado de bem-estar social: retração, transformação fáustica ou o quê? In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, pp. 109-110; 131-132.

Ainda que sejam necessárias reformas nas instituições e nos programas de bem-estar social, estas devem preservar o cariz redistributivo, além dos espíritos do serviço e da equidade, da mesma forma que não podem servir para aumentar a segregação e a insegurança sociais. Pelo contrário, o Estado de bem-estar social apresenta-se como um instrumento de apoio essencial ao crescimento económico sustentado, inclusive na chamada equalização das chances de o cidadão melhorar de vida mediante ofertas mais amplas de oportunidades iguais e de proteção social⁸⁷. Tal conotação ganha maior relevo em face das instabilidades económicas e dos novos riscos sociais, tais como os empregos instáveis, desemprego duradouro e aumento das desigualdades sociais e económicas.

1.1.4. Estado Social no contexto da globalização

Com o advento da globalização, as políticas neoliberais são abraçadas pelos países, tendo em vista a manutenção da competitividade internacional no mundo marcado pela expansão dos mercados internacionais e a priorização da eficiência. Tal cenário acabou por encolher o Estado Social, o que se dá basicamente por duas razões: benefícios sociais generosos não são tidos como compatíveis com a disciplina rígida do mercado, o que pressiona pela redução dos custos do trabalho; por outro lado, a globalização desencoraja os governos a incrementar ou manter os níveis anteriores de receitas fiscais, sob pena de perderem condições de atratividade de investimentos e de estarem sujeitos à fuga de capitais. Esses efeitos são sentidos em escala mais acentuada nos países em desenvolvimento do que nos desenvolvidos, nos quais, inclusive, o Estado Social encontra-se mais consolidado⁸⁸.

Contudo, não apenas esses níveis de bem-estar e realização económica não alcançaram efetivamente mais países e pessoas, como aumentara os índices de desigualdades sociais, regionais e internacionais. Nesse sentido, cabe inferir que o recente aumento das desigualdades nos países industrializados põe em dúvida a “Hipótese de Kuznets”, a qual propaga que, à medida em que os países se industrializassem e os rendimentos médios crescessem, a desigualdade iria inicialmente aumentar e depois diminuir. Como proposição a esse impasse, BRANKO MILOSEVIC⁸⁹ infere que não há uma única curva, mas ondas ou ciclos de Kuznets, pois considera que dois tipos de forças podem conduzir à redução das desigualdades: forças

⁸⁷ESPING-ANDERSEN, Gosta. *Social Foundations of Postindustrial Economies*. Oxford: Oxford University Press, 1999.

⁸⁸RUDRA, Nita. Globalization and the Decline of the Welfare State in Less-Developed Countries. *International Organization*, vol. 56, n.º 2, 2002, p. 414.

⁸⁹MILANOVIC, Branko. *A desigualdade no mundo: uma nova abordagem para a era da globalização*. Tradução: Marta Pereira da Silva. Lisboa: Conjuntura Actual Editora, 2016, pp. 15-16; 113-117.

malignas (guerras, catástrofes naturais e epidemias) e forças benignas (educação ampliada, programas de transferência de renda e tributação progressiva). Como causas da atual onda de desigualdade crescente, numa segunda onda de Kuznets, já que a primeira fora observada após a Revolução Industrial, aponta, principalmente: a segunda revolução tecnológica, sobretudo das tecnologias da informação) e a globalização, que criaram rendas, mas aumentaram a concentração em grandes grupos e nos países, inclusive com monopólios e concentração; mobilidade da população empregada da indústria para os serviços, onde a dispersão é maior e os sindicatos são mais fracos, o que prejudica a posição negocial dos sindicatos; alterações nas políticas fiscais, especialmente a diminuição das taxas de impostos sobre rendimentos mais elevados e sobre o capital⁹⁰.

Os fatores econômicos têm gerado ansiedade nas sociedades contemporâneas, com destaque para os seguintes elementos, conforme leciona LUÍS GARICANO⁹¹: o surgimento da China no comércio mundial e a “fuga” desses empregos, especialmente os industriais dos países ocidentais para lá e outros países orientais que adotam baixos custos de produção e mão de obra; estagnação do crescimento da renda de grande parte da população, por conta da tecnologia e da crescente automação e da inteligência artificial; a diminuição do emprego rotineiro, também como consequência das disrupções tecnológicas; a concentração de renda nos profissionais melhor remunerados e mais conceituados midiaticamente de cada profissão, como resultado dos enormes avanços na tecnologia de comunicação; a concentração do poder de mercado em um número decrescente de empresas devido às novas tecnologias e as condições de acesso aos mercados; a erosão de grande parte das bases tributárias das economias nacionais, o que se deve à mobilidade e deslocação de capital e pelas práticas concorrenciais excessivas entre os Estado⁹².

No aspecto político, verifica-se, também a partir do final do século XX, a crise da Modernidade, herança do Iluminismo e que influenciou tanto o Estado Liberal, quanto o Estado Social por meio de valores como liberdade, igualdade, solidariedade e democracia. A Modernidade entra em crise diante da constatação de que falhara nos seus objetivos, pois não

⁹⁰Como marcos referenciais do estudo da desigualdade na atualidade também pode-se citar: PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedade desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. São Paulo: Alta Books, 2016. ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: Leya, 2015. FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente: começar de novo vai valer a pena*. Barcarena: Marcador, 2016.

⁹¹ GARICANO, Luís. *El contrataque liberal: entre el vértigo tecnológico y el caos populista*. Barcelona, Espanha: Península, 2019, pp. 29-30.

⁹²Os temas relativos à tributação serão enfatizados no capítulo seguinte, que trata das finanças públicas.

conseguiu resolver os problemas da Humanidade, nem dar respostas plenas para questões que tocam o cotidiano das pessoas⁹³.

Com o mundo globalizado, estes ideais e suas propostas ousadas de bem-estar social se mostraram ainda mais frágeis diante de problemas emergentes em uma sociedade hiper complexa, fragmentada e descentralizada⁹⁴. Assim, as bases, ideologias e ética de trabalho da modernidade e do Estado Social são postos em questão, dando ensejo à chamada pós-modernidade. Contudo, ainda não foram solidificados novos valores, pelo que a pós-modernidade é marcada pela desorientação generalizada, na qual há uma procura caótica por proteção diante de um contexto social não mais estável e definido. No contexto em que prevalece a mudança, tal movimento é identificado por ZYGMUNT BAUMAN & CARLO BORDONI⁹⁵ como o que ordinariamente é rotulado como “crise”.

Desta forma, com a fragilização do Estado Social e do Liberalismo, para os quais ainda não adveio uma alternativa consistente, tampouco ainda teve sua hegemonia tomada pelas narrativas comunistas ou fascistas, o vácuo deixado tem sido preenchido por fantasias nostálgicas de um passado falsamente glorioso que se pretende recriar, como o discurso de *America great again* de Donald Trump⁹⁶⁻⁹⁷. Diante dessas ameaças e dos novos riscos sociais,

⁹³O Iluminismo, que se contrapôs à lógica religiosa que imperava na Idade média, procurou centralizar o homem, a razão e a liberdade. Típica da era Moderna, o Iluminismo representa um esforço para desenvolver a ciência objetiva, a moral, a lei e a arte, que são universais nos termos da própria lógica interna delas. A modernidade congrega, portanto, a ideia de progresso, o qual se faria mediante o acúmulo de conhecimento gerado por muitas pessoas trabalhando livre e criativamente em busca da emancipação humana, do enriquecimento da vida diária e do domínio científico da natureza – racionalização da vida. Portanto, as promessas da modernidade prometiam o fim da escassez, da necessidade e da arbitrariedade, mas que acaram por não ser cumpridas em razão das desigualdades sociais, da concentração de renda provocada pelo capitalismo e na ainda permanência de governos autoritários (SILVA, Daniel Filipe da. *Moderno e pós-moderno e seus tipos de saberes*. Disponível em: <https://pensamentoextemporaneo.com.br/?p=1433>. Acesso em: 10 ago 2020).

⁹⁴SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004, pp. 55-67.

⁹⁵BAUMAN, Zygmunt & BORDONI, Carlo. *Estado de crise*. Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2016, pp. 132-133.

⁹⁶HARARI, Yuval Noah. *21 lições para o século 21*. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 2018, pp. 33-34.

⁹⁷Para EDUARDO PAZ FERREIRA, o trunfo eleitoral de Trump em 2016 fundou-se no autoritarismo, na utilização de *fake news*, promessas mentirosas de coisas agradáveis e financeiramente incompatíveis, como redução dos impostos e de mudança de proteção social, pagamento da dívida nacional, mas acima de tudo a criação de um ambiente de terror e ódio. (FERREIRA, Eduardo Paz. *Os anos Trump: o mundo em transe*. Grádiva: Lisboa, 2018, p. 205-206). No mais, houve a polarização das políticas de combate à desigualdade nos Estados Unidos da América, especialmente por serem baseadas no “teste de meios”, pois as políticas são baseadas na renda individual e familiar, ou seja, para os mais pobres. Isso criou um sentimento nas classes médias a percepção de que apenas os mais desfavorecidos eram beneficiários das políticas sociais, desencadeando estigma social, alimentado por históricos de tensões raciais e sociais. Por isso, propõe-se a abolição de políticas sociais baseada nos “testes de meios”, priorizando medidas de cunho universal, como a previdência social, *Medicare*, aumentos mais agressivos do salário mínimo e renda básica universal. Portanto, faz-se necessário dar ênfase ao combate à desigualdade e perseguir novamente a justiça social, até mesmo para que não se perca a democracia. (LEVITSKY, Steven & ZIBLATT, Daniel. *Como as democracias morrem*. Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: 2018, pp. 215-217). No Brasil, há de se destacar o processo eleitoral de 2018, o qual foi pautado por uma disrupção tanto na forma de

como a automatização, a falta de emprego, a inteligência artificial e os desequilíbrios ambientais – e as pandemias – as próximas décadas devem ser caracterizadas pelo debate e formulação de novos modelos sociais e políticos. Deste processo, cujo resultado e mesmo o percurso mostram-se imprevisíveis, não se consegue definir se o liberalismo permanecerá dominante, muito menos se será reinventado como num retorno do Estado do bem-estar social ou se será travestido de maior libertarismo, menos atento a demandas sociais.

THOMAS PIKETTY⁹⁸, diante do aumento da desigualdade e da contradição de que o capital hoje é maior do que a produção e a renda, indaga se será possível a superação do atual modelo de capitalismo para um modelo que seja mais pacífico e duradouro, ou se deveria esperar por rupturas provocadas por novas crises e por guerras. A Crise de 2007-2008, com desdobramentos sobre as finanças públicas, a sustentabilidade financeira e a dívida pública, fora considerada, até então, o mais grave baque econômico do mundo capitalista após a Grande Depressão de 1929⁹⁹. Embora o pós-crise não tivesse visto a ruína ampla do sistema financeiro e tivesse mantido a liquidez para evitar as falências bancárias, o que se deve à atuação dos governos e dos bancos centrais dos países, não se percebeu uma resposta duradoura para problemas estruturais, tais como a falta de transparência financeira e o crescimento da desigualdade¹⁰⁰.

comunicação das ideias políticas, agora mais direta e por meio das redes sociais, e pela fragilização dos partidos políticos e das lideranças até então tradicionais, em grande parte em razão de denúncias e de condenações por corrupção e pela crise econômica e social pela qual o país atravessava. Tudo isso compromete valores do Estado social e impõe desafios à sua reconstrução ou à sua manutenção. Foi possível rápidas propagações de *fake news* (notícias falsas), nas campanhas de candidatos e partidos políticos, levando à consagração de uma onda neoconservadora, pautada em valores ultraliberais na economia, com pouco espaço às políticas sociais, mas conversadoras nos costumes e pouco tolerante às diferenças. Portanto, há de se preservar o Estado Democrático de Direito, de forma a permitir a participação do povo no exercício do poder e preservar valores sociais como o pluralismo, os direitos sociais e a atuação do Poder Judiciário na efetivação desses princípios constitucionais democráticos. (LIMA, Rodrigo Medeiros Garcia de & CAMARGO, Laís Alves. Onda neoconservadora: uma ameaça à democracia. *Revista Internacional Consinter de Direito*, ano V, n.º IX, 2º sem. 2019, p. 481.

⁹⁸PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 459 e ss.

⁹⁹A referida obra de Piketty é anterior à pandemia de COVID-19, cuja proporção da crise é acentuadamente maior do que as crises econômicas de 2007-2008.

¹⁰⁰Em sentido relativamente contrário à tese de Piketty sobre o aumento da desigualdade e a precarização das condições de bem-estar, especialmente após a crise de 2008, vale registrar o estudo de MARIANNE P. BITTLER E HILARY W. HOYNES, que se propuseram a analisar os impactos das reformas nas prestações sociais dos Estados da América ocorridas em 1996, que levou a mudanças radicais no programa de rede de segurança financeira, por meio de transferência de renda, para famílias com crianças, substituindo o programa AFDC pelo TANF. As principais disposições dessa lei incluíam requisitos de trabalho, sanções financeiras por descumprimento e um prazo de vida útil para recebimento do bem-estar em dinheiro, o que afetou especialmente famílias pobres com filhos. Apesar das previsões sombrias de aumento da pobreza e privação, as acadêmicas em questão pugnam por pesquisas anteriores que mostravam que, com a reforma, a pobreza diminuiu e o emprego aumentou, sem aumento detectável da pobreza ou redução do bem-estar infantil. Como causa para que tal cenário fosse configurado, são apontados os fatos de que o mercado de trabalho dos anos seguintes à reforma assistencial oferecera condições mais favoráveis para trabalhadores pouco qualificados e que houve respostas positivas das políticas de trabalho promovidas pelo Estado. Já quanto à recessão econômica iniciada em dezembro de 2007, ficou constatado que o novo modelo de prestação social (TANF) fornecera menos proteção do que o programa AFDC que o precedera,

Não obstante a indefinição ainda presente, consoante ZYGMUNT BAUMAN & CARLO BORDONI¹⁰¹, para recuperar e restaurar a ordem que foi alterada, o instrumento mais adequado para trabalhar num mundo líquido é a economia, pois ela é transitória, móvel e facilmente influenciável. Inclusive, as manobras econômicas têm repercussões imediatas para a democracia, pois são capazes de definir a igualdade e a desigualdade entre os homens. Diante disso, consta que é a economia que instiga a revolta e demanda a necessidade por mudanças. É a economia, assim, o principal mecanismo de controle social.

Não se pode falar em retorno do Estado, pois a atuação governamental na economia e na sociedade nos anos recentes não pode ser considerada mínima, tal como na década de 1930 e no período que antecedeu a Grande Depressão. Pelo contrário, o Estado nunca estivera a desempenhar um poder econômico tão grande quanto hodiernamente, o que se justifica pelo gigantismo de sua atividade financeira, além da intensa atividade regulatória. Mesmo nos primeiros anos de globalização, a despesa pública vem tendo seu impacto aumentado ao longo do tempo pelo menos até o final do século XX e a primeira década dos anos 2000, como atesta estudo de VITO TANZI & LUDGER SHUCKNECHT¹⁰²⁻¹⁰³.

Em que pese a Europa tenha presenciado uma série de reformas e medidas de austeridade, com retração de políticas sociais, chegou-se a perquirir se a globalização estava a reduzir, em escala mundial, os patamares de políticas sociais, ficando aquém dos padrões do Estado Social. Neste cenário, difundiu-se o estilo de vida americano, que estigmatizava a então

mas que a rede de segurança social sem prestações pecuniárias - principalmente os vouchers/cupons de alimentos - forneceram significativamente mais proteção. Diante disso, inferem, sobre o número de pobres após a crise, que as estimativas sugerem que o aumento da pobreza em uma crise econômica é maior após a reforma do bem-estar do que teria sido antes da reforma. (BITTLER, Marianne P. & HOYNES, Hilary W. The State of the Social Safety Net in the Post-Welfare Reform Era. *Brookings Papers on Economic Activity*, 2, 2010, pp. 71-127. Disponível em: doi:10.1353/eca.2010.0013. Acesso em: 23 jun 2020.

¹⁰¹BAUMAN, Zygmunt & BORDONI, Carlo. *Op. cit.*, 2016, pp. 173-176.

¹⁰²TANZI, Vito & SHUCKNECHT, Ludger. *Public Spending in the 20th century: a global perspective*. Cambridge: Cambridge University, 2000.

¹⁰³NITA RUDRA pondera que a maioria dos estudos financeiros da era da globalização concentraram-se nos gastos totais do governo, e não especificamente nos gastos sociais. Partindo dessa premissa, comparando os níveis de despesa sociais nos anos da globalização entre países desenvolvidos e os em desenvolvimento, constata que, nos primeiros, os gastos sociais mantiveram-se em alta, enquanto que nos países periféricos, as despesas sociais passaram a declinar. Isso se deve ao fato de que as condições de trabalho e as respectivas organizações sindicais são mais fortes nos países centrais, que nos países em desenvolvimento, onde os movimentos são menos organizados e há grande volume de trabalhadores não qualificados. Portanto, já prestigiando as condições laborais para aferir a qualidade de vida das políticas públicas, onde as relações de trabalho são mais frágeis, os ganhos da globalização são mitigados e menos revertidos em bem-estar para a população. Desta comparação, resulta a constatação de que os países desenvolvidos tem instituições mais fortes e aparato político para proteger seus cidadãos dos efeitos adversos da globalização. Além disso, de acordo com PAUL PIERSON, o envelhecimento da população e as variáveis de desemprego nesses países indicam que os direitos laborais e de proteção social são um dos vários benefícios sociais que podem servir de resistência às tendências do governo para a retração do estado de bem-estar social (RUDRA, Nita. Globalization and the Decline of the Welfare State in Less-Developed Countries. *International Organization*, vol. 56, n.º 2, 2002, pp. 411-445).

denominada “*welfare dependence*”. Assim, com a crença de que as políticas sociais eram danosas e que levariam a menos eficiência, produtividade e menor capacidade de competição internacional, passou a entrar em discussão a americanização da Europa. Todavia, embora os processos de reforma nas políticas sociais da Europa tenham iniciado ao final do século XX e na primeira década do século XXI, SANFORD F. SCHRAM¹⁰⁴ defende que a americanização em testilha não chegou a devorar e subjugar completamente o Modelo Europeu de bem-estar. Parte dessa reminiscência se deve a questões de ordem fiscal, uma vez que parcelas das demandas, como as da segurança social, podem ser resolvidas pelo ajuste nas receitas de impostos e de contribuições.

Posto isso, em que pese as mudanças tenham e ainda estejam a ocorrer na Europa, não houve o abandono da ideia de que o bem-estar social deve proteger os indivíduos das práticas de um mercado sem regulamentação. As reformas não foram tão punitivas aos cidadãos da Europa quanto aos americanos. Ainda assim, o risco dessa convergência é patente, uma vez que o discurso da globalização e das grandes corporações permanecem por tentar desacreditar os benefícios das políticas sociais. Tanto é assim que, após a crise de 2008, aumentaram as políticas de austeridade fiscal e o rigor orçamental dirigido pela União Europeia, tal como observado em Portugal durante o período do Programa de Ajuste Econômico e Financeiro (PAEF), em que esteve sob medidas de austeridade impostas pela chamada *Troika* (Comissão Europeia, Banco Central Europeu e Fundo Monetário Internacional) como contrapartida do resgate financeiro recebido para reequilibrar suas contas¹⁰⁵.

Para prevenir crises iminentes, como aquela provocada pela Pandemia de COVID-19, PIKETTY¹⁰⁶ propõe um novo modelo de Estado Social para o século XXI, o qual deve ser pautado pela invenção de novos instrumentos que retomem um controle do capitalismo

¹⁰⁴SCHRAM, Sanford F. *Reversed Polarities. The Incomplete Americanization of European Welfare Policy. Welfare Discipline: Temple University Press*, 2006, p. 40. Disponível em: Project MUSE. muse.jhu.edu/book/9596. Acesso em: 18 jun. 2020.

¹⁰⁵EDUARDO PAZ FERREIRA, já em 2010, antes, portanto, da adoção da maior parte das chamadas “medidas de austeridade” impostas a Portugal quando da recente crise econômica, já afirmava que, naquela altura, a Europa adotava um modelo econômico mais liberal, manifesto especialmente nas medidas de integração econômica, importando em redução dos instrumentos políticos econômicos dos Estados-membros. Nesse sentido, destaca que o Tratado de Maastricht priorizou a convergência nominal sobre a real e impôs restrições nas políticas orçamentais dos Estados-membros para atingir os objetivos financeiros em questão. Então, passou a enxergar, com a eleição de Barack Obama nos Estados Unidos da América, que os cidadãos daquele país estavam a buscar a realização de mais intervenções estatais em políticas sociais, notadamente na saúde, no emprego e na Segurança Social, resgatando alguns elementos da Política do New Deal de Franklin Delano Roosevelt, enquanto que a Europa já dava sinais de restrições na realização de direitos sociais, quase sempre justificado no impacto das políticas sociais na despesa pública e, conseqüentemente, na sustentabilidade financeira do Estado (FERREIRA, Eduardo Paz. *O New Deal Setenta e Cinco anos depois*. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte (Org.). *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 157-164).

¹⁰⁶PIKETTY, Thomas. *Op. cit.*, 2014, p. 462.

financeiro e renove as máquinas de arrecadação (receita) e gastos (despesas) públicos, que atingiram um alto grau de complexidade, nociva à eficácia social e econômica.

Neste ponto, a redistribuição moderna não se limita à transferência de renda, mas sim é construída em uma lógica de direitos e na igualdade de acesso a certo número de bens tidos como fundamentais. Além da arrecadação dos Estados pela sociedade talvez estar no seu ápice no que se refere ao montante do Produto Interno Bruto (PIB) e nos seus impactos sobre a sociedade, quando se tem baixo crescimento econômico, é impositivo que sejam feitas escolhas entre os diferentes tipos de necessidades a serem alcançadas pelo Estado, ao que deve ser somado esforços de reorganização das atividades desempenhadas pelo Poder Público.

Consequentemente, há necessidade de priorizar o desenvolvimento de Estados sociais e fiscais em todo o mundo, voltando-se, especialmente, ao seu fortalecimento nos países em desenvolvimento, nos quais aliás, deve-se manter um patamar aceitável de obtenção de receitas, justamente para financiar a prestação das variadas incumbências a cargo do Poder Público. Logo, O Estado moderno deve ser eficiente, forte e relevante para a nação que representa para garantir que todos tenham acesso a uma parcela das riquezas ali geradas¹⁰⁷.

JURGEN HABERMAS¹⁰⁸, a partir de suas críticas ao que entende por defasagem democrática no Estado Social e dos desafios da globalização, defende repensar os fundamentos do Estado Social, a partir das seguintes medidas:

Ampliar os processos democráticos da esfera política para a esfera econômica, tais como o controle supranacional das funções regulatórias e compensatórias do Estado social, para fazer frente à dinâmica da globalização econômica, domesticando-a politicamente.

Como propostas para diminuir a desigualdade atualmente, e que importam em reconfiguração do Estado Social, BRANKO MILANOVIC¹⁰⁹ propõe mudanças que podem criar forças benígnas: mudanças políticas que podem produzir impostos mais elevados e mais progressivos, o que é desafiado pela mobilidade de capital e pela concorrência fiscal

¹⁰⁷Por entender que o mundo atual caminha para o desatrelamento da relação entre capital e trabalho, as pessoas que não detenham os meios de produção – a grande maioria da população – Eduardo Moreira defende o fortalecimento dos programas de assistência social, pois para muitos será a única alternativa de sobrevivência para esses excluídos da dinâmica produtiva. Para isso, o Estado deve ter maior importância na economia, especialmente a titularizar meios de produção e das terras, o que fomenta a redistribuição pela geração das riquezas provenientes desses bens. (MOREIRA, Eduardo. *Desigualdade & caminhos para uma sociedade mais justa*. Rio de Janeiro. Civilização brasileira, 2019, pp. 136-137)

¹⁰⁸HABERMAS, Jürgen *apud* DANNER, Leno Francisco. *Habermas e a ideia de continuidade reflexiva do projeto de estado social: da reformulação do déficit democrático da social-democracia à contraposição ao neoliberalismo*. [Tese Doutorado em Filosofia]. Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2011, p. 188.

¹⁰⁹MILANOVIC, Branko. *A desigualdade no mundo: uma nova abordagem para a era da globalização*. Tradução: Marta Pereira da Silva. Lisboa: Conjuntura Actual Editora, 2016, pp. 123-125.

internacional, típicas da globalização; fomento da qualificação, com a competição entre educação e competências; dissipação das rendas acumuladas nas fases anteriores da revolução tecnológica, o que é viabilizado com a inclusão de mais pessoas como agentes ativos dos instrumentos da nova revolução; convergência de rendimentos a nível mundial, com a perspectiva de salários em países onde a remuneração é maior para se aproximarem daqueles pagos em outros, o que estancaria o esvaziamento da classe média; evolução tecnológica favorável a quem tem baixas qualificações, ou seja, tecnologias que aumentam a produtividade dos trabalhadores.

Na mesma linha de entendimento, JOSEPH E. STIGLITZ¹¹⁰ profere o diagnóstico de que a desigualdade extrema trava o crescimento econômico e mina a igualdade política e a estabilidade social. No aspecto econômico, infere que a concentração de rendimentos nos escalões superiores enfraquece a procura agregada, pois os ricos tendem a gastar uma proporção menor de seus rendimentos em comparação ao restante da população. Com isso, o excesso de capital sobressalente tende a criar “bolhas de crédito”, a desencadear instabilidade econômica e ciclos de crescimento mais curtos. No mais, o aspecto mais grave da desigualdade é a queda na igualdade de oportunidades, o que se torna causa e consequência, em retroalimentação, da desigualdade de resultados e queda na eficiência econômica, pois uma grande parcela não consegue desenvolver seus potenciais e viver de acordo com suas pretensões.

Assim, diminuir a desigualdade implica em benefícios econômicos e sociais, fortalece a sensação de que a sociedade é justa, melhora a coesão social e a mobilidade, tornando mais provável que um maior número de cidadãos consiga viver de acordo com seu potencial. Com isso, políticas sociais e de incentivo ao emprego e ao empreendedorismo têm os efeitos benéficos sobre o capital humano que as economias modernas necessitam para crescerem economicamente. Por isso, defende que a Organização das Nações Unidas acresça aos objetivos do milênio¹¹¹, a redução das desigualdades extremas de rendimentos em todos os países para

¹¹⁰STIGLITZ, Joseph E. *O fim da desigualdade: sociedades desiguais e como as mudar*. Tradução de Sara M. Felício e Paulo Tavares. Lisboa: Bertrand Editora, 2018, pp. 360-361.

¹¹¹Além dos objetivos do Milênio, a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável, que expressa um consenso sobre a necessidade de avançar para uma organização social mais inclusivo, solidário e coeso. Ao mesmo tempo, coloca as pessoas no centro do modelo de desenvolvimento sustentável e clamando para "não deixar ninguém para trás". Portanto, a Agenda 2030 enfatiza a redução da desigualdade internamente entre os países e no plano internacional, em abordagem multidimensional e abrangente. Por isso, combater a desigualdade em todas as suas expressões torna-se um imperativo ético. As Desigualdades sociais não são apenas um obstáculo relevante para o efetivo gozo de benefícios econômicos, sociais e culturais direitos. Eles também prejudicam a produtividade, tributação, sustentabilidade ambiental e a difusão de conhecimento na sociedade. (ABRAMO, Laís; CECCHINI, Simone; ULLMANN, Heidi. Addressing health inequalities in Latin America: the role of social protection. *Ciênc. saúde coletiva*, vol. 25, n.º 5, pp. 1587-1598, May 2020 . Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-81232020255.32802019>. Acesso em: 16 jul. 2020).

que os dez por cento mais rico não detenham mais do que 40% das riquezas de determinada nação, além de criar uma comissão pública responsável por avaliar e informar sobre os efeitos das desigualdades nacionais¹¹².

MAURIZIO FERRERA¹¹³ enxerga que a influência neoliberal alcançou uma trajetória descendente na forte influência que exerceu sobre o Estado Social, tendo surgido uma nova síntese a que chama de “neowelfarismo liberal”, forjada a partir da integração criativa de preceitos liberais com os fundamentos sociais-democratas. Dessa forma, mantém-se aspectos da tradição liberal, como as liberdades negativas, mas também elementos de “outros liberalismos”, como a igualdade de oportunidade, não discriminação, individualidade, eficiência do mercado e economia aberta. Como aspectos nucleares da proteção social, são importados princípios como solidariedade, redistribuição, inclusão e universalismo. Tal modelo é compatível com o pilar fundamental da integração europeia, qual seja a proteção social, em que pese as políticas nacionais sejam desafiadas e tenham que ser compatibilizadas com a disciplina financeira da moeda única e com as imposições comunitárias em matéria orçamental e de regulação dos mercados.

Em semelhante direção, o Estado “pan-ótico”, uma nova lógica de interação social e política do Estado, decorre também da percepção das pertencas e do dever de solidariedade entre os cidadãos para que prevaleça uma “inclusão solidária”, assim como que seja quebrada a noção hierarquizada e dicotômica entre público e privado¹¹⁴. Nesse cenário, a atuação não cabe apenas ao Estado, mas demanda esforços de toda a sociedade, o que pode favorecer a ruptura das noções estáticas de contraposição entre particular e Poder Público, prevalecendo uma lógica de complementaridade, interdependência e coexistência. Nesse contexto, privilegia-se que cada cidadão possa exercer sua autonomia, sendo esta instrumentalização uma incumbência primordial do Estado forte a partir da seguinte concepção:

Construção social dos destinos individuais sobre os mecanismos de comparação de situações similares ou diversas, sobre injustiça e

¹¹²STIGLITZ, Joseph E. *Op. cit.*, 2018, p. 365.

¹¹³FERRERA, Maurizio. Neowelfarismo liberal: novas perspectivas para o Estado social na Europa. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, pp. 188-189.

¹¹⁴Sobre a dicotomia entre público e privado, especialmente nos aspectos financeiros, vide: SALDANHA, Nelson. O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica. *Ci. & Tróp.*, vol. 71, n.º 7, 1983, pp. 105-121; SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a praça ou a dignidade humana e o direito tributário e financeiro. *A Leitura: Caderno da Escola Superior da Magistratura do Estado do Pará*, vol. 3, n.º 5, 2010, pp. 99-105.

discrecionalidade e, notadamente, sobre o que caracteriza desigualdades intoleráveis e a responsabilidade social e pessoal para sua superação¹¹⁵.

Sem prejuízo dessa aceção que leva a uma espécie de corresponsabilidade da sociedade e do setor privado em prover o bem-estar, há de se destacar também as políticas de bem-estar não promovidas pelo Estado, mas sim por particulares. De acordo com MELANI CAMMETT E LAUREN M. MACLEAN¹¹⁶, a atuação de entidades privadas de provisão de bem-estar, embora não sejam inéditas, pois sempre houve ações relativas à saúde, educação, assistência e mesmo as caixas de previdência prestados por agentes não estatais seculares ou religiosos, vêm crescendo a partir da década de 1980, especialmente com a retração de políticas de bem-estar diretamente a cargo do Estado em razão do advento de concepções neoliberais e de recomendações de organismos internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional para que aumentasse a rede de proteção social, especialmente nos países em desenvolvimento.

As referidas instituições privadas que promovem política de bem-estar podem trazer ganhos de eficiência nas prestações à população, inclusive por estarem aptas a fomentar no cidadão o sentimento de que ele é capaz de encontrar suas necessidades básicas e ir buscar melhorias sociais e econômicas. Portanto, é inegável a importância dos *Non-state providers (NSP)*, nacionais ou domésticas, caritativas ou com finalidade lucrativa, na realização da rede de proteção social. Contudo, as instituições particulares que promovem bem-estar social não realizam ações politicamente neutras e estão sujeitas, por óbvio, a limitações de recursos financeiros¹¹⁷.

¹¹⁵ALBUQUERQUE, Cristina. O Estado providência do século XXI: um Estado retraído ou Estado “pan-ótico”? In: ALBUQUERQUE, Cristina & LUZ, Helena Amaro da (Coord). *Políticas sociais em tempos de crise: perspectivas, tendências e questões críticas*. Lisboa: Pactor, 2016, pp. 12-13.

¹¹⁶CAMMETT, Melani e MACLEAN, Lauren M. *The Politics of non-state welfare*. Cornell University Press, 2014, pp. 1-17. Disponível em: muse.jhu.edu/book/57659. Acesso em: 24 jun. 2020.

¹¹⁷Para as referidas autoras, as limitações das NSPs não devem sugerir que o estado de bem-estar social garante automaticamente acesso totalmente equitativo aos serviços. Para elas, programas estatais são frequentemente mal administrados ou repletos de clientelismo, restringindo assim o acesso para benefícios públicos. No entanto, o Estado, ao menos na teoria, é a única instituição que é capaz de fornecer acesso universal aos serviços, seja por meio de órgãos ou fornecedores terceirizados. *Idem*, p. 3.

1.2. A opção pelo Estado Social na Constituição da República Portuguesa de 1976: a colocação dos direitos sociais

1.2.1. Considerações introdutórias e primórdios do Estado Social antes da Constituição da República Portuguesa de 1976

Os fatos decisivos da história e da política é que provocam o surgimento das Constituições e informam seu conteúdo. Por outro lado, os mandamentos constitucionais orientam toda a ordem jurídica do período em que está a vigorar, pelo que repercutem no tecido social e geram novos fatos sociais e políticos. Diante de tal afirmação, mostra-se de grande valia o enquadramento das constituições em vários tipos, pois delas serão extraídos, em termos gerais, as formas de atuação do Estado.

Com o cuidado de não se prender em demasia nesse assunto, nos valem de umas das classificações adotadas por MARCELO REBELO DE SOUSA E JOSÉ ALEXANDRINO, por ser sintética e útil à identificação dos modelos de Estado: as constituições de tipos liberal, antiliberal e não programática, social, antiliberal e socialista e antiliberal com inspiração fascista.

As constituições liberais ensejam o Estado Liberal, cujo pilar é a separação do Poder político do Estado e da sociedade civil, nos quais as funções do Estado são limitadas a garantir certos direitos e garantias, quase sempre de índole civil e política.

As constituições liberais não programáticas acompanham a tendência de pouca intervenção na sociedade e tendem a não concentrar poderes somente em órgãos do Estado.

As constituições fascistas conjugam o capitalismo com a ditadura política, permitindo sacrifícios nos direitos individuais e outorgando maior poder ao Estado, inclusive na intervenção econômica.

As constituições sociais já embutem o poder político da sociedade e do Estado, conjugando democracia com ampliação dos fins e funções do Estado, especialmente em aspectos sociais, sem violar as matrizes do capitalismo, como a livre-iniciativa econômica e a propriedade privada. No entanto, aqui há o envolvimento do Poder Público por meio de medidas corretivas de planeamento e, até mesmo, de produção, atendendo o cidadão com prestações econômicas, políticas e sociais, sem prejuízo da preservação dos direitos civis e políticos.

Há, por fim, as constituições de índole socialista, as quais também ampliam as funções e programas sociais a serem alcançados pelo Estado, mas que, ao contrário das sociais, pretendem abolir os parâmetros econômicos do capitalismo, ao mesmo tempo em que apelam

a mecanismos ditatoriais na política. Nestas últimas, prevalecem os direitos sociais e econômicos em face dos direitos civis e políticos¹¹⁸.

Dialogando com essas tipologias e não se furtando a reconhecer a intrínseca relação da história política portuguesa com suas Constituições, JORGE MIRANDA¹¹⁹ toma a experiência constitucional a partir de três grandes períodos. Inicialmente, a época liberal, de 1820 a 1926, em que se sucederam as Constituições de 1822, 1826, 1838 e de 1911, as quais têm como traço comum a centralidade na separação dos poderes e nos direitos individuais, a despeito de abrangerem governos monárquicos e republicanos. Não obstante isso, o Estado Providência encontra seu embrião no país mediante a aprovação, ainda durante a Primeira República Portuguesa e após a Primeira Guerra Mundial (1919), de instrumentos normativos voltados à proteção do trabalho, como a fixação da jornada de trabalho em 08 horas por dia, e de proteção social, mediante a criação de um sistema de seguros sociais, sobre os quais falaremos mais adiante no capítulo 3.

Posteriormente, situa-se uma segunda fase, a qual compreende o período de 1926 a 1974, onde se situa a Carta de 1933, que instaurou o “Estado Novo”, cujo traço principal foi um constitucionalismo corporativo e autoritário, em detrimento da representatividade. Inclusive, a organização política, social e econômica então vigente não permitiu que Portugal acompanhasse os proveitos econômicos e sociais experimentados pela maioria dos países da Europa Central e Ocidental nos chamados “anos gloriosos” do Estado social-democrata¹²⁰.

No que concerne à intervenção social, as instituições do Estado Novo igualmente não se afinavam com os modelos de bem-estar social europeu, especialmente sob os seguintes aspectos: o social-corporativismo, que se propunha a garantir os interesses nacionais e da ordem social, com imposição autoritária e severa dos indivíduos e grupos corporativos à Organização Corporativa do Trabalho, estatal, burocrática, centralizada e com controle ideológico; a parca participação do Estado no financiamento das prestações sociais, a qual ficava a cargo da

¹¹⁸SOUSA, Marcelo Rebelo de & ALEXANDRINO, José de Melo. *Constituição da República Portuguesa comentada*. Lisboa: Lex, 2000, pp. 20-21.

¹¹⁹MIRANDA, Jorge. *As Constituições portuguesas*. Cascais: Principia, 2013, p. 9.

¹²⁰O regime politicamente fechado do Estado Novo destoava dos países europeus que experimentavam ondas democráticas e de ampliação da participação social na elaboração das políticas públicas. Além disso, o regime salazarista realizava uma espécie de culto ideológico à pobreza virtuosa e da felicidade com poucos meios, assim como a associação da riqueza ao pecado. Simboliza tal pretensão a frase de Oliveira Salazar, proferida em discurso realizado na cidade do Porto em 1949, pelo qual exortou os portugueses a sentirem-se “orgulhosamente sós”, mesmo diante dos avanços do Estado Social europeu e da melhoria de qualidade de vida de suas populações. Isso não impediu, todavia, diante da degradação do cenário sócio-econômico do país, que muitos portugueses tivessem emigrado para outros países, inclusive da Europa Central, motivados, dentre outros fatores, pela opressão política, pela recusa na participação na guerra colonial e pelas más condições econômicas do país. (FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente: começar de novo vai valer a pena*. Barcarena: Marcador, 2016, pp. 25-28).

coparticipação dos trabalhadores e dos empregadores, enquanto que o Estado se limitava à criação das instituições de enfrentamento aos riscos sociais como enfermidade, doença e desemprego; a não universalização da previdência social, pois apenas uma parte dos trabalhadores assalariados encontravam proteção, enquanto remanescia a assistência a grande parcelas de trabalhadores, especialmente os do setor rural¹²¹.

Além disso, não cabe desconsiderar que, durante o Estado Novo, que, por seu perfil corporativo e conservador não se dispunha à inclusão social e à diminuição das desigualdades sociais, a atuação caritativa da Igreja Católica tinha grande importância diante da escassa rede de apoio do Estado, cujo papel social era subsidiário¹²². Também coube a grupos ligados à Igreja Católica, à semelhança dos demais países da Europa meridional¹²³, a defesa de um estado social capitalista, já que entre grupos estudantis opostos ao Estado Novo prevaleciam orientações marxistas¹²⁴.

Ainda antes do 25 de abril de 1974, no governo de Marcelo Caetano, o Estado Novo foi rebatizado para Estado Social, ao que se seguiu algumas mudanças de linguagem – como a substituição de Previdência Social por Segurança Social – mas o sistema permaneceu informado pela lógica do Estado corporativo autoritário.

Por fim, há uma terceira fase na trajetória constitucional portuguesa, que abrange desde o Movimento de 25 de abril de 1974 aos dias atuais, em que o Estado se posiciona rumo a um

¹²¹VEJA, Mariano Esteban de. Balanço e perspectivas sobre o Estado-Providência e as políticas sociais na Península Ibérica. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n.º 20, 2017, pp. 103-104.

¹²²PEREIRA, Miriam Halpern. As origens do Estado Providência em Portugal: as novas fronteiras entre público e privado. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n.º 20, 2017, p. 28.

¹²³Nos países do sul do continente europeu, no final do século XIX, a Igreja Católica passara à contestação dos grupos liberais e republicanos, inclusive por conta da separação entre Estado e Igreja. Já no início do século XX, com o fortalecimento dos movimentos operários e pela influência da revolução Russa de 1917, que negava fortemente o poder da religião sobre o povo, estes passaram à oposição da Igreja, a qual passou politicamente a apoiar a direita conservadora. Após a segunda guerra mundial, quando se fortaleceu o Estado Social, a posição conservadora do “catolicismo político” nos países da Europa Mediterrânea influenciou para que houvesse divisões no campo da esquerda, entre alas reformistas moderados (sociais-democratas) e mais radicais (comunistas). Tal cisão também dificultou a aprovação de reformas sociais quando a esquerda estava no poder, com claras influências sociais e econômicas nos modelos de estado de bem-estar construídos nos países do Sul, os quais não foram centrados pela coalizão entre trabalhadores e fazendeiros, ao contrário do verificado em países do norte do Centro da Europa. Particularmente em Portugal, após o 25 de abril, a divisão entre socialistas e comunistas deu lugar a múltiplas competições eleitorais, de maneira a limitar alianças no campo da esquerda e de provocar a consagração eleitoral de alguns projetos mais conservadores. (MANOW, Philip. Trabalhadores, fazendeiros e catolicismo: uma história das coalizações de classes políticas e o Regime de Estado de bem-estar social na Europa Meridional. Tradução de Lorena Vasconcelos Porto. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, pp. 246-247; 260).

¹²⁴Houve ainda conflitos entre a doutrina católica e pensamentos raciais nazistas, inclusive durante o Estado Novo. Nessa altura, os católicos portugueses não se agradavam do paganismo e do culto à figura de Hitler, posto que os primeiros defendiam a obediência a Jesus Cristo. Tudo isso veio a provocar um dissenso à implantação do modelo nazista no território português e um fator de diferença entre as relações entre governo e sociedade e o modo de governar hitlerista e o salazarista (NINHOS, Cláudia. *Portugal e os Nazis: histórias e segredos de uma aliança*. Lisboa: A esfera dos livros, 2017, p. 99; 158).

regime democrático pluralista, com tendências à descentralização e formação do Estado Social, ainda que tardiamente, se comparado à maioria dos países da Europa Ocidental. Detidamente sobre o Estado Social na CRP de 1976, trataremos no tópico seguinte.

1.2.2 O Estado Social na Constituição da República Portuguesa de 1976

De início, cabe inferir que a Constituição da República Portuguesa de 1976, no entendimento de HORST DIPPEL¹²⁵, é aquela que melhor evidencia a importância do republicanismo e do liberalismo como bases da democracia europeia, o que se deve a um processo social e político que decorre por muitos séculos. Isso porque o texto fundamental português não apenas sedimenta os direitos civilizacionais europeus em matéria de democracia política, mas também direitos adquiridos em matéria de sucessivas gerações de direitos fundamentais de ordem civil, política, social e identitária.

A Constituição da República de 1976, com os condões políticos e axiológicos que motivam seu texto, revela a opção e a normatização do Estado Social de direito¹²⁶, primando pelo pensamento liberal-democrático em contraste com as concepções marxistas, o que é denotado pelo fato de os direitos fundamentais estarem dispostos antes da organização econômica, assim como vem as liberdades antes dos direitos econômicos¹²⁷.

O comprometimento da CRP/1976 com o Estado Social inicia no preâmbulo, especialmente quando indica, como motivadora da Assembleia Constituinte que se seguiu ao Movimento de 25 de abril de 1974¹²⁸, juntamente com a independência nacional e a democracia,

¹²⁵DIPPEL, Horst. *História do Constitucionalismo Moderno*. Lisboa: Novas Perspectivas, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2007.

¹²⁶Vale ressaltar a importância que a enunciação de direitos fundamentais, especialmente nas Constituições, apresenta para a consolidação do Estado Social, pois o advento desse modelo de organização da vida política, econômica e social representa a assunção da mão invisível do Direito sobre a mão invisível do mercado, com maior autonomia da instância política e maior força do político sobre o econômico, em contraposição ao modelo do Estado Liberal, sempre tendo em vista a persecução da justiça social e de condições de vida digna a todos. O Estado Social está encarregado de viabilizar o crescimento econômico, que apenas seria possível com certo grau de justiça e coesão social, que proporcionaria a paz indispensável à sobrevivência e a estabilidade do próprio sistema capitalista. (AVELÁS NUNES, António José. *Economia e direito*. Belém: Editora Cesupa, 2019, pp. 92-93).

¹²⁷MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, 2013, p. 9.

¹²⁸JORGE MIRANDA, em seu livro de memórias sobre a Assembleia Constituinte, informa que logo com a eclosão da Revolução dos Cravos, foi divulgado um programa do Movimento das Forças Armadas com medidas imediatas e mediatas para instituir uma democracia representativa nos moldes ocidentais em Portugal. Neste manifesto já constou um compromisso com o Estado Social, pois, embora as grandes reformas só pudessem ser adotadas no âmbito da futura Assembleia Nacional Constituinte, ao Governo Provisório foi determinado lançar os fundamentos de: uma nova política econômica, à disposição do povo português, especialmente das camadas mais desfavorecidas; e uma nova política social, com foco na defesa dos interesses das classes trabalhadoras e na melhoria da qualidade de vida dos portugueses. (MIRANDA, Jorge. *Da Revolução à Constituição*: memórias da Assembleia Constituinte. Cascais: Principia, 2015).

a construção de um “país mais livre, mais justo e mais fraterno”, no sentido de “abrir caminho para uma sociedade socialista”.

Como sabido, o Estado português nunca chegou a ser socialista de fato¹²⁹, ao menos não na forma observada em regimes que vigoravam no Leste Europeu, na Antiga União das Repúblicas Socialistas Soviéticas, em Cuba ou na Coreia do Norte. No entanto, no seu texto original, a CRP apresentava dispositivos que davam maior concretude à transição a uma sociedade socialista, tais como: o objetivo de assegurar a transição para o socialismo do art. 2º; a tarefa de socializar os meios de produção e riqueza dos arts. 9º, 80º e 81º, “n”; o desenvolvimento das relações de produção socialistas (art. 80º e art. 288º) e o princípio de apropriação coletiva dos principais meios de produção (art. 288º).

Tanto é assim que SOARES MARTINEZ¹³⁰ comenta, em 1978, que a partir de preceitos como o então art. 2º, pelo qual se pretendia transformar Portugal em uma “sociedade sem classes” e “do exercício democrático do poder pelas classes trabalhadoras”, depreende-se a inspiração nas ideias de socialização gradual e na subida da classe operária ao nível da classe dominante preconizadas por Karl Marx & Friederich Engels.

No entanto, tais dispositivos constitucionais, na parte em que faziam essas referências a institutos e mecanismos próprios do socialismo, foram modificados e as expressões retiradas da Constituição pelas revisões constitucionais de 1982 e 1989, até mesmo para viabilizar a integração de Portugal à então Comunidade Econômica Europeia¹³¹. Portanto, embora contenha sentido jurídico, a parte do preâmbulo da CRP de 1976 que indica o “abrir caminho para uma sociedade socialista” é considerada por JORGE MIRANDA¹³² como caducada, o que importa na cessação de sua vigência, pelo decurso do tempo e pelo contexto do ordenamento jurídico.

Com o advento das revisões constitucionais de 1982 e 1989, o Estado deixa de assumir o papel de principal executor das ações econômicas, eximindo-se, por exemplo, do dever de construir infraestruturas, mas ainda reserva a responsabilidade reguladora dos serviços públicos de interesse geral. O traço da socialidade é mantido quanto à regulação e controle dos serviços públicos de interesse econômico geral, porque as normas que as regulam são proferidas pelo

¹²⁹SOUSA, Marcelo Rebelo de. 10 questões sobre a constituição, o orçamento e o plano. In: MIRANDA, Jorge (Org). *Nos dez anos da Constituição*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1986, p. 118.

¹³⁰MARTINEZ, Soares. *Comentários à Constituição portuguesa de 1976*. Lisboa: Verbo, 1978, pp. 13-14.

¹³¹A integração de Portugal à CEE e atualmente à União Europeia é considerada como uma alternativa ao regime socialista almejado pelo texto inicial da Constituição e pretensamente impulsionado pelo Partido comunista português antes e após a revolução de 25 de abril (HUBER, Evelyne & STEPHENS, John D. *Democracy and the left: social policy and inequality in Latin America*. Chicago: University of Chicago, 2012, p. 219).

¹³²MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional: o Estado e os sistemas constitucionais*. Tomo I, Subtomo II. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 268-269.

Estado. A mudança nessa atuação se dá por conta de questões ideológicas, com vistas a enfatizar a atuação dos privados e diminuir o tamanho do Estado, mas também por razões de contenção de recursos financeiros, além da necessidade de utilização de competências, saberes e experiências técnicas de atores que não fazem parte do quadro funcional do Estado. Desta feita, o Estado Social português, a partir da década de 1980, assume a roupagem de Estado Regulador¹³³.

No Estado Regulador, há a redefinição das tarefas intervencionistas do Estado e ressignificação do papel dos privados no desenvolvimento econômico e social, mediante a conciliação do Estado Social com a modernidade e o livre mercado. Passou a haver uma exclusão da lógica de classe no que tange à persecução de objetivos da Justiça Social¹³⁴.

Ainda, após a revisão constitucional de 1989, advém uma mudança no paradigma constitucional: a lei fundamental torna-se mais programática ou mediadora do que dirigente ou diretiva, com maior ênfase à atuação de conformação do legislador, do juiz e do administrador¹³⁵. Prevalece também uma maior neutralidade e a preponderância do Estado como mediador das relações produtivas, com grandes transformações na estrutura econômica,

¹³³CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 352.

¹³⁴MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de direito constitucional: teoria da Constituição*. Tomo II. Coimbra: Almedina, 2018, p. 123.

¹³⁵J. J. GOMES CANOTILHO entendia, quando de formulação de sua tese na década de 1980, a Constituição dirigente como aquela que procurava extrair de suas normas as determinantes da atividade legislativa, em contraposição ao paradigma de livre conformação do legislador. No entanto, com o advento das revisões constitucionais e do incremento das relações globais e comunitárias, passa a admitir a flexibilização do dirigismo normativo constitucional de forma a pautar a atuação do legislador, não obstante continue a defender a Constituição como lei-quadro fundamental condensadora de premissas materialmente políticas, econômicas e sociais (CANOTILHO, J. J. Gomes. “*Brançosos*” e *interconstitucionalidade*: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 124-129, pp. 32-35). Assim, embora reconheça que os direitos sociais devam ser positivados nas Constituições, como forma de assegurar a dignidade da pessoa humana e do livre desenvolvimento da personalidade, entende que esta positivação de direitos não deve ser acompanhada de imposições que conformem integralmente a atuação do legislador e das políticas públicas sociais, econômicas e culturais, ao arrepio de constrangimentos financeiros e políticos que possam advir. Portanto, passa a defender que a Constituição não pode ser um documento rígido e um condensado de políticas públicas, mas deve preservar a função de enunciar as exigências constitucionais mínimas, que define como o complexo de direitos e liberdades definidoras das cidadanias econômica, pessoal e política, as quais não podem ser suscetíveis de violação pela formação de maiorias parlamentares eventuais. Com isso, o dirigismo constitucional se torna garantia contra a deslegitimação ética e contra a desestruturação moral de um texto básico que pode ocorrer por meio de desregulações, flexibilidades e liberalizações, inclusive aquelas impostas em decorrência de relações internacionais e comunitárias. No mais, propõe que a lei dirigente pode ser substituída na tarefa de trazer o projeto emancipatório das Constituições por compromissos internacionalmente assumidos em busca de objetivos como a redução de desigualdade, promover o diálogo democrático e garantir a sustentabilidade ambiental. Assim, a Constituição dirigente ficará menos impositiva e estatizante, mas sua mensagem vigorará pelo que chama de constitucionalização da responsabilidade, que vem a ser a garantia das condições sob as quais podem coexistir as diversas perspectivas de valor, conhecimento e ação. (*Idem*, pp. 124-129).

tal como nos programas de privatizações, em um giro à intenção socializante do Constituinte originário de nacionalizar empresas¹³⁶.

Hoje, a economia de mercado afirma-se em preceitos constitucionais como a liberdade das reprivatizações, a coexistência concorrencial dos sectores da produção, concorrência e mercado, intervencionismo regulador, saindo de cena o controle operário, a economia planificada e a apropriação coletiva dos meios de produção. Sem prejuízo disso, a economia de mercado se sujeita à vontade da maioria e ao controle de constitucionalidade pelo Tribunal Constitucional, ao mesmo tempo em que são garantidos direitos dos trabalhadores, a redução das desigualdades e o intervencionismo regular do Estado. É reconhecida uma economia mista: a livre iniciativa econômica sopesada pela atuação intervencionista do Estado, que embora tenha reduzido suas funções, notadamente na atuação econômica, não se exime de suas funções de promotor do bem-estar, este último pautado na dignidade da pessoa humana e na solidariedade¹³⁷.

Por conseguinte, mesmo após as referidas revisões constitucionais, o paradigma de Estado Social prestacional trazido pela CRP não fora desconstruído em favor de forças autorregulativas do livre mercado, pois a transferência de atuações econômicas do Estado para entes privados não os desvincula da tarefa de implementar direitos econômicos, sociais e culturais. Funções essenciais relevantes permanecem com o Poder Público, além de sua função reguladora, pelo que não há de se falar em abandono da responsabilidade estatal por garantir a socialidade, embora não seja mais sua tarefa exclusiva¹³⁸.

Logo no seu primeiro capítulo, em que são enunciados os seus princípios fundamentais, a CRP preceitua uma série de mandamentos que se voltam ao Estado Social. Já no art. 1º, Portugal é definido como uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária¹³⁹.

O Estado de Direito que caracteriza a República Portuguesa é baseado na representatividade e na democracia¹⁴⁰ (soberania popular, pluralismo de expressão e

¹³⁶SOUSA FRANCO, António de Sousa & MARTINS, Guilherme D'Oliveira. *A constituição econômica portuguesa: ensaio interpretativo*. Coimbra: Almedina, 1993, p. 148.

¹³⁷MARTINS, Maria D'Oliveira. *A despesa pública justa: uma análise jurídico constitucional do tema da justiça na despesa pública*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 295.

¹³⁸CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, 2003, p. 351; 354.

¹³⁹A construção de uma sociedade justa, livre e solidária passa a constar da Constituição após a revisão de 1989, quando o texto constitucional deixa de tomar partido pelos trabalhadores e passa a assumir uma ideia de solidariedade. Não obstante isso, o paradigma da despesa pública permanece voltado à eliminação das carências, sendo instrumento necessário à promoção da dignidade da pessoa humana e a participação na vida política da sociedade. (MARTINS, Maria D'Oliveira. *Op. cit.*, p. 293).

¹⁴⁰A preocupação com a expressão “Estado de Direito” foi alvo de preocupações na Assembleia Constituinte portuguesa, justamente por entender-se que poderia ensejar um modelo distinto das regras democráticas. No

organização política democráticas, separação e interdependência de poderes) e voltado à garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais. Nos termos do art. 2º, todos esses pilares visam à realização da democracia econômica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa. Tal dispositivo encerra, nos dizeres de MARCELO REBELO DE SOUZA E JOSÉ ALEXANDRINO¹⁴¹, em um verdadeiro princípio fundamental, pois congrega inúmeros outros princípios e regras, tais como a efetivação de direitos e liberdades fundamentais, da proteção contra o arbítrio, da tutela da confiança e do Estado Social. Esse último, até pelos termos do art. 1º, é assentado em duas bases essenciais: na proteção contra o arbítrio, na centralidade da pessoa, a qual é dotada de dignidade, direitos e garantias fundamentais e no pluralismo político. No que se refere aos direitos e garantias fundamentais, os respectivos dispositivos constitucionais que dispõe sobre eles consagram um programa não apenas formal, mas que envolve o Estado e a sociedade.

Um pouco mais adiante, o art. 9º põe o Estado a abraçar como uma de suas tarefas fundamentais:

Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos econômicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas econômicas e sociais (alínea “d”).

Outras alíneas do referido dispositivo reforçam a feição de Estado Social conferido à República Portuguesa por meio de outras tarefas, como a garantia de direitos e liberdades fundamentais (“b”), promoção do desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional (“g”) e a igualdade entre homens e mulheres (“h”). Desta forma, afirma-se que a realização da democracia econômica, social e cultural reside na efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais, o que, por sua vez, se relaciona ao cumprimento das incumbências do Estado de promover o aumento de bem-estar social e econômico e da qualidade de vida das pessoas, especialmente dos mais desfavorecidos, de promover a justiça social e de buscar pela diminuição das desigualdades na distribuição dos rendimentos e da riqueza, especialmente através das políticas fiscais¹⁴².

entanto, tomado em interpretação sistêmica com os demais dispositivos que garantem pluralismo, eleições com sufrágio universal e a proclamação de direitos sociais, econômicos e políticos, JORGE MIRANDA não admite que o Estado de direito português esteja pautado tão somente na estrita legalidade, em sentido meramente formal, mas sim que seja materialmente de direito, pelo que devem ser abstraídas a obediência a lei fascistas, mas sim a normas constitucionais e legais pautadas por valores de progresso e justiça social. Mesmo se fosse adotada a então almejada sociedade socialista na época da Assembleia Constituinte, deveria ela ser pautada por esses parâmetros democráticos, conforme ressalta o referido professor. (MIRANDA, Jorge. *Constituição e democracia*. Lisboa: Petrony, 1976, pp. 237-238).

¹⁴¹ SOUSA, Marcelo Rebelo de & ALEXANDRINO, José de Melo. *Op. cit.*, 2000, p. 72.

¹⁴² MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui. *Constituição portuguesa anotada*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. Tomo I, p. 64.

O texto da CRP, no seu art. 16º, 2, preconiza que os “*preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem*”. Considerando que a Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 consiste em relevante fundamento da cultura jurídica de direitos humanos do pós-guerra, inclusive por ter-lhe conferido certo grau de universalização decorrente de norma de direito positivo internacional¹⁴³, e do Estado democrático de Direito, verifica-se aqui a afinidade do texto constitucional português com o espírito do Estado Social.

Não obstante essa importante remição à Declaração Universal de Direitos Humanos como elemento informador e de proteção dos direitos humanos no quadro do Estado Social do pós-guerra no Texto Constitucional Português, BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS¹⁴⁴ critica o referido tratado internacional, inferindo que ele estaria centrado em um caráter individualista dos direitos humanos e na igualdade em seu aspecto formal, destacando que a Declaração de Direitos Humanos de 1948 reconhece unicamente direitos individuais, exceto o direito coletivo a autodeterminação dos povos, dirigido às ex-colônias dos países europeus. Isso teria levado à prevalência dos direitos civis e políticos em face dos direitos sociais e econômicos neste cenário.

Sobre os direitos civis e políticos e os direitos sociais, dedicaremos o próximo tópico do presente trabalho.

¹⁴³De acordo com NORBERTO BOBBIO, que se afina à teoria positivista, os Direitos humanos não têm um fundamento absoluto, pois isso seria uma ilusão advinda do fundamento irresistível no mundo das ideias e incompatível com as variações culturais decorrentes da dinâmica social e histórica. Consequentemente, a natureza do homem não se ajustaria a um espectro absoluto de proteção jurídica, inclusive em razão de direitos consagrados como inatos estarem sujeitos a variadas interpretações. Além de esbarrar também no fato de haver direitos antagônicos e que podem levar a antinomias. Portanto, não haveria um único fundamento para os direitos humanos, mas vários fundamentos deles. No entanto, para BOBBIO, o dilema da fundamentação dos direitos humanos teria sido em grande parte resolvido com a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, pois entende que é neste instrumento normativo internacional que residem positivados os direitos fundamentais universais. Portanto, os direitos humanos não são tidos como produtos da natureza, mas da civilização humana. Enquanto direitos históricos, os direitos humanos são mutáveis, ou seja, suscetíveis de transformação e de ampliação. Portanto, para BOBBIO direitos consagrados em determinado documento normativo, como a declaração de 1948, não são tidos como os únicos e possíveis direitos do homem. São, no entanto, os direitos do homem histórico e os decorrentes da norma positivada. Um texto positivado que declare direitos humanos representa a consciência histórica que a humanidade tem dos próprios valores fundamentais da época. (BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992, pp. 16-32). Tal premissa casa com um dos fundamentos centrais do positivismo jurídico, qual seja a separação entre direito e moral, pelo qual a validade de uma norma jurídica não depende de seu conteúdo moral. Ao contrário, a validade de uma norma jurídica decorre de critérios de pertinência ao ordenamento do direito positivo. Portanto, na concepção positivista, os direitos fundamentais são o que as normas válidas do direito positivo determinam e não o que a moral ou uma concepção natural e absoluta possam recomendar (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp. 47-48).

¹⁴⁴SANTOS, Boaventura de Sousa. Hacia una concepción multicultural de los derechos humanos. In: ISA, Felipe Gómez (Org) & PUREZA, José Manuel. *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*. Bilbao: Universidad de Deusto, 2004, pp. 595-620).

1.2.3. Liberdades e garantias x direitos sociais e culturais na Constituição da República de 1976

O texto expresso da Constituição da República Portuguesa de 1976 confere diversos âmbitos de aplicabilidade entre as categorias de direitos fundamentais. Nesse sentido, o art. 18º, sugestivamente intitulado de “força jurídica”, estabelece diferentes âmbitos de normatividade dos direitos, liberdades e garantias perante os direitos sociais, económicos e culturais¹⁴⁵.

De acordo com os números 1 e 2 do referido artigo, é consagrado que os dispositivos constitucionais sobre direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis, vinculam as entidades públicas e privadas e apenas podem ser restringidos por força de lei nos casos em que o texto constitucional autorize para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Ainda, preconiza o número 3 do referido dispositivo que eventuais leis que venham a restringir o alcance de direitos, liberdades e garantias fundamentais não podem ter efeito retroativo, nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial estabelecido pela CRP a esses direitos. Já para os direitos sociais e económicos, não há semelhante disposição no texto Constitucional Português¹⁴⁶.

Por conta disso, embora reconheça tanto aos direitos de liberdade, quanto aos direitos sociais a característica de fundamentabilidade, JORGE MIRANDA¹⁴⁷ vislumbra, entre eles,

¹⁴⁵A alegação de maior carga normativa aos direitos individuais e às liberdades sobre as prestações sociais afina-se com o pensamento de neoliberais, a exemplo de FREDERICK HAYEK, que enxergam uma contraposição entre os valores da liberdade e da igualdade e que, na fundamentação dos direitos humanos, a primeira se sobreporia à segunda. Tal aceção privilegia o enfoque individualista, assim como a interpretação económica dos direitos humanos, em ampla prevalência aos direitos de propriedade (HAYEK, Frederick Von. *Derecho, legislación y libertad*: El orden político de una sociedad libre. Vol. 3. Union Editorial: Madrid, 1982, p. 191) Em contraposição a essa supremacia da liberdade sobre a igualdade, PEREZ-LUÑO refuta esta teoria neoliberal dos direitos humanos. Embora o professor espanhol concorde com o entendimento de Karl Popper, pela qual não se pode perder a liberdade, pois assim não haveria igualdade entre os livres, ele vem a discordar da premissa pela qual o intento de realizar a igualdade colocaria em perigo a liberdade. Isso porque considera que a liberdade sem igualdade levaria ao elitismo, onde a liberdade seria restrita a poucos, enquanto a maioria ficaria impossibilitada, pela escassez de meios (PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La Fundamentación de los derechos humanos. *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época), n.º 35, Septiembre-Octubre 1983, p. 36).

¹⁴⁶O disposto no art. 288º, “d” da Lei Fundamental portuguesa estabelece como cláusulas pétreas, ou seja, que não podem ser suprimidos do ponto de vista material, ainda que por revisão constitucional, apenas incluem nessa proteção os direitos de liberdade. Tal dispositivo, somado ao art. 18º consagra os direitos, liberdades e garantias com forte regime de proteção garantística, junto com os valores democráticos e os princípios estruturantes dos Direitos, pois estes, uma vez suprimidos, acarretariam em grave alteração da identidade constitucional. Os direitos sociais, por sua vez, não gozam de tamanha proteção dos limites materiais, o que autoriza a sua eliminação por força de revisão constitucional. No entanto, a identidade de Estado Social se faz presente na CRP, o que deixa implícita a obrigação do Estado de realizar prestações minimamente razoáveis em saúde, segurança social, e da educação, pois se tratam de direitos jusfundamentais primários que são indissociáveis ao Estado Social. Como fundamento também dessa premissa estão os princípios da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. (MORAIS, Carlos Blanco de. *Op. cit.*, 2018, pp. 587-588).

¹⁴⁷Os direitos de liberdade seriam relacionados a “direitos de agir”, implicando em garantia de respeito e de não intervenção por parte de outrem, enquanto os direitos sociais correspondem a “direitos de exigir”, voltando-se à realização de prestações materiais e fáticas. Com apoio em Jellinek, afirma que as liberdades são, essencialmente,

diferenças de estrutura e realização. Para BLANCO DE MORAIS¹⁴⁸, mesmo não consistindo os direitos sociais em direitos subjetivos para os cidadãos por força direta do texto constitucional, não deixam de ser fundamentais. O critério da fundamentalidade decorre da previsão na Constituição, enquanto a subjetividade está na dependência do nível de concretização do direito e do regime de proteção efetiva desse direito.

Os direitos sociais estão postos em normas constitucionais apenas “medianamente vinculativas”¹⁴⁹, com caráter vinculativo distinto dos de outros preceitos constitucionais, como as liberdades e garantias¹⁵⁰. No que concerne aos direitos sociais, o âmbito de sua normatividade não se exaure no texto constitucional, mas depende fortemente da concretização pelo legislador infraconstitucional.¹⁵¹

Assim, há de se considerar a margem de conformação que possui o legislador para determinar o alcance dos direitos sociais constitucionalmente previstos. Em termos gerais, os direitos de liberdade assentam sua força normativa diretamente das normas constitucionais e,

direitos negativos e os direitos sociais, positivos. (MIRANDA, Jorge. *Direitos Fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 122).

¹⁴⁸MORAIS, Carlos Blanco de. *Op. cit.*, 2018, p. 577.

¹⁴⁹A noção de vinculatividade intermediária consta do voto destacado da Conselheira Maria da Assunção Neves no acórdão 148/94 do TC, para quem o direito social em causa (direito ao ensino) não existe num programa constitucional à mercê do legislador, pelo que a Constituição garante-o em normas de intensidade mais forte do que as normas programáticas, todavia ainda distante da força preceptiva dos direitos, liberdades e garantias pois sua concretização depende da ordenação de bens (escassos) a um princípio de distribuição. Por isso, cabe ao legislador espaços concretos de liberdade para decisões politicamente motivadas, que como tal devem ser reconhecidos pela instância de controlo. Em sentido quase idêntico, vale ressaltar o voto vencido da Conselheira Maria Lúcia Amaral no acórdão 413/14, ao defender um controle de evidência sobre as restrições de direitos sociais, inferiu que o controle judicial apenas deve se dar quando a norma da lei ordinária afete um direito das pessoas que seja determinado e determinável a nível constitucional, os quais se presumem ser as liberdades e garantias. Por isso, ficando de fora os direitos sociais desse controle, estes, embora considerados direitos fundamentais, teriam menos força jurídica, pois a Constituição não seria incapaz de impedir uma restrição legal nesse tocante. Vale registar que, quando do acórdão 353/12, a referida conselheira já proferira voto no sentido de considerar que o direito à não diminuição da retribuição do trabalho não deveria gozar de um estatuto substancial de fundamentalidade, não pelo fato de não estar positivado na Constituição Portuguesa, mas por questão de seu conteúdo. Cfr. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Ac. 148/94*. Rel.: Conselheira Maria da Assunção Neves, julgado em 3 de maio de 1994; TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Ac. 413/14*. Rel. Conselheira Maria Lúcia Amaral, julgado em 30 de maio de 2014; TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Ac. 353/12*. Rel. Conselheira Maria Lúcia Amaral, julgado em 5 jul. 2012.

¹⁵⁰De acordo com JOSÉ DE MELO ALEXANDRINO, se distinguem ao menos dois patamares distintos de normas de direitos fundamentais vinculativas: as que beneficiam em toda a extensão de uma cláusula de vinculatividade, que merecem a proteção ampla do Poder Judiciário; e as que não se beneficiam, em regra e no todo, de cláusula de vinculatividade e de proteção imediata pelo Poder Judiciário. (ALEXANDRINO, José de Melo. *A estruturação do sistema de direitos, liberdade e garantias na Constituição Portuguesa*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2006, p. 243 e ss.).

¹⁵¹É com base nessa divisão que se defende que as normas de direitos sociais postas na Constituição seriam programáticas, estabelecendo muito mais objetivos a serem alcançados pelo Estado, de forma a ser definida pelo legislador, que deverá levar em conta conjunturas mutáveis, inclusive sob o ponto de capacidade financeira. Em que pese o teor pejorativo que as ditas normas programáticas e de pouca aplicabilidade ganham desde a Constituição alemã de Weimar, CATARINA SANTOS BOTELHO infere que todas as normas constitucionais, inclusive as programáticas, tem eficácia normativa e são jurídicas, ainda que de cariz progressivo e mediato. (BOTELHO, Catarina Santos. 40 anos de direitos sociais: uma reflexão sobre o papel dos direitos fundamentais sociais no século XXI. *Julgar*, maio-agosto 2016, p. 203).

logo, podem ser aplicadas diretamente na tutela das pretensões de direitos subjetivos e para reparar violações¹⁵². Diante desse cenário, a margem de decisão/conformação do legislador, em se tratando de direitos sociais, é significativamente maior do que em face dos direitos de liberdade¹⁵³, assim como o controle judicial das restrições desse direito por atuação do legislador é menos alargado¹⁵⁴.

Tanto é assim que, no entendimento de CARLOS BLANCO DE MORAIS¹⁵⁵, especialmente em Portugal, a indeterminação das normas de direitos sociais veda o desfrute imediato das

¹⁵²Como contraposição a essa delimitação quase que estanque no que concerne à determinabilidade de conteúdo entre estas categorias de direitos fundamentais, cabe destacar a ponderação feita por Jorge Reis Novais, que defende que tanto os direitos sociais quantos as liberdades e garantias estão sujeitas à concretização e regulamentação por parte do legislador, que vai determinar o alcance de seu conteúdo. (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. 2ª. ed. Lisboa: AAFDL, 2017, pp. 149-150).

¹⁵³Nesse diapasão, cabe mencionar novamente o professor JORGE MIRANDA, que afirma, com apoio nos ensinamentos de Eduardo Correia Baptista e James Spiegemantal que a dependência de definição dos conteúdos dos direitos sociais por ação do legislador ordinário reside também em razões políticas, especialmente a coerência com os princípios democráticos pluralistas. Isso porque, no Estado Social de Direito, o conteúdo e o alcance dos direitos sociais positivados na Constituição devem estar abertos à manifestação das diferentes orientações políticas que se manifestarão ao longo do tempo por força do voto popular. (MIRANDA, Jorge. *Direitos Fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 125).

¹⁵⁴Dentre aqueles que defendem um controle mais limitado sobre as restrições de direitos sociais pelo legislador ordinário, como ocorrido na época da *Troika* em Portugal, destaca-se LUÍS PEREIRA COUTINHO. Partindo da Constituição formulaica, de Robert Nagel, quais sejam aquelas que possuem texturas abertas, ou seja, com linguagem indeterminada imprecisa ou ambígua, e que necessitam de materialização por meio de uma multiplicidade de fórmulas, concretizações, diretivas ou máximas, a partir das quais o sentido da Constituição se materializa e pode se tornar oponível à atuação do legislador ordinário. Tais fórmulas são divididas em duas categorias: fórmulas de controle estrito ou pleno do legislador perante o Poder Judiciário, onde estão a “fórmula do objeto”, atinente ao princípio da dignidade da pessoa humana e a “proibição de discriminações”, que materializa o princípio da igualdade, os quais são constitutivos da democracia constitucional e; fórmulas de controle lasso, cuja concretização apresenta formas variadas por meio de participantes de boa fé no exercício de sua autonomia pública, as quais devem ser entendidas como ações dirigidas ao legislador, sobre cuja atuação cabe penas no controle judicial restrito. Estão no último grupo as fórmulas “dispensabilidade” e “da contenção dentro dos limites do sacrifício”, referentes ao princípio da igualdade proporcional e a do “interesse público ponderado”, atinente ao princípio da proteção da confiança. Nesses casos, as ações concretizadoras se fundam em razões que podem ser consideradas válidas para o atingimento do interesse público ou mesmo da escolha de alternativas possíveis dentro das circunstâncias, embora muitas outras boas justificativas em sentido contrário possam igualmente ser levantadas. Assim, defende o referido professor que devem prevalecer as razões estabelecidas pelo legislador, em respeito à democracia e à representação plural da sociedade pelo Poder Legislativo, cabendo o controle judicial nesses casos tão somente se estiver ausente um mínimo de racionalidade pública ou diante de clara contradição entre a solução adotada e o interesse público que a fundamentou. Em suma, para LUÍS PEREIRA COUTINHO, o controle judicial acerca das restrições de direitos sociais realizadas pelo legislador pode apenas se dar: em sede de controle estrito, em que estão em causa os *trunfos*, nos quais há pesos para direitos e interesses com certo grau de determinabilidade constitucional ou; enquanto controle lasso, quando estejam em causa requisitos mínimos de racionalidade, com base na identificação do interesse público almejado ou na contradição entre a medida adotada e o interesse a que busca resguardar. (COUTINHO, Luís Pereira. Formular e prescrever: a constituição do tribunal constitucional. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luis Pereira (Org.). *O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 256-261). Na mesma linha, GONÇALO DE ALMEIDA RIBEIRO defende que o controle judicial das opções legislativas apenas deve ocorrer, além dos casos de proibição do arbítrio, em questões “tóxicas”, como o racismo, homofobia, misoginia, xenofobia, fundamentalismo e o histerismo, pois há risco à democracia, o que, deixa de fora a maioria dos direitos sociais efetivados mediante de prestação positiva do Estado. (RIBEIRO, Gonçalo de Almeida. O Constitucionalismo dos princípios. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luis Pereira (Org.). *O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 98).

¹⁵⁵MORAIS, Carlos Blanco de. *Op. cit.*, 2018, p. 576.

prestações a partir dos enunciados constitucionais. Em via de consequência, as normas constitucionais consagradoras de direitos sociais determinam vínculos ao Estado para que este empreenda esforços para viabilizar condições para que as prestações respectivas se efetivem, em que pese deixar vasta liberdade de conformação, à luz das opções políticas e das limitações financeiras.

Destarte, o direito social seria formado a partir da lei e apenas pode ser judicializado com base e nos contornos da lei. No fundo, é o legislador que cria o direito social, embora deva observar os contornos e a conexão com o texto constitucional que impõe uma conduta positiva aos Poderes Executivo e Legislativo. Em reparo parcial a essa posição, CATARINA DOS SANTOS BOTELHO¹⁵⁶ infere que muitos direitos sociais não possuem aplicabilidade imediata em prestações concretas e formulação semanticamente aberta, justamente porque dependem da determinabilidade de seu conteúdo por atuação do legislador ou das políticas públicas. Contudo, tal premissa não significa que os direitos sociais não produzam efeitos jurídicos vinculativos, pois há de ser assegurada ao menos a aplicabilidade *lato sensu* a esses direitos sociais, no sentido de assegurar a derrogação de normas que contrariem as disposições constitucionais que os consagram.

Embora essa distinção – entre direitos, liberdades e garantias, de um lado, e direitos sociais, econômicos e culturais, de outro – seja inevitável, não pode ensejar, por ação do legislador ordinário, supressões ou esvaziamento de conteúdo das normas de direitos sociais consagradas pela Constituição. Em caso contrário, haveria a mitigação da supremacia normativa da Constituição em face da lei ordinária, além de afastar a centralidade que os direitos fundamentais devem ocupar no sistema jurídico de determinado país.

Desse modo, em que pese a disciplina constitucional dos direitos sociais na Constituição Portuguesa, cabe ressaltar a importância da atuação do legislador infraconstitucional, representantes eleitos pelo povo, no Estado Social, pois aqui a lei não é mais vista como simples regra jurídica, mas sim um instrumento político por excelência. Isso porque, por intermédio das leis, são definidos os alcances das prestações sociais. Segundo LIVIO PALADIN¹⁵⁷, no Estado Social, o atributo da politicidade da lei substituiu os da generalidade e da abstração, que marcavam seu conteúdo no Estado Liberal. Por isso, no modelo de Estado Social de Direito, prevalece que as funções do Estado não são definidas de forma rígida, mas sim pela estrutura

¹⁵⁶BOTELHO, Catarina Santos. Os direitos sociais num contexto de austeridade: um elogio fúnebre ao princípio da proibição do retrocesso social? *Revista da Ordem dos Advogados*, A. 75, nº 1 (jan.-jun. 2015), pp. 270-271.

¹⁵⁷PALADIN, Lívio. *Apud* MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de Direito Constitucional: as funções do Estado e o Poder Legislativo no Ordenamento português*. Tomo I. 2ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 30.

orgânica e instituições estabelecidas em cada Constituição, o que não permite se falar em separação estrita de funções públicas em órgãos necessariamente distintos. O Direito Constitucional positivo ordena os poderes e estabelece os modelos de governação, de forma a delimitar como cada Estado democrático lida com a separação de poderes e definindo, com isso, o alcance da atuação de cada instituição¹⁵⁸.

Em outras palavras, é necessária a articulação entre a Constituição e a atuação do legislador infraconstitucional, pois a primeira assegura um princípio de direito fundamental não determinado de forma imediata. Para tal, cabe à lei definir a transformação dos princípios em prestações concretas¹⁵⁹, o que será variável de acordo com as conjunturas e a capacidade funcional de prestação pelo Estado¹⁶⁰.

Em que pese exista a margem de conformação legislativa na implementação dos direitos sociais, esta não pode excluir a responsabilidade do Legislador de *“tanto quanto possível promover as condições optimas de efetivação da prestação estadual em questão e preservar os níveis de realização já atingidos”*¹⁶¹.

Desta forma, não cabe afirmar que a concretização dos direitos sociais dependeria apenas da lei, sem extrair qualquer sentido de normatividade da Constituição, o que os poderia deixar a cargo do livre alvitre das opções políticas do legislador. Nesse sentido, nos valem os ensinamentos de JORGE REIS NOVAIS¹⁶², para quem os direitos sociais, na qualidade de

¹⁵⁸PALADIN, Lívio. *Apud* MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de Direito Constitucional*: as funções do Estado e o Poder Legislativo no Ordenamento português. Tomo I. 2ª. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 52.

¹⁵⁹A presente aceção de direitos sociais como princípios coaduna-se com aquela de ROBERT ALEXEY, pela qual os princípios são mandamentos de otimização, satisfeitos em graus variados, que decorrem de possibilidades fáticas e jurídicas. No aspecto jurídico, estas possibilidades decorrem da colisão do indigitado princípio com uma regra ou com outros princípios. As regras, que também são normas, serão consideradas válidas ou inválidas, aplicáveis na base do “tudo ou nada”. Nos casos de conflitos entre elas, o aplicador deve-se valer dos métodos tradicionais de resolução das antinomias, tais como os critérios cronológicos, da especialidade e o da hierarquia. (ALEXEY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ª ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 87 e s.s.). Na mesma linha, DAVID DUARTE leciona que nem todos os conflitos devem ser resolvidos por meio da técnica da ponderação. Há os conflitos entre regras de conteúdo determinado, em que ambas concorrem para a aplicação sobre o mesmo caso, mas que trazem consequências diferentes. Nessas situações, a antinomia pode ser resolvida pelos critérios tradicionais, como o cronológico, da especialidade e da hierarquia, podendo uma das normas ser considerada nula em razão da outra. Já a ponderação tem lugar para solucionar antinomias não resolvíveis pelas chamadas “regras de conflito”, posto que não há incompatibilidade abstrata entre as normas. O conflito surge diante de um caso concreto, sendo que não é possível definir, abstratamente, qual norma preponderará. É o caso das colisões entre princípios de direitos fundamentais, em que a ponderação surge como técnica apta a dirimi-los. (DUARTE, David. Normative conditions of balancing : drawing up the boundaries of normative conflicts that lead to balances. In: SIECKMANN, Jan Reinard (Org). *Legal reasoning: the methods of balancing*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag, 2010, p. 58 e ss.).

¹⁶⁰ALEXANDRINO, José de Melo. *Op. cit.*, 2006, p. 247.

¹⁶¹NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004, p. 294.

¹⁶²NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional*: resposta aos críticos. Coimbra: Almedina, 2016, p. 332.

direitos fundamentais, existem e valem numa dada ordem jurídica não porque o governo concorde ou a maioria no poder assim decida, mas porque a Constituição determina.

Os direitos fundamentais, pois, são tidos, segundo a teoria de RONALD DWORKIN¹⁶³, como trunfos contra a maioria detentora do poder e passível, em um primeiro momento, de controlar as decisões políticas, econômicas e sociais de acordo com sua conveniência ou entendimento de sociedade. Portanto, as regras jurídicas não podem se limitar à prevalência da vontade do mais forte em detrimento de minorias ou de setores com fraca representação política. Os direitos fundamentais devem ser levados a sério para garantir que a igualdade e a dignidade das minorias serão respeitadas pelos segmentos espelhados em maiorias políticas circunstanciais. Funcionam tais direitos como questões de princípio, os quais prevalecem sobre a liberdade decisória em questões de política¹⁶⁴.

A concepção de direitos como “trunfos contra a maioria” liga-se à igualdade política, uma vez que se busca garantir igual respeito e consideração a todos os membros de uma comunidade. Em consequência disso, os bens e oportunidades não podem ser distribuídos de forma desigual na sociedade, pois todos devem merecer a mesma consideração, ainda que não se garanta que os resultados sejam iguais¹⁶⁵. Assim, os direitos fundamentais de um indivíduo podem ser exigidos em face do governo de maneira forte, quando sua dignidade ou o igual direito e consideração estiver em risco¹⁶⁶.

Não obstante os direitos, liberdades e garantias terem sido dotados de maior força jurídica extraída diretamente do art. 18º do texto constitucional, não se pode esvaziar a dimensão de “princípios jusfundamentais materiais” que assistem os direitos sociais, econômicos e culturais. Por terem sido devidamente reconhecidos como direitos fundamentais pela Constituição da República, os direitos sociais devem ser tomados a sério. Mais importante do que tentar alcançar um conteúdo normativo geral às normas constitucionais que estatuem

¹⁶³DWORKIN, Ronaldo. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 314.

¹⁶⁴DWORKIN diferencia argumentos de política de argumentos de princípio. Os últimos, embora não esgotem a argumentação política, são seus fundamentos essenciais, defendendo que os argumentos de política justificam uma decisão política, cuja decisão se volta a algum objetivo coletivo da comunidade como um todo. Os argumentos de princípio, por sua vez, justificam uma decisão política, mostrando que a decisão respeita o direito de um indivíduo ou de um grupo. (*Idem*, p. 314). Em casos em que há a definição do alcance das prestações sociais, como leis que definem o valor da pensão a ser paga pelo sistema previdencial ou a vinculação constitucional de um patamar da receita pública arrecada para a implementação de direitos sociais, como ocorre o direito à educação no Brasil (art. 212, Constituição Federal do Brasil de 1988), os argumentos de política foram positivados como direitos definidos, pelo que já se convertem em princípios, podendo ser exigidos perante o Poder Judiciário, sob pena de ineficácia dos direitos sociais. (SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 216).

¹⁶⁵DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução de Pedro Eloi Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 366.

¹⁶⁶DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, 2010, pp. 415-419.

direitos fundamentais, deve-se apurar o tipo e a qualidade das distintas posições de direitos fundamentais sociais, tendo em conta o conjunto de disposições constitucionais que tratam do direito em questão¹⁶⁷.

Não há que se falar também em hierarquia axiológica entre as categorias de direitos, havendo tão somente recorte formal em razão da diferenciação de regimes entre eles, além de estar presente uma lógica de comunicabilidade dos direitos fundamentais, como se percebe do art. 17º, o qual, embora impeça uma unidade de tratamento normativo, veda também uma dicotomia radical entre eles¹⁶⁸. Tanto é assim que ANTÓNIO JOSÉ AVELÂS NUNES¹⁶⁹ infere que a efetivação de direitos económicos, sociais e culturais é condição indispensável para que possam ser exercidos e respeitados os clássicos direitos, liberdades e garantias, com fundamento na unidade e indissociabilidade dos direitos fundamentais.

Além disso, a força normativa¹⁷⁰ da Constituição e o primado que exercem sobre todo o ordenamento jurídico não podem fazer prevalecer a mitigação desses direitos fundamentais, mesmo diante de compromissos internacionais financeiros assumidos pelo Estado Social português, como aqueles celebrados na época da *Troika*. Inclusive, há que ter cuidado ao fazer prevalecer princípios tido por superiores, como as pactuações financeiras e a imagem de Portugal perante o mercado, em detrimento dos preceitos constitucionais, de forma a suspender ou anular direitos fundamentais, especialmente aqueles relacionados a direitos, liberdades e garantias, mas também os direitos sociais, económicos e culturais. Por isso, ao se atacar esses últimos direitos, cria-se um precedente que pode fragilizar a própria democracia¹⁷¹.

Em continuidade a essa ideia, deve-se repisar que medidas de austeridade restritivas de direitos sociais, económicos e culturais, muitas das vezes e ao menos inicialmente agravam a recessão, acentuam o desemprego, reduzem o consumo e fazem decrescer a arrecadação tributária, as quais financiam os serviços prestados pelo Estado, notadamente no campo social. Tais consequências, para os neoliberais, acabam por ser positivas, porque aumentam a pressão para reduzir as funções sociais do Estado, a índole redistributiva e a atuação estatal em prol da

¹⁶⁷ALEXANDRINO, José de Melo. *Op. cit.*, 2006, p. 243 e ss.

¹⁶⁸BOTELHO, Catarina Santos. 40 anos de direitos sociais: uma reflexão sobre o papel dos direitos fundamentais sociais no século XXI. *Julgar*, maio-agosto 2016, p. 208.

¹⁶⁹AVELÂS NUNES, António José. *Economia e direito*. Belém: Editora Cesupa, 2019, pp. 377-378.

¹⁷⁰Os dispositivos constitucionais, inclusive os princípios de direitos humanos, segundo KONRAD HESSE, têm força normativa, pelo que preponderam às questões políticas. De igual forma, a Constituição deve ter suas normas aplicadas levando em conta o substrato axiológico decorrente do seu Poder constituinte e em compatibilidade com a força social do seu tempo. As normas constitucionais, inclusive os princípios devem apresentar força ativa, apta a modificar a realidade social, política e económica, o que vai ser possível quanto maior for a convicção sobre a inviolabilidade desta norma superior, especialmente por parte das autoridades. (HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991, pp. 14-24).

¹⁷¹NUNES, Antonio José Avelãs. *Op. cit.*, 2019, pp. 377-378.

democracia econômica. Assim, na crise provocada pelo subprime a partir dos anos de 2007-2008, embora tendo como causas reconhecidas a forte liberação da economia mundial e das desregulações dos mercados, as medidas de combate a ela pouco atacaram ou fizeram reverter essas causas. Ao contrário, ao invés de frear o liberalismo, acentuou a transferência do trabalho para o capital, com base em dois pilares básicos: as medidas de austeridade, especialmente diante das medidas de flexibilização de proteção laboral e de segurança social; e a proteção das rendas financeiras, tanto com a menor tributação do capital comparativamente ao trabalho, quanto com a adoção de taxas tributárias menos progressivas¹⁷².

Por conseguinte, os danos financeiros provocados pela desregulação dos mercados e de políticas e investimentos errôneos das instituições financeiras foram suportados pelos cidadãos, pelas medidas adotadas tanto no âmbito da despesa quanto na diminuição de gastos sociais, materializadas nos desequilíbrios orçamentais e no aumento das dívidas públicas, a qual aumentou também por conta de auxílios financeiros aos bancos para quando do enfrentamento dos efeitos da crise. Tal cenário de socialização dos prejuízos das instituições financeiras denota como a referida crise econômica acabou por se tornar uma crise da própria democracia¹⁷³.

Contudo, após as medidas de austeridade apresentadas em razão da crise da dívida pública e do resgate financeiro patrocinado pela Troika, o modelo social português ficou ainda mais fragilizado. Com o aumento do défice social, acentuou-se a já existente deficiência democrática do contrato social, porque uma sociedade sem devolução tributária e sem o devido combate à desigualdade tende a ser governada pelo autoritarismo¹⁷⁴.

Em conclusão, em que pese os dispositivos que consagram direitos sociais na Constituição não possam ser reduzidos a fórmulas vazias e desprovidas de qualquer conteúdo vinculativo, não se pode ignorar, pelo texto constitucional, que as liberdades e garantias tendem a assumir maior densidade normativa sobre os direitos sociais. Tal paradigma acaba por ser bastante característico do Estado Social de Direito, pois preserva valores do capitalismo e do liberalismo, em detrimento de preceitos típicos de textos constitucionais socialistas. O referido traço caracterizador se aprofundou com as revisões constitucionais de 1982 e 1989, as quais retiraram fortemente algumas premissas ideológicas marxistas que constavam do texto original, a fim de garantir ambiente de maior liberdade econômica aos privados e reforço nos direitos individuais¹⁷⁵.

¹⁷²LOUÇÃ, Francisco et al. *Op. cit.*, 2016, pp. 47-49.

¹⁷³FREIRE, André. *Austeridade, democracia e autoritarismo*. Veja: Lisboa, 2014, p. 137.

¹⁷⁴LOUÇÃ, Francisco et al. *Op. cit.*, 2016, p. 51.

¹⁷⁵MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui. *Constituição portuguesa anotada*. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 12-13; 25.

Todavia, não podem ser descuidados os deveres que viabilizam a implementação dos direitos sociais e as margens de ação deixadas a cargo do Estado por enunciação normativa da constituição, assim como o nível de proteção e dos patamares progressivos de realização de cada direito, especialmente quando se toma em conta o Estado Social e o bem-estar das pessoas por ele almejado.

Já na parte II da CRP, que trata da organização econômica, o art. 81º arrola como incumbências prioritárias do Estado no âmbito socioeconómico várias prescrições afins ao Estado Social, com destaque para:

- a) Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável;
- b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;
- c) Assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público;
- f) Assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral;
- j) Criar os instrumentos jurídicos e técnicos necessários ao planeamento democrático do desenvolvimento económico e social.

A par dessa disciplina geral dos direitos fundamentais, que constituem alicerces para a compreensão do funcionamento do Estado Social, embora não seja o objetivo aqui fazer um estudo completo da lei fundamental portuguesa, cabe referir que a CRP traz um vasto elenco de direitos económicos, sociais e culturais, tais como a saúde (art. 64º), habitação e urbanismo (art. 65º), ambiente e qualidade de vida (art. 66º), família (art. 67º), paternidade e maternidade (art. 68º), infância (art. 67º); juventude (art. 70º), portadores de deficiência (art. 71º), terceira idade (art. 72º).

Para a presente tese, interessa-nos, sobretudo, o direito à segurança social e à solidariedade, preconizado no art. 63º da CRP. Em que pese já se tenha a ele referido, quase sempre como aplicações práticas, quando se tratou das características do Estado Social em Portugal, este tema será objeto de capítulos específicos, quando se poderá discorrer concentradamente do tratamento constitucional que a Segurança Social recebe em Portugal, assim como dos principais dispositivos normativos e conceitos doutrinários que cercam essa importante função do Estado, notadamente no aspecto do financiamento do sistema previdencial.

Por fim, mas não menos importante, cabe ressaltar que a Constituição da República Portuguesa preceitua juntamente com os direitos fundamentais, os deveres, os quais igualmente pautam as relações jurídicas entre pessoas singulares, coletivas e o Poder Público.

Tanto é assim que o art. 12º, número 1, infere que todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição e o número 2 reza que as pessoas coletivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza. Contudo, não se estabelece a corresponsabilidade estrita entre direitos fundamentais e deveres fundamentais, o que decorre da compreensão não funcionalística dos direitos fundamentais na ordem constitucional portuguesa. Registre-se que isso não impede que existam deveres conexos com direitos, além dos autônomos¹⁷⁶.

Inclusive em face dos deveres que são conexos e enunciam direitos, não é possível afirmar que o estatuto jurídico seja o mesmo entre direitos e deveres, exceto pela força normativa constitucional, posto que ambos são fundamentais, e por ambas as categorias se fundaram na dignidade da pessoa humana. Os deveres estão relacionados à noção de responsabilidade e fraternidade. Também a doutrina e a jurisprudência não empregam a mesma atenção aos deveres do que aos direitos, assim como a disciplina constitucional dos primeiros mostra-se menos intensa do que a dos segundos. Embora o fato de o rol de deveres ser expressivamente menor do que o de direitos na CRP de 1976 ser associado à ideia e repulsa a regimes totalitários ou excessivamente liberais, tal premissa, por si só, não se justifica. Na realidade, o Estado Social se afasta dos mencionados regimes quando os direitos fundamentais não são postos em relação de funcionalidade perante os deveres ou quando os últimos empreendem restrições que violam o núcleo essencial dos direitos¹⁷⁷.

Além dos aspectos civis e políticos, o título III prescreve, junto com os respectivos direitos, os deveres sociais, econômicos e culturais. Por exemplo, no que tange à saúde, o art. 64º, além de conferir o direito em questão aos indivíduos, determina-lhes o dever de defender e promover tal bem público. Essa disciplina normativa se repete para o ambiente sadio e ecologicamente equilibrado (art. 66º), aos cidadãos portadores de deficiência (art. 71º) e ao patrimônio cultural (art. 78º).

Não obstante a disciplina expressa dos dispositivos constitucionais ora mencionados, há deveres que se impõe ao cidadão e aos entes coletivos que não estão explicitamente assim

¹⁷⁶CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 549.

¹⁷⁷MIRANDA, Jorge. *Direitos fundamentais*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 102-104.

enunciados pela Constituição, mas que são amplamente reconhecidos pelo Direito como cogentes. Nesse rol, encontram-se os deveres relativos à participação no financiamento das atividades do Estado e na redistribuição de recursos na sociedade. Novamente aqui, em razão da centralidade do assunto do financiamento das prestações sociais no desenvolvimento desta tese, se pede vênua para tratar dele no capítulo seguinte e em maior dose de detalhamento.

Feitas estas breves considerações a respeito da Constituição Portuguesa, pontuaremos o tratamento do Estado Social na Lei Maior brasileira em vigor.

1.3. O Estado social na Constituição Federal Brasileira de 1988: a justiça social nos direitos fundamentais e nos objetivos da República

1.3.1. Os antecedentes da Constituição Federal Brasileira de 1988

Após um longo período de regime militar no Brasil (1964-1985), a Constituição Federal de 1988 traz o espírito da redemocratização e da necessidade de enfrentamento das mazelas sociais que historicamente castigam a história brasileira, como as desigualdades sociais e regionais, a pobreza e não efetividade plena de direitos civis, políticos e sociais.

O desgaste do Regime Militar já era evidente desde ao menos o ano de 1978, criando no seio da sociedade brasileira a vontade pelo restabelecimento da democracia. Os dois principais movimentos político-institucionais que resvalaram essa inquietação foram à luta pela anistia política e o Movimento das “Diretas Já”. O primeiro resultou na aprovação da lei 6.683/1979, pela qual foi concedida anistia a todos que cometeram crimes políticos ou conexo com estes, crimes eleitorais, aos que tiveram seus direitos políticos suspensos e a vários atores políticos punidos com fundamento em Atos Institucionais e Complementares editados durante os governos militares. O Movimento pelas Eleições Diretas congregou ampla mobilização popular e de diversos segmentos da sociedade civil organizada, capitaneados por segmentos sociais e instituições como o movimento sindical recém reorganizado, os estudantes, artistas, o Sindicato dos Jornalistas, a Associação Brasileira de Imprensa, a Ordem dos Advogados do Brasil e a Conferência Nacional dos Bispos do Brasil (CNBB)¹⁷⁸. Contudo, a proposta de

¹⁷⁸Posição destacada nesse processo deve-se à Igreja Católica, a qual de certa forma apoiara, ou ao menos não se insurgira contra a instauração do Regime Militar em 1964. No entanto, mudanças relevantes na sua doutrina católica como o Concílio Vaticano II, a Conferência do Episcopado Latino-americano de 1968, do qual adveio a proliferação das comunidades eclesiais de base, e o Advento da Teologia da Libertação provocaram um giro na atuação da Igreja em favor da democracia e contra o autoritarismo. Tanto que, liderados pelos D. Hélder Câmara e D. Paulo Evaristo Arns, a CNBB proclama, em 1981, que “a democracia é um dos requisitos indeclináveis da liberdade e da dignidade humana, defendidas pela ética cristã”. Posteriormente, durante a Assembleia Nacional Constituinte, a Igreja Católica atua fortemente, estimulando a aprovação de medidas que primavam pela participação popular e que colocavam a sociedade como sujeitos coletivos da transformação, em prol da justiça

emenda à Constituição de 1967 que instituía eleições diretas fora rejeitada pelo Congresso Nacional.

Em que pese a eleição de um civil para a Presidência da República do partido de oposição ao do último presidente militar e o clima político de contestação ao *status quo*, além do grave desempenho econômico e da explosão das mazelas sociais no país, tornou-se irreversível a formulação de uma nova ordem constitucional, deflagrada pela convocação da Assembleia Nacional Constituinte.

Assim, a Assembleia Nacional Constituinte foi autorizada pela Emenda Constitucional n.º 26 de 1985 (à então Constituição de 1967) e instaurada em 1º de fevereiro de 1987, quando o Brasil já era governado por José Sarney.

Embora com diversas ideologias políticas, a Assembleia Nacional Constituinte teve como mote inicial a participação na vida política do país, especialmente a eleição direta para Presidente da República¹⁷⁹. Já pondo em prática uma maior participação popular na definição dos rumos políticos, sociais e econômicos, durante a Assembleia Nacional Constituinte houve a apresentação, ainda que informalmente, de várias emendas de iniciativa popular, além da mobilização de grupos organizados da sociedade civil durante a discussão e aprovação do texto constitucional, sendo esta participação ativa a característica do processo constituinte empreendido entre 1987 e 1988, fenômeno de psicologia social inédito na história do constitucionalismo brasileiro¹⁸⁰.

Além da questão político-democrática, as discussões da Assembleia Nacional Constituinte acabaram por demonstrar também a necessidade de um olhar atento para o enfrentamento das mazelas sociais, como denota a fala assertiva do presidente do colegiado, Deputado Ulisses Guimarães, pela qual a governabilidade do novo regime constitucional estaria pautada no social, pois não seria mais possível admitir a gestão estatal em meio à fome, miséria e ignorância¹⁸¹.

Não obstante o desejo de mudança, a transição do regime militar para a democracia deu-se sem grandes rupturas e de forma consensual, tanto que a Constituinte não foi exclusiva, mas sim formada pelo Congresso Nacional, cuja maioria dos membros fora eleito diretamente em 1986, mas ainda havia alguns senadores oriundos do voto indireto - ou biônico como se dizia

social. (BARBOSA, Leonardo Augusto Andrade de. *História Constitucional Brasileira: mudança constitucional. Autoritarismo e democracia no Brasil pós 1964*. Brasília: Edições Câmara, 2016, pp. 170-174).

¹⁷⁹ *Idem*, p. 147.

¹⁸⁰ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *A constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaio sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

¹⁸¹ BONAVIDES, Paulo & PAES DE ANDRADE. *História Constitucional do Brasil*. 4.ª ed. São Paulo: OAB Editora, 2002, p. 469.

então – além de que as regras procedimentais eram oriundas da Constituição de 1967, outorgada durante o regime militar.

Por conta da ausência de maiores mudanças no sistema econômico e quanto as diferenças sociais entre os brasileiros, a Constituição Federal de 1988, em que pese tenha avançado ao estabelecer mecanismos democráticos, na proteção das minorias e nos direitos sociais, não rompeu com as relações capitalistas que levaram a uma noção de desenvolvimento dependente¹⁸² com o patrimonialismo¹⁸³ e centralismo político do Poder Executivo. Isso porque, além da contraposição entre as mudanças almejadas pela sociedade brasileira e o não rompimento total com estruturas econômicas e políticas, o texto constitucional sofreu a influência de grupos de pressão corporativos, lobbies e de várias correntes partidárias que compunham a Assembleia Nacional Constituinte¹⁸⁴.

¹⁸²De acordo com FERNANDO HENRIQUE CARDOSO E ENZO FALETTTO, existem duas classes de forças a nortear o processo de desenvolvimento, especialmente na América Latina. As de ordem externa, que se situam na posição dos países no mercado e na ordem econômica global, inclusive visando a manutenção das dependências e das fragilidades econômicas das economias da região. Já as forças internas, que opera mediante um sistema de dominação por meio de práticas sociais de grupos e classes locais que tentam reforçar interesses estrangeiros e que sejam compatíveis com os valores e interesses que pretensamente lhes atendem. Assim, essas forças interagem e atuam conjuntamente na industrialização e na acumulação de capital na periferia, no âmbito de relações e eventuais conflitos de relações e lutas particulares entre classes e grupos sociais a nível local e internacional. (CARDOSO, Fernando Henrique & FALETTTO, Enzo. Repensando dependência e desenvolvimento na América Latina. In: SORJ, Bernardo, CARDOSO, Fernando Henrique, & FONT, Maurício (Orgs). *Economia e movimentos sociais na América Latina* [online]. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisa Social, 2008, pp. 4-20. Disponível em: <http://books.scielo.org>. Acesso em: 28 ago. 2021, pp. 12-13).

¹⁸³Importante referência a esse respeito nas ciências sociais e na história brasileiras é RAYMUNDO FAORO, que demonstra a permanência secular da estrutura patrimonial no Brasil, no qual os titulares do poder se apoderam do aparelho estatal, o que redundava numa confusão entre o público e o privado, mediante a utilização dos espaços estatais para a construção de interesses privados. Ao patrimonialismo, soma-se a condução do Estado por estamentos, quase sempre ligados aos setores econômicos dominantes, que assumem o poder estatal, amoldando-os de acordo com seus interesses. Essa elite, embora possa admitir mobilidade nas pessoas – ainda que em pequeno grau – configuram-se num sistema estruturalmente fechado, pois o patrimonialismo utiliza as instituições a brechar a emergência de classes por meio de nacionalização e apropriar o poder, pois os principais instrumentos não estão acessíveis aos setores menos abastados. Nesse tocante, ganha especial relevo a burocracia, como expressão da administração e do formalismo estatal, que dá lugar ao estamento burocrático, que nasce do patrimonialismo e se perpetua. O patrimonialismo e os estamentos, portanto, constituem um sistema de forças políticas, em que vigora um aparelhamento político por parte de classes dominantes que governa em nome próprio. (FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001, pp. 868-872; 878). Acerca da sobreposição entre o espaço público e o privado na história e no direito brasileiro e em contextualização à última Assembleia Nacional Constituinte, LUIS ROBERTO BARROSO ressalta que a gestão da coisa pública fortemente se pautou pela obediência a pressupostos privatistas e estamentais, o que redundava na apropriação do Estado e do espaço público por interesses particulares, especialmente dos segmentos sociais dominantes. Não obstante esse ranço ainda permaneça, a Constituição Brasileira de 1988 procura resguardar o espaço público da apropriação privada, como a exigência de concursos públicos para ingresso em cargos público, licitação para contratar e receber valores do Poder Público e a obrigatoriedade dos que recebem recursos públicos em prestar contas (BARROSO, Luis Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 67-68).

¹⁸⁴Conforme ensinam FERNANDO HENRIQUE CARDOSO E ENZO FALETTTO, os processos econômicos que caracterizam o crescimento econômico na América Latina estão relacionados a questões inerentes à dominação social, mediante condução política de uma classe ou grupo econômico, que tenta estabelecer um sistema de relações sociais que lhe permita impor ao conjunto da sociedade um modo de produção próprio, ou ao menos estabelecer alianças ou subordinar os demais grupos ou classes a fim de desenvolver uma forma econômica

Inclusive, o texto maior vigente no Brasil não se afasta do modo de produção capitalista, pelo que, ao contrário da Constituição da República Portuguesa de 1976, em seu texto original, aqui não foi prometida a transição para o socialismo. Assim, a CF/88 combina traços do individualismo, como no trato dos direitos civis e patrimoniais, com dispositivos típicos da social-democracia, especialmente nos direitos sociais, econômicos e culturais, em uma espécie de acerto de contas com os governos e manifestações que estavam em curso antes do advento do Regime Militar¹⁸⁵, embora estivessem evidenciadas as contradições em tela¹⁸⁶.

Feitas essas digressões a respeito do processo de elaboração e promulgação da Constituição Federal de 1988, cabe inferir a categorização do Estado brasileiro como social a partir da Carta Magna ora vigente, do que nos ocuparemos no item seguinte.

1.3.2. O Estado Social brasileiro na CF/88

O texto constitucional brasileiro em vigor representou a possibilidade de ruptura do antigo modelo de Estado e do Direito, para fazer prevalecer uma perspectiva compromissória, dirigente e principiológica¹⁸⁷, no denominado Neoconstitucionalismo ou Constitucionalismo Contemporâneo¹⁸⁸.

Inicialmente, cabe enunciar o preâmbulo da CF/88, segundo o qual é instituído um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores

compatível com seus interesses e objetivos. Logo, os modos da relação econômica delimitam os marcos em que se dá a ação política, sobressaindo-se aspectos como: as condicionantes econômicas do mercado mundial, com reflexos no equilíbrio internacional do poder, a estrutura do sistema produtivo nacional e seu tipo de vinculação com o mercado externo; a configuração histórico-estrutural das sociedades, com suas formas de distribuição e manutenção do poder e; os movimentos político-sociais que pressionam para a mudança de acordo com suas orientações e objetivos (CARDOSO, Fernando Henrique & FALETTO, Enzo. Dependência e desenvolvimento na América Latina. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (Org). *Cinquenta anos de pensamento na CEPAL*. Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2000, pp. 504-505).

¹⁸⁵ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalização: raízes e evolução do modelo político brasileiro*, São Paulo: Companhia das letras, 2018, p. 86.

¹⁸⁶Tais diferenças decorreram das incertezas do período em que a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, indicativas do processo de transformação social que o Brasil vivia e que era almejado pelas forças que motivaram a instauração da Assembleia Nacional Constituinte (BUARQUE, Cristovam. A perfeição inacabada. In: GURAN, Milton (Coord). *O processo constituinte: 1987-1988*. Brasília: Agil, 1998, p. 20).

¹⁸⁷Embora positivistas como Hans Kelsen defendessem a não utilização de termos abertos como equidade, justiça, igualdade e liberdade nas Constituições, pois os considerava perigosos quando da utilização pela justiça constitucional para apreciar a validade das leis perante o Texto Maior, as experiências devastadoras da Segunda Guerra Mundial, quase todas amparadas formalmente pela lei, fizeram a maioria destas Constituições formuladas a partir da segunda metade do século XX, nas quais prevalece o Estado Social, a enunciar esses conceitos. (MAUES, Antônio G. Moreira. Legitimidade da justiça constitucional: reflexões sobre o caso brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury & MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Jurisdição e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 115-116).

¹⁸⁸CARNEIRO, Cláudio. *Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal*. Salvador: Juspodivm, 2017, pp. 52-54.

supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.

Logo em seguida, o art. 1º reafirma o Estado Democrático de Direito e aponta como seus fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

Apesar de o texto maior brasileiro utilizar-se da expressão “Estado Democrático de Direito”, este deve ser dotado de uma organização flexível, que assegure permanentemente a supremacia da vontade popular, com a preservação da igualdade de possibilidades com liberdade. Desta forma, a democracia mostra-se não apenas possível, mas compatível com uma ordem social, perfazendo a noção de Estado Social¹⁸⁹.

Nesse sentido, PAULO BONAVIDES¹⁹⁰ infere que há de se distinguir a Constituição brasileira como não liberal, pois os traços antigoverno e de menor atuação do Estado que caracterizam as constituições liberais não predominam aqui. Na Constituição Social, ao contrário, são fortes os valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder, como os princípios de inclusão, cidadania e dignidade da pessoa humana consagrados na CF/88.

No seu art. 3º, a Constituição Federal estabelece os objetivos fundamentais da República, quais sejam:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Infere-se que os objetivos fundamentais consistem em vetores do dirigismo plasmado pela Constituição¹⁹¹, pois indicam os fins e os valores do ordenamento, em síntese política e jurídica dos principais compromissos assumidos como promessas da modernidade¹⁹². Vê-se,

¹⁸⁹DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

¹⁹⁰BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 371-376.

¹⁹¹STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 166.

¹⁹²LÊNIO STRECK aponta que as promessas da modernidade, de participação democrática, maiores oportunidades e do gozo de bem-estar social não foram aproveitadas igualmente para toda a população, mas apenas para as classes médias e altas, quanto à posição econômica, no que chama de *Apartheid Social*, chegando a afirmar que não houve Estado Social no Brasil (STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 10.ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 27-28).

pela enunciação dos referidos objetivos, uma nítida aproximação com os preceitos de justiça e inclusão social, em nítido reforço ao Estado Social¹⁹³.

1.3.3 Os direitos fundamentais na CF/88

Os direitos fundamentais foram objeto de extensa disciplina na Constituição brasileira em vigor, a exemplo da Constituição da República Portuguesa de 1976 e da Constituição Espanhola de 1978¹⁹⁴, todas situadas em meio a retomadas da democracia após regimes autoritários. Verifica-se um condão de reação das forças sociais e políticas do Constituinte originário ao período anterior, nos quais as liberdades e os direitos estavam restritos ou até mesmo aniquilados¹⁹⁵.

Tamanha é a força dos direitos fundamentais como princípios de grande influência na ordem jurídica brasileira que o art. 5º, §1º, da CF/88 determina sua aplicabilidade imediata, força essa conferida não apenas aos direitos individuais, mas a todas as demais categorias de direitos fundamentais, inclusive aos direitos sociais.

Embora o regime jurídico-constitucional sobre os direitos fundamentais seja o mesmo, isso não quer dizer que todos os dispositivos constitucionais tenham aplicabilidade direta em sua extensão, pois comumente é necessária a intermediação do legislador para a delimitação das prestações e de alguns dos seus efeitos¹⁹⁶. A positivação dos direitos fundamentais pela legislação infraconstitucional dá vida e concretude aos direitos fundamentais, sem que isso implique em prescindibilidade de seu conteúdo moral. Assim, a positivação de um direito

¹⁹³Cabe uma nota de destaque ao objetivo de erradicação da pobreza e a marginalização, tema diretamente afeto à realização da justiça social e distributiva, o qual impõe a necessidade de se fazer uma opção pelos “opção pelos pobres”. Para tal, deve haver o incremento de direitos relativos à segurança [seguridade] social, saúde e emprego, bem como a realização de ações positivas aptas a reduzir a exclusão social e dirigir a fiscalidade em direção a uma distribuição mais justa. (CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito dos pobres no activismo judiciário. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha (Coord). *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 34).

¹⁹⁴BECHARA, Gabriela Natacha; RODRIGUES, Horácio Wanderley & CAMPOS, Felipe Campos Lemos de. A constituinte de 1986–1987 e a positivação de direitos e garantias no Brasil pós-ditadura militar. In: MIRANDA, Jorge & GOMES, Carla Amado (Coord). *Diálogo Ambiental, Constitucional e Internacional*. Vol. 5. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 232-233.

¹⁹⁵SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 65-66.

¹⁹⁶Em sentido contrário, INGO WOLFGANG SARLET entendia que o art. 5º, §1º, em regra geral, afastava a necessidade de intermediação legislativa como obstáculo à aplicação judicial das normas jusfundamentais, sendo que tal dispositivo importaria aos Poderes da República, inclusive ao Judiciário, o dever de atribuir máxima eficácia e efetividade às normas de direito fundamentais (SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme & MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, pp. 314-315).

fundamental deve ser tida como uma tentativa de fortalecimento dos direitos fundamentais à luz de seu conteúdo moral¹⁹⁷.

Em consequência da positivação e da atuação do legislador infraconstitucional, os direitos fundamentais não estão imunes a regulamentações e restrições¹⁹⁸, inclusive por força de atuação do legislador¹⁹⁹.

Portanto, quanto à eficácia jurídica, os direitos fundamentais são heterogêneos, dada a diversidade de suas proposições normativas que os cercam. Importante ponderação à indivisibilidade do regime jurídico dos direitos fundamentais e da aplicabilidade dos direitos sociais no Brasil é feita por CARLOS BLANCO DE MORAIS²⁰⁰, que sustenta força jurídica distinta desses últimos em face de direitos e garantias individuais. Para tal, destaca que a Constituição Federal de 1988, quanto aos direitos sociais, traz dispositivos que revestem caráter total ou parcialmente preceptivo e exequível por si próprio, as quais já são autoaplicáveis no seu conteúdo constitucionalmente definido²⁰¹. De outra banda, há normas preceptivas, mas não exequíveis por si próprias, pois identificam o titular do direito, o sujeito que deve realizá-lo e aspectos genéricos do conteúdo da prestação, mas cuja densificação é atribuída à lei²⁰².

Ainda, há direitos sociais que se revestem em normas programáticas²⁰³, pois trazem tarefas a cargo do Estado que devem ser concretizadas por políticas públicas legalmente estabelecidas. Diante dessa categorização, a eficácia das normas de direitos sociais é escalonada, de forma que a efetividade desses direitos sociais, quando não há intermediação

¹⁹⁷ALEXY, Robert. Constitutional Rights and Constitutional Review. In: HIMMA, Kenneth Einar & SPAIC, Bojan (eds). *Fundamental Rights: justification and representation*. Hague Netherlands, Eleven International Publishing, 2016, pp. 70-71.

¹⁹⁸Para ROBERT ALEXY, por não haver direitos absolutos, a possibilidade de restrição dos direitos fundamentais acaba por se impor como consequência da positivação. Sem prejuízo disso, questões jurídicas controversas existem quanto a definição do conteúdo e da extensão das restrições e na confusão das restrições face a outros institutos como regulamentação e configurações. (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 276 e seguintes).

¹⁹⁹Já as restrições a direitos fundamentais decorrem de dois tipos de fatores externos: a edição de regras legais e a colisão com outros princípios. A lei pode proibir alguma conduta que seria permitida prima facie pelo direito fundamental, ou pode autorizar algum ato positivo que venha a impactar com efeito de restrição de um direito fundamental. Pode haver também a um direito fundamental por meio de uma regra, não sendo crível falar-se em colisão de princípio com regra (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 141-142).

²⁰⁰MORAIS, Carlos Blanco de. *Op. cit.*, 2018, p. 589.

²⁰¹É o que ocorrer com a irredutibilidade dos salários (art. 7º, VI) e os requisitos de idade mínima e tempo de contribuição para aposentadoria (reforma) do servidor público (art. 40) e do trabalhador vinculado ao regime geral de previdência social (art. 201), os quais persistiram na Constituição e na Emenda Constitucional 103/2019, qual seja a última reforma da previdência aprovada.

²⁰²É o que ocorre com a previsão do benefício previdencial de pensão por morte (art. 201, CF/88), cujos dependentes habilitados e por quanto tempo devem receber estão sujeitos à enunciação do legislador infraconstitucional.

²⁰³É o que ocorre com os direitos sociais à saúde, à educação, à moradia e à seguridade social.

legislativa suficiente, é reduzida. Do contrário, a exequibilidade direta de direitos sociais sem a delimitação de conteúdo causaria estremecimentos na dogmática jusfundamental, inclusive com abalo à separação de poderes, à legitimidade democrática, unidade da ação administrativa e a igualdade entre os cidadãos quanto ao acesso dos bens sociais, especialmente se admitida a hipótese de fixação de conteúdo pelo Poder Judiciário.²⁰⁴

Em sintonia com esse entendimento e devido à judicialização²⁰⁵ aumentada de demandas em que se buscava diretamente a efetividade de direitos sociais que não estavam previstos em programas governamentais, inclusive com fortes constrangimentos orçamentais, alguns doutrinadores²⁰⁶ e a jurisprudência²⁰⁷ passaram a ver com mais restrições a carga de

²⁰⁴MORAIS, Carlos Blanco de. *Op. cit.*, 2018, pp. 599-600.

²⁰⁵ A força normativa das Constituições e o caráter hermenêutico que o direito assume em uma fase pós-positivista, instaurou um ambiente fértil à jurisdição constitucional, cujo campo de atuação é ampliado pela inércia na execução de políticas públicas e na deficiente regulamentação legislativa de direitos fundamentais previstos na Constituição. Por via de consequência, o polo de tensão, antes situado na execução de políticas públicas e na atuação legislativa, desloca-se dos demais poderes para o Judiciário. (MAUÉS, Antonio G. Moreira. Legitimidade da justiça constitucional: reflexões sobre o caso brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury & MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 127). Não obstante o fortalecimento da jurisdição constitucional, LÊNIO STRECK apresenta sua preocupação com a expectativa, especialmente após o advento da Constituição Federal de 1988, que se tem depositado ao Poder Judiciário como concretizador de direitos fundamentais. Especialmente, explicita suas ressalvas com o recrudescimento do “ativismo judicial”, especialmente se, por meio dele, se admitir que os magistrados possam decidir os casos concretos, inclusive aqueles em que são reclamados direitos fundamentais, de forma discricionária e com apoio em princípios gerais e abstratos – no que chama de panpricipiologismo – muitas vezes contornando o conteúdo de regras legalmente estabelecidas. Tal fenômeno, notadamente se baseado em posições individuais, podem corroborar posições solipsistas e gnosiológicas, nas quais o entendimento isolado do sujeito prevalece. Nesse cenário não haverá superação do positivismo, mas sim aproximação à discricionariedade decisionista, como decorre na “moldura”, expressa no capítulo oito da Teoria Pura do Direito de Kelsen. (STRECK, Lênio. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 3ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012, pp. 20-32).

²⁰⁶É o caso de INGO WOLFGANG SARLET, que, a partir de 2016, que passa a admitir que os tribunais não podem substituir o legislador quando da definição de programas econômicos e sociais, inclusive por conta de questões orçamentais, o que torna as normas direitos sociais, embora imediatamente aplicáveis, mas com a possibilidade de trava por parte da lei. (SARLET, Ingo Wolfgang. *Op. cit.*, 2016, p. 134). Já para LUIS ROBERTO BARROSO, a eficácia direta dos direitos sociais passa a ser dependente de políticas públicas, sendo que a eficácia dos direitos sociais passa a estar sujeita a condições, definidas especialmente a cargo dos outros poderes e menos pelo Poder Judiciário, sendo suas respectivas normas vistas como normas-princípios, sujeitas a ponderações. (BARROSO, Luís Roberto. *Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudobarroso.pdf>. Acesso em: 7 ago. 2020).

²⁰⁷ Como demonstrativo dessa mudança de posicionamento, pode-se citar o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, tema 503, que inadmitiu a desaposentação, ou seja, a conversão da aposentadoria proporcional em integral, mediante prévia renúncia da primeira, pois tal instituto não está previsto na lei (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 661256*, Relator(a): Roberto Barroso, Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 27 out. 2016). Há ainda as teses de repercussão geral 06, pela qual foi delimitado que o Poder Público não está obrigado a fornecer medicamento e tratamentos médicos de alto custo e que não estejam previstas nos protocolos oficiais e a de número 500, que também desobrigou o Estado a fornecer medicamentos que não tenham registro na ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), exceto em caso de mora administrativa injustificável, aprovação do medicamento por agências sanitárias renomadas de outros países e inexistência de substitutos terapêuticos no Brasil (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 657718*. AgR, Relator(a): Marco Aurélio, Relator(a) para Acórdão: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 22 maio 2019).

normatividade dos direitos sociais quanto à sua efetividade, especialmente quando o conteúdo da prestação não estiver precisado na lei²⁰⁸.

Não obstante a necessária intervenção do legislador para a concretização de direitos sociais, há de se observar a garantia pela Constituição de um núcleo essencial de direitos, liberdades e garantias contra leis restritivas, funcionando esse núcleo básico como direito de defesa, os quais são *standards* mínimos²⁰⁹ de existência indispensável à fruição desses bens sociais²¹⁰.

1.3.4 Direitos sociais, desenvolvimento, cidadania e justiça social

Não obstante a controvérsia relativa à sua efetividade, os direitos sociais foram tratados com intensidade nunca vista no constitucionalismo brasileiro, os quais compõe, juntamente com a igualdade material substantiva – e não aquela meramente formal – a medula axiológica da Constituição²¹¹. Em razão disso, o princípio da igualdade apresenta-se como diretriz fundamental da estrutura social, de forma a conferir a todos um conjunto igual de direitos fundamentais, não apenas as liberdades individuais, mas especialmente os sociais. Os bens materiais e imateriais proporcionados com a realização de direitos fundamentais, especialmente os de índole social, são instrumentos que possibilitam a existência digna e a busca, por cada indivíduo, da realização de seus planos de vida²¹², alcançando, assim, a justiça social.

Evidenciada a relação íntima entre o princípio da igualdade e da justiça social, deve-se mencionar que a alusão a esta última está presente em diversos trechos da Lei Fundamental brasileira de 1988. Dentre os dispositivos qualificados e balizados pela justiça social, destacam-se os arts. 6º (direitos sociais), 7º (direitos relativos às relações laborais), 170 (ordem

²⁰⁸Contudo, a jurisdição constitucional remanesce como instrumento de legitimidade da própria constituição e da democracia pluralista, partindo da premissa de que a Constituição deva incorporar as mudanças sociais e ideológicas que se processam na sociedade, para manter o vigor de seus princípios e de suas regras fundamentais (STRECK, Lênio Luiz. *Op. cit.*, 2011, p. 190).

²⁰⁹CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, 2003, p. 518.

²¹⁰Trata-se, na visão de GILMAR FERREIRA MENDES E PAULO GONET BRANCO, do princípio da proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais, a fim de evitar o esvaziamento do conteúdo do direito fundamental decorrente de restrições descabidas, desmesuradas ou desproporcionais, o que se justifica pelo receio de advirem governos autoritários. (MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 314).

²¹¹Considerando, inclusive, o grande desafio do Estado Social, que é torná-lo mais efetivo, o texto promulgado em 1988 trouxe avanços consistentes nessa direção, como instrumentos processuais de garantias de sua implementação, como o mandado de injunção, a inconstitucionalidade por omissão e o mandado de segurança coletivo. Portanto, os direitos sociais básicos não são apenas enunciados, mas garantidos. (BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, 2004, p. 373).

²¹²CASTILHO, Ricardo. *Justiça Social e distributiva: desafios para concretizar direitos sociais*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 105-106.

econômica) e 193 (ordem social). Com isso, percebe-se a dimensão principiológica conferida à Justiça Social, a qual, inclusive, deve pautar as relações econômicas e financeiras.

No entanto, cabem aos direitos sociais e aos instrumentos da cidadania previstos na Carta Magna permitirem a realização social profunda, na forma de um Estado de justiça social fundado na dignidade da pessoa humana, cuja força irradia sobre todo o ordenamento jurídico, como instrumento de mudança social²¹³. Para tal, os direitos não devem se contentar à mera enunciação formal, mas sim desaguar em um processo de liberação da pessoa humana das formas de opressão política e social, o que se viabiliza por meio de condições materiais²¹⁴ para o desenvolvimento nacional.

O desenvolvimento aqui deve ser interpretado como a eliminação de privações de liberdade que limitam a escolha e oportunidade das pessoas de exercerem ponderadamente sua condição de agente livre e sustentável na sociedade, conforme defendido por AMARTYA SEN²¹⁵. Por isso, a liberdade apresenta-se como o principal fim e o principal meio do desenvolvimento, sendo o último um processo de expansão das liberdades que as pessoas desfrutam. Os diferentes tipos de liberdade sejam elas econômicas, políticas ou sociais são inter-relacionadas. Portanto, o desenvolvimento não se restringe ao crescimento econômico, mas também se relaciona a disposições sociais, como educação, saúde e serviços públicos de qualidade e os direitos civis, como a participação pública e a democracia. Deve-se ter em conta a expansão das capacidades das pessoas para levar o tipo de vida que valorizam, pressupondo uma aproximação centrada nos direitos fundamentais²¹⁶.

²¹³BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 31.

²¹⁴SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 119-120.

²¹⁵SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010, pp. 10 -14; 33

²¹⁶Tal visão vai além e conflita com a noção de “desenvolvimento capitalista”, que vai na direção do modelo de dependência ocorrido na América Latina e também nos países centrais, o qual, produz riqueza e pobreza, acumulação e diminuição de capital, emprego para alguns e desempregos para outros, em descompasso com uma sociedade mais justa e igualitária. Assim, o processo de expansão capitalista, especialmente nos países periféricos, recebe uma dupla crítica a categorias de agentes: uma, aos que enxergam a estagnação permanente nos países dependentes subdesenvolvidos, decorrente do declínio na taxa de lucro ou do parco crescimento do mercado interno; outra também àqueles que depositam no desenvolvimento capitalista, aos moldes dos países centrais, para tentar resolver problemas estruturais das economias periféricas, como a distribuição de propriedades, pleno emprego, melhor distribuição de renda e de condições de vida para a população. Portanto, o que esses modelos têm oferecido é, no máximo, o progresso das forças produtivas, especialmente por meio da importação de tecnologias, acumulação de capitais, ingresso de capital estrangeiro, número crescente de grupos assalariados e intensificação da divisão social do trabalho. (CARDOSO, Fernando Henrique & FALETTTO, Enzo. *Op. cit.*, pp. 18-19).

Assim, o desenvolvimento afina-se com o objetivo fundamental da República previsto no art. 3º, II e sua concepção de direito fundamental²¹⁷ de terceira geração²¹⁸. Neste sentido, o crescimento econômico deve ser fomentado por um círculo virtuoso entre instituições econômicas e políticas, ambas inclusivas, pois os direitos individuais e as oportunidades não devem ser monopolizados pelas elites, mas sim, acessíveis a amplos setores da sociedade. Por conta disso, deve ser prestigiada a distribuição mais equitativa do rendimento, maior igualdade de condição e participação e fomento à destruição criativa, inovação²¹⁹ e o acesso à superioridade tecnológica e à informação²²⁰, que geram produtividade e melhores condições de competitividade

Mesmo a ordem econômica, prevista a partir do art. 170, deve estar assentada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, mas tem por finalidade também assegurar a todos uma existência digna, além de buscar a diminuição das desigualdades sociais e regionais (inciso VII). Desta forma, se de um lado está a propriedade privada e a livre iniciativa a pautar o modelo econômico, junto a elas estão a valorização do trabalho, a defesa do consumidor e a proteção ao meio ambiente, além da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III). Tais princípios da ordem econômica devem ser conjugados em um modelo de Estado de Bem-Estar Social previsto na CF/88 em que as condições econômicas para a inclusão social são informadas pelo

²¹⁷ No sentido de reconhecer o direito ao desenvolvimento como fundamental: RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 62-63 e MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 201). Em sentido contrário: BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992, p. 12. RICARDO LOBO TORRES prefere utilizar, ao invés de direito ao desenvolvimento, o termo “desenvolvimento humano”, embora reconheça que no denominado “direito ao desenvolvimento”, encontram-se aspectos essencialmente ligados aos direitos fundamentais, como o mínimo existencial (educação básica, saúde preventiva, água potável, etc) e o mínimo ecológico (meio ambiente saudável). Outros aspectos como o direito à moradia ou ao emprego, já são tidos por ele como subordinados à ideia de justiça, que não se confundiria com os direitos fundamentais. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Vol. 5: o orçamento na Constituição. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 225).

²¹⁸ Para ALEXANDRE DE MORAES, os direitos humanos de terceira geração estão relacionados à solidariedade ou à fraternidade, cuja abrangência é coletiva ou difusa e alcançam os interesses de grupos indeterminados de pessoas, entre as quais não há vínculo jurídico ou fático precisamente delineado. (MORAES, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 45).

²¹⁹ ACEMOGLU, Daron & ROBINSON, James A. *Por que falham as nações?* As origens do poder, da prosperidade e da pobreza. Lisboa: Círculo de Leitores, 2013, p. 96-97; 397-398.

²²⁰ Como assinala MANUEL CASTELLS, a inovação tecnológica não é uma ocorrência isolada, mas sim resulta de um determinado estágio de conhecimento, um ambiente institucional e industrial específico, uma certa disponibilidade de talentos e uma mentalidade econômica para desenvolver as relações de eficiência e comunicar suas experiências de modo cumulativo, além de condições favoráveis cultural e institucionalmente. (CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede. A era da informação: economia, sociedade e cultura*. Vol. 1. Tradução de Jussara Simões. 6.ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006, pp. 73-74).

mercado, mas o Estado deve viabilizá-las e criar instrumentos de estímulo e proteção dos vulneráveis²²¹.

Não obstante a Constituição Federal de 1988 garanta os direitos sociais de forma bastante ampliada, faticamente, a sociedade brasileira ainda é carente da realização de tais direitos. No mais, a produção normativa, por défices na democracia representativa, não tem fonte na sociedade, nem carrega adequadamente os anseios de legitimidade, enquanto o Poder Judiciário passa a atuar no sentido de conferir efetividade social a essas fontes²²².

Para o enfrentamento dessa contradição, cabe resolver o dilema a respeito do papel que o Direito ocupa. Nesse sentido, deve a lei ser um instrumento de atuação concreta do Estado, inclusive determinando ações concretas pretendidas pelo Estado social e democrático de direito preconizados pela Constituição. Portanto, o Direito deve ser encarado com um campo necessário de luta para a implementação das promessas modernas²²³, especialmente os direitos sociais.

Especialmente nos países com déficit na realização de bem-estar social para amplos setores da sociedade e com alto grau de desigualdades sociais, como decorre no Brasil, as políticas interventivas do Estado social devem se fazer presentes, devidamente ajustados às particularidades latino-americanas, para que se obtenha um desenvolvimento capitalista sustentável, harmonizado com a simultânea construção de igualdade, solidariedade, justiça e bem-estar social. Para atingir tais objetivos, impõe-se a adoção de medidas civilizatórias e de correção das distorções sociais, como políticas distributivas de riquezas e de prestações inclusivas. Tais preceitos, afins aos objetivos fundamentais da República, têm sua implementação estimulada pela Constituição Federal de 1988, justamente porque assenta o Estado democrático de direito, fundado no tripé da dignidade da pessoa humana, pela sociedade política e civil, ambas democráticas e inclusivas²²⁴.

Portanto, têm-se que a Constituição Federal de 1988 não apenas preceitua a edificação de um estado democrático de direito, mas também de um estado de bem-estar social, justamente

²²¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 9ª. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

²²² DIAS, Jean Carlos. *O Controle Judicial das políticas públicas*. São Paulo: Método, 2007, p. 166.

²²³ STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 10.ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 47-48.

²²⁴ GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. O Estado de bem-estar social (Welfare State) no Capitalismo Moderno. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, pp. 45-46.

pela necessidade de enfrentamento das mazelas que assolam histórica e hodiernamente as relações estatais e privadas no Brasil.

Tais balizas, tão caras ao Estado Social, não podem ficar subjugadas pelo advento de ideologias individualistas e de índole ultraliberal, que muitas vezes prega a prevalência das forças do mercado sobre a atuação estatal reparadora das diferenças sociais, sob pena de afronta aos princípios e objetivos fundamentais da Lei Fundamental brasileira. Igualmente, essas diretrizes sociais e econômicas preconizadas pela Carta Magna de 1988 repercutem sobremaneira na atividade financeira do Estado, tanto no aspecto da despesa pública, em razão dos custos fiscais da implementação desses direitos fundamentais, como também pelas ações no campo da receita, especialmente no aspecto da fiscalidade, pois são dos tributos que o Estado fiscal moderno retira sua principal fonte de financiamento.

Desta feita, delimitada a opção pelo Estado Social nas Constituições portuguesa e brasileira, especialmente pela conotação dos direitos fundamentais sociais, passa-se a centrar, já a partir do capítulo seguinte, nos contornos financeiros que isso impõe ao Poder Público e, por razões óbvias, à sociedade que suporta o ônus econômico da incidência das receitas fiscais.

2. ESTADO FISCAL E O FINANCIAMENTO DO ESTADO SOCIAL

2.1 Estado social e Finanças públicas: atuações interventivas do Estado nos modelos Patrimonial e Fiscal

No capítulo anterior, tratou-se a respeito do Estado Social, com especial destaque para o comprometimento que este modelo carrega com a justiça e a inclusão social, o que é viabilizado pelas prestações de direitos sociais, majoritariamente a cargo do Poder Público.

Todos os direitos fundamentais que o Estado visa a atender e são consagrados nas Constituições apresentam custos financeiros para sua viabilização, inclusive os direitos de índole civil e política, tais como os chamados direitos de liberdade e garantias (Portugal) e os direitos e liberdades individuais (Brasil). No entanto, pelo fato de serem principalmente implementados por meio de ações positivas, quais sejam prestações estatais, os direitos sociais – assim como os econômicos e culturais – impactam de forma bastante acentuada na necessidade de o Estado obter recursos financeiros para a efetivação dos compromissos constitucionalmente assumidos.

Como são infinitas as demandas sociais e as possibilidades interventivas do Estado, por meio de decisão política historicamente situada é que vão ser definidas quais dessas pretensões vão ser encampadas como necessidades públicas²²⁵. Assim, é na Constituição e mesmo nas leis infraconstitucionais que são indicados os compromissos assumidos pelo Estado e pela ordem jurídica vigente. Os fins, inclusive, podem ser contingentes, porque mudam de acordo com o tempo, e com as alterações dos interesses²²⁶, em que pese alguns deles não possam ficar a cargo das mudanças causadas pela formação de maiorias, como as cláusulas pétreas constitucionais.

²²⁵Como bem doutrina RICHARD MUSGRAVE, as necessidades públicas não são meramente um conjunto de interesses individuais, com características de indivisibilidade ou de minoração de diferenças nas motivações. Elas não são originadas do homem econômico, sim das necessidades do grupo com um todo. Ao citar Ritschl, MUSGRAVE infere que o princípio básico da economia de mercado é o intercâmbio e o interesse próprio na satisfação dos bens privados. Na economia pública, prevalece a coesão social e o sentimento de pertencimento e de servir a uma comunidade. Este setor da economia deve economizar, no sentido de utilização dos recursos de forma eficientemente, mas vai além do princípio do benefício, assim como não se restringe à capacidade contributiva, a qual está se concentra na justiça entre indivíduos. O princípio básico é o das necessidades coletivas, as quais são percebidas coletivamente pelas autoridades públicas competentes e pelos indivíduos, à medida em que eles se sentem membros da comunidade. Acima de tudo, a economia pública repousa na ideia de sacrifício dos membros da coletividade, considerando que os indivíduos devem se sentir partes do grupo, ou, em caso contrário, as forças coercitivas devem forçá-los a agir como se tivessem esse sentimento de pertencimento. (MUSGRAVE, Richard A. Introduction. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T (Coord.). *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967, pp. XVII-XVIII).

²²⁶OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 5.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 78.

As normas que consagram direitos fundamentais, especialmente aqueles de índole social, atuam não como ponto de chegada, mas ponto de partida. Isso porque há todo um caminho a ser percorrido para a efetivação dos direitos, em que a alocação de recursos ocupa papel central²²⁷. Nesse sentido, as leis orçamentais apresentam primordial importância para planejar em que medidas essas prestações deverão ser satisfeitas e os recursos que serão empregados nas respectivas despesas públicas. O Estado orçamentário é, pois, um estado de planejamento, pois a receita pública, os investimentos e as despesas decorrem dos planos anuais ou plurianuais das leis orçamentais²²⁸.

Da mesma forma que os objetivos a serem alcançados pelo Estado são definidos pelo ordenamento jurídico, é o Direito que deve fornecer os instrumentos para viabilizar que essas pretensões sejam satisfeitas. Como leciona RICHARD MUSGRAVE²²⁹, qualquer economia de bem-estar social deve estar baseada na consideração de valores iniciais de julgamento a respeito das necessidades públicas, que constam das constituições e demais normas jurídicas, as quais são acrescidas considerações técnicas, tal como o igual consumo na satisfação de necessidades públicas, as quais vão variar a depender dos valores subjacentes e das instituições existentes em determinada comunidade.

Por isso, a atividade financeira do Estado é normatizada por regramentos jurídicos, inclusive de índole constitucional²³⁰, a fim de viabilizar as políticas públicas voltadas ao cumprimento dos objetivos constitucionais e da própria noção de República²³¹. Portanto, em que pese suas componentes políticas, as decisões orçamentais e financeiras devem observar as

²²⁷BARCELLOS, Ana de Paula. Tributação e direitos sociais: uma reflexão sobre suas múltiplas conexões – uma homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 219.

²²⁸TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, 2008, p. 77.

²²⁹MUSGRAVE, Richard A. Introduction. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T (Coord.). *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967, p. XVIII.

²³⁰Vale ressaltar a doutrina da Constituição Financeira, a qual, no entendimento de Heleno Taveira Torres, volta-se menos ao poder ao poder financeiro estatal como um fim em si mesmo, mas refere-se muito mais à submissão desse poder à Constituição, inclusive os objetivos e direitos fundamentais nela consagrados, e aos limites que decorrem do texto maior. (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014, p. 54).

²³¹Conforme entende FERNANDO FACURY SCAFF, o Direito Financeiro é um campo bastante propício para os estudos da república, pois é neste ramo jurídico que o Estado estrutura e o governo efetua a arrecadação e realiza o gasto público, em cujas manifestações se permite constatar como o Estado vem desenvolvendo sua atuação, especialmente se está correlata aos objetivos constitucionais. Assim, não basta a declaração política, própria do Constitucionalismo, mas sim a efetiva construção de um modelo jusfinanceiro que implemente o modelo republicano adotado em cada país. Ou seja, “sabendo de quem se arrecada, com quem se gasta e quem comanda esse processo”, é possível aferir se as decisões políticas estão sendo efetivamente observadas ou se são utilizadas como meras retóricas. Especialmente, deve-se analisar quem pagas pelas prestações sociais e quem delas se beneficia. (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 85).

normas jurídicas permanentes, as quais conferem estabilidade no tempo às prioridades selecionadas pelas decisões políticas e as tornam impositivas ao Estado. Assim, as normas jurídicas constitucionais e legais fornecem subsídios para a delimitação das decisões políticas, pois estas últimas não podem contrariá-las. Logo, quando o ordenamento jurídico fornece parâmetros procedimentais e materiais para as decisões orçamentais, busca-se impedir que estas fiquem à mercê de barganhas e de composições políticas, em uma interação dos âmbitos políticos e jurídicos na definição das ações administrativas e financeiras do Estado²³².

Desta forma, o Estado, a fim de exercer as suas finalidades mais elementares e que justificaram sua existência, como a defesa externa e o funcionamento do sistema de justiça, necessita de recursos para atender as necessidades públicas. Ou seja, como as necessidades são realizadas mediante o dispêndio de dinheiro (despesa pública), o Estado, antes, deve obter tais recursos, cujo fenômeno financeiro é denominado de receita pública. Nesse contexto, sintéticas são as lições de KLAUS VOGEL²³³, para quem os recursos públicos são a força, os nervos e a realidade de uma Constituição.

Histórica e universalmente, os principais modos que os governos dispõem para auferir a receita pública são: extorsões de outros povos, como a exploração colonial e as guerras; recebimento de doações voluntárias; recolhimento de receitas decorrentes dos bens e empresas do Estado; exigência coativa de tributos e penalidades; empréstimos e operações de crédito público; e fabricação de moeda²³⁴.

A obtenção de recursos por meio de expropriações de outros povos e indenizações de guerra, principalmente pelos vencidos, assim como as doações voluntárias, embora no passado respondessem por um volume mais significativo das fontes de financiamento do Estado, ao menos nos últimos séculos vem perdendo importância²³⁵.

Por via de consequência, observa-se duas fontes principais de o Estado obter recursos para custear as suas atividades: a exploração do próprio patrimônio estatal e a obtenção de recursos advindos da sociedade, essencialmente por parte das pessoas singulares e coletivas de

²³²PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. *Políticas Públicas nas leis orçamentárias*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 37.

²³³Klaus Vogel *Apud* FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 59.

²³⁴BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 147.

²³⁵SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. In: MARTINS, Ives Gandra Martins, MENDES, Gilmar Ferreira & NASCIMENTO, Carlos Valder. *Tratado de direito financeiro*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 9.

direito privado. Estas modalidades redundam na classificação das receitas públicas quanto à origem, respectivamente, em receitas públicas originárias e derivadas²³⁶.

Desta forma de obter receitas a partir da origem advêm duas modalidades básicas de organização do Estado quanto à sua atividade financeira, quais sejam: o Estado patrimonial e o Estado Fiscal²³⁷.

No Estado patrimonial, as receitas públicas predominantemente são obtidas por meio da exploração dos bens e serviços originados do Estado, como a extração mineral, a agricultura, indústria e comércio e serviços prestados por empresas governamentais, assim como o uso de bens públicos pelo particular, daí a alusão ao patrimonialismo financeiro²³⁸. Aqui, o Estado, valendo-se de seus próprios meios, obtém o que necessita para sua subsistência e, como agente econômico, gera a riqueza que consome²³⁹.

O Modelo do Estado Fiscal, por sua vez, pressupõe que a maior parte das riquezas são produzidas pelos particulares, cujas atividades empresariais, profissionais e pessoais são as maiores responsáveis pelo crescimento econômico. Igualmente, são predominantes, no ingresso de receitas públicas, os tributos que o Estado cobra da sociedade, utilizando-se de seu poder de império, embora existam limites a esse poder de tributar. Assim, conforme ensina SCHUMPETER²⁴⁰, embora a obtenção de recursos da sociedade seja imprescindível para o

²³⁶Ao menos no Brasil, a classificação entre receitas originárias e derivadas é adotada especialmente para fins doutrinários, posto que a lei 4.320/64 classifica os ingressos nos cofres públicos como receitas correntes e de capital. Nestes termos o art. 11-A da referida norma infere que: “São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.”, ao passo que são “Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.” Percebe-se, portanto, que esta classificação legal atrela a receita às finalidades das ações que tendem a financiar, ou seja, às despesas públicas.

²³⁷A classificação aqui adotada para o Estado Financeiro não é uníssona e tampouco se pretende tomá-la por definitiva. Optamos por utilizá-la por ter maior grau de generalidade na descrição da relação entre a Fazenda Pública e o particular quando do financiamento das atividades estatais e por entendermos mais compatível com os fins do presente trabalho. Embora não se tenha a pretensão de delongar o tema, vale registrar a categorização do professor RICARDO LOBO TORRES quanto à atividade financeira do Estado, para quem são possíveis quatro espécies: o Estado patrimonial, cujos recursos baseavam-se nas rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, com grande predominância de propriedades públicas em relação às particulares na ordem econômica; o Estado de polícia, típico dos Estados absolutistas do século XVIII, no qual há forte intervenção e centralismo do Estado na economia, por meio de monopólios; o Estado fiscal, que é instaurado a partir das revoluções burguesas e liberais e onde se pretendia maior liberdade econômica e no qual a arrecadação passa a ser concentrada nos tributos e quando a ideia de orçamento público foi solidificada; Estado socialista, que vem a ser neopatrimonialista, onde o Estado concentrou as propriedades, planejou a economia e limitou as possibilidades de os particulares pagarem tributos. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 7-10.

²³⁸SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, pp. 28-29.

²³⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9.^a ed. São Paulo: Saraiva educação, 2019, pp. 22-23.

²⁴⁰SCHUMPETER *apud* MUSGRAVE, Richard A. *Op. cit.*, 1992, pp. 89-113. Disponível em: <https://EconPapers.repec.org/RePEc:spr:joevec:v:2:y:1992:i:2:p:89-113>. Acesso em: 15 ago. 2020.

funcionamento do Estado, já que não se pode conceber a organização estatal sem recursos para geri-lo, o potencial fiscal do Estado é limitado pela capacidade dos privados em suportar a tributação. Portanto, os tributos não podem incidir com tamanha intensidade sobre a sociedade ao ponto de as pessoas singulares e coletivas perderem o interesse na produção. Tal panorama do Estado Fiscal reforça a separação entre as esferas e as propriedades públicas e as privadas e entre o Mercado e do Estado²⁴¹.

Apesar de coercitivamente determinados pelo Estado à sociedade, os tributos apresentam-se predominantemente como uma condição para o exercício dos direitos e liberdades individuais tão reclamadas pelos movimentos de orientação liberal e burguesa que se insurgiram contra o Absolutismo monárquico, pois diminui-se a superconcentração de propriedades antes em prol do Estado, assim como as atividades produtivas, tanto mercantis, quanto industriais, passam a ser realizadas pelos particulares.

Assim, por coincidir e atender aos reclamos contra o absolutismo e o mercantilismo e em favor da nova ordem econômica capitalista que vinha se solidificando, o Estado fiscal passa a prevalecer como modelo financeiro a partir da Idade Moderna²⁴². Contudo, cabe ressaltar que a passagem de um Estado patrimonial para o Estado Fiscal não foi um movimento uniforme na linha do tempo de cada país, mas está muito mais determinado pelos modelos legais existentes em cada região, além das circunstâncias políticas e econômicas de cada local²⁴³.

Inclusive, a classificação de um Estado como fiscal ou patrimonial não implica que, adotado um modelo, não existam as receitas públicas adversas daquelas predominantes, pois não existe Estado patrimonial ou fiscal puro. Assim, mesmo no sistema capitalista, onde a arrecadação está focada nos tributos, subsiste o ingresso de receitas públicas advindas da

²⁴¹ Essa vem a ser uma diferenciação do entre o Estado fiscal e o estado socialista, o último mais amoldado ao Estado patrimonial. Conforme esclarece RICHARD MUSGRAVE, onde Marx via o indivíduo preso às forças objetivas da produção, o foco de Schumpeter estava na capacidade do indivíduo de criar e evoluir. Enquanto para Marx a estrutura de produção era dominante com a ideologia de superestrutura, Schumpeter admitia a interação entre fatores econômicos, sociais e econômicos com os valores. Enquanto o conceito de classe de Marx era baseado na dicotomia entre capital e mão de obra sem mobilidade entre os dois, Schumpeter via a formação de classe como um agrupamento em torno das elites, as quais têm composição flutuante e que podem ser acessíveis àqueles que se realizarem e empreenderem esforços individuais. (MUSGRAVE, Richard A. *Op. cit.*, 1992, p. 108).

²⁴² “O Estado fiscal é verificado como ordem predominante a partir da era Moderna, embora, no seu início, os estados absolutistas que viram nascer o movimento iluminista eram de natureza não fiscal, uma vez que os ingressos financeiros ainda estavam baseados no uso dos bens públicos pelos particulares e por o Estado centralizar as atividades comerciais e industriais. Mais recentemente, os Estados Socialistas também não puderam ter sido considerados estados fiscais, pois a maior parte das rendas obtidas pelo Estado provém da atividade econômica e produtiva monopolizada ou hegemônica pelo Poder Público e não a impostos sobre os cidadãos, os quais não percebiam sequer capacidade econômica para verter esses recursos para os cofres públicos”. NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 193.

²⁴³ YUN, Bartolome, O'BRIEN, Bartolome & COMIM, Francisco. *The Rise of Fiscal States: a Global History, 1500-1914*. New York: Cambridge University Press, 2012, p. 17.

exploração de bens do Estado, como as reservas minerais²⁴⁴, cuja importância estratégica para o desenvolvimento econômico do local e da própria ordem internacional ultrapassam o aspecto da arrecadação²⁴⁵.

Pela centralidade do papel ocupado pelos tributos no modelo de Estado fiscal, ora prevalecente, passaremos a uma análise mais detida a respeito desta relação no próximo tópico.

2.2 Os Impostos no Estado Fiscal

Conforme referido ao norte, o modelo de financiamento dos estados fiscais centra-se nos tributos, pois a maioria dos recursos e bens sociais estão em poder da sociedade e não do Estado. Assim, no Estado Fiscal, a sociedade deve estar assentada na liberdade aos particulares para assim poderem prover os seus próprios meios de subsistência e acumular bens, não havendo mais lugar para que o Estado controle e centralize os atos de produção e movimentação econômica.

Desta forma, os tributos, especialmente os impostos, são considerados preços que os cidadãos devem pagar por fazerem parte de uma comunidade organizada pelo ente central Estado, o que dá azo à clássica sentença de Olivier Wendell Holmes: “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”. No mais, o tributo é comumente admitido, como o preço para que o cidadão fique livre das amarras do Estado: o preço da liberdade²⁴⁶.

Tanto é assim que RICARDO LOBO TORRES²⁴⁷ relaciona o liberalismo, consagrado pelo Estado Fiscal, com a possibilidade de acumulação de riqueza e o lucro. Pagar o tributo é permitir que os privados possam usufruir dessas riquezas, que não são monopólios estatais, mediante o pagamento de uma parcela ao Estado.

Em que pese a tributação deva se voltar aos fins do Estado fiscal, deve ela estar guardar observância aos direitos e liberdades fundamentais, especialmente a propriedade e a iniciativa privada, inclusive porque ela já incide sobre o patrimônio dos sujeitos privados²⁴⁸. Isso implica que as tarefas de índole social a cargo do Estado e os instrumentos financeiros aptos a viabilizá-

²⁴⁴No Brasil, os recursos minerais, assim como os potenciais de energia hidráulica, são considerados bens da União, nos termos do art. 20, VIII e IX da Constituição Federal de 1988.

²⁴⁵SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 38.

²⁴⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 26.

²⁴⁷TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Vol. 2: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 226-228.

²⁴⁸TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 335.

los não podem ser levadas a tal ponto que restrinjam a liberdade das pessoas. Caso contrário, a perseguição de uma sociedade “justa e solidária” poderia fazer com essa mesma sociedade deixasse de ser “livre”²⁴⁹. A liberdade, portanto, apresenta-se como uma realidade presuntiva da tributação²⁵⁰, o que denota, para o indivíduo, um estatuto que lhe permita a possibilidade de escolha ou de preferência, sem prejuízo dos deveres legalmente impostos. Nesse contexto, ganham destaque as limitações ao poder de tributar do Estado, cuja principal manifestação é a legalidade tributária, pois reserva-se aos legisladores, como pretensos representantes da sociedade, a função de gravar financeiramente as atividades lícitas dos privados²⁵¹.

Não obstante isso, é necessário ter em conta que, em uma sociedade capitalista, na qual se tende a dar muita importância aos direitos individuais de livre iniciativa e de propriedade, não é possível que o ambiente propício para o crescimento econômico e a acumulação e a manutenção das propriedades ocorra sem a atuação do Estado.

Na ausência de um sistema jurídico sustentado por impostos, não seria possível o funcionamento da economia capitalista e do mercado, com todas as suas principais instituições, como a circulação de dinheiro, os bancos, as empresas, as bolsas de valores e as propriedades privadas, sem deixar de presumir que as referidas funções do Estado são essenciais e tacitamente aceitas.

Desta forma, mesmo com todo o protagonismo que se pretenda dar ao mercado, como fazem os libertários, este não existe sem governo, o qual, por sua vez, não subsiste sem os impostos. Nesse sentido, LIAM MURPHY & THOMAS NAGEL²⁵² defendem que as pessoas não têm direito à renda e aos bens que acumulam antes de pagar os impostos, mas tão somente ao que lhes sobra após a incidência tributária, fundamentada essa em um sistema legítimo. Assim, como os ganhos financeiros e individuais não dependem exclusivamente do mercado e dos esforços individuais, não se pode avaliar a legitimidade dos impostos tendo por referência a renda pré-tributária. Pelo contrário, os critérios de justiça e aceitação social devem estar centrados na renda pós-tributária, ou seja, no que sobra ao cidadão após a imposição tributária.

²⁴⁹VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 319.

²⁵⁰Diante disso, no contexto da Constituição Federal brasileira de 1988, RICARDO LOBO TORRES defende que o poder de tributar, além dos dispositivos constantes do título da tributação e do orçamento, se fundamenta tem sua verdadeira sede na declaração de direitos fundamentais, especialmente o direito de propriedade e livre iniciativa (art. 5º, XXII e XXIII, CF/88). Em reforço a isso, o poder de tributar do Estado é restringido pelas nas limitações constitucionais ao poder de tributar, cujas espécies são os princípios constitucionais tributários (art. 150 a 152) e as imunidades tributárias, quais sejam não incidências da competência tributária dos entes federados qualificada pela própria Constituição. (TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, 1995, pp. 19-20).

²⁵¹SCAFF, Fernando Facury. *Op. cit.*, 2014, p. 36.

²⁵²LIAM, Murphy & NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 46-47.

Para tal, deve-se levar em conta a legitimidade do sistema econômico e político como um todo, no qual os impostos ocupam papel de extrema relevância.

Desta forma, os citados professores contrapõem-se à ideia libertária de que tudo aquilo que ganhamos – renda pré-tributária – pertence a nós de modo absoluto, como merecimento pela parcimônia e pela diligência, o que nos autoriza a fazermos o que bem entendermos²⁵³. Ao contrário, como a obtenção de rendimentos e a acumulação de propriedade depende de um sistema organizado, regulado e mantido pelo Estado, cuja principal fonte de financiamento são os impostos. Desta forma, defender um direito natural à renda pré-tributária, a qual não existira sem essas instituições jurídicas, carece de sentido.

Diante deste cenário, numa lógica de prioridade na análise da justiça, os impostos precedem os direitos de propriedade e de obtenção de renda. Em outras palavras: o sistema tributário é um elemento essencial e condicionante do sistema capitalista, que permite às pessoas rendimentos decorrentes do trabalho, do investimento, das doações e das heranças, e não é, portanto, posteriormente posto nesse quadro²⁵⁴.

Portanto, como não pode deixar de existir o financiamento de políticas e serviços públicos realizadores de direitos fundamentais, especialmente das camadas e setores sociais mais desprivilegiados, justificando aí a centralidade dos impostos no modelo de Estado Fiscal²⁵⁵.

²⁵³Deve-se ter em conta aqui a concepção de inviolabilidade individual de NOZICK, para quem são atributos da humanidade de cada um todas as circunstâncias de sua vida, como os talentos naturais e a posse de bens e recursos. Pela ótica libertária, quando há a obrigação de alguém contribuir para o bem-estar de outro, o primeiro é admitido como instrumento para os fins da segunda, o que confrontaria o imperativo categórico de Kant. Assim, entende que o dever de contribuir para os fins redistributivos, quando não se afere qualquer vantagem, não pode ser imposto a ninguém, inclusive pelo Estado, o qual deveria ser neutro, sob essa perspectiva. O referido autor entende que as coisas surgem no mundo já ligadas a pessoas que têm direito a ela, o que coloca em supremacia o direito à propriedade (NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 48; p. 180).

²⁵⁴LIAM, Murphy & NAGEL, Thomas. *Op. cit.*, pp. 48-51.

²⁵⁵Em que pese a importância conferida aos tributos, como financiadores da atividade estatal e da realização de direitos fundamentais, a imposição jurídico-tributária não é vislumbrada com os mesmos bons olhos. Nesse aspecto, DIOGO LEITE CAMPOS defende que o aparelho político administrativo pode até ceder em questões pontuais aos contribuintes, como baixas taxas e benefícios fiscais, mas mantém os impostos como instrumentos de dominação sobre o povo. (CAMPOS, Diogo Leite. O novo contrato social: dos impostos às contribuições. In: CAMPOS, Diogo Leite. *O sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 70). Na mesma direção, Ives Gandra da Silva Martins critica a carga tributária, considerando-a alta e fixada para além do que considera necessidades estatais, pois entende que os impostos se voltam para permitir que os detentores do poder controlem a sociedade do que trazer benefícios à sociedade. Assim, os tributos serviriam como instrumento de poder e dominação social. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo. *Direito tributário & direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, pp. 10-16).

2.3 Do Liberalismo ao Estado Social: análise centrada nos aspectos financeiros

Em que pese a prevalência do Estado Fiscal, este último não operou como um fenômeno uniforme, pois desenvolveu-se basicamente por duas formas: o Estado Fiscal Liberal e o Estado Fiscal Social.

O Estado Liberal, cuja conotação é de restrição do espaço do Poder Público e de atuação da iniciativa privada como instrumento fundamental para o crescimento econômico. Ali, a tributação é reduzida e amplamente centrada nos impostos, para atender basicamente as despesas com funcionários públicos, cujo quadro deve ser reduzido às atividades essenciais. As finanças públicas liberais são consideradas simplificadas, quanto à administração dos seus instrumentos, pois cobrem apenas a administração tradicional, como segurança interna, defesa externa, infraestrutura públicas elementares e a prestação de serviços públicos tradicionais, com pouco espaço às empresas governamentais e sistemas complexos²⁵⁶.

Mais forte ainda é a caracterização das finanças liberais como neutras, pois a atividade financeira do Estado deve ocorrer de maneira a perturbar no menor grau possível a livre atuação dos agentes econômicos privados, sendo que a economia deve permanecer em situação semelhante do que estava antes do tributo ser pago ou da despesa estatal ser realizada a ela. Por via de consequência, as instituições públicas e a atividade financeira do Estado não devem voltar-se à promoção da alteração ou de comandar a atividade econômica privada. Conforme esclarece ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO²⁵⁷, segundo a neutralidade financeira liberal, o Estado não está voltado a exercer funções de regulamentação e de intervenção sobre a atividade econômica, a fim de permitir espontaneamente a livre concorrência.

O modelo da neutralidade das finanças liberais passa a entrar em declínio com o fortalecimento do Estado Social, cuja tipologia geral, já foi trabalhada no capítulo anterior. Por via de consequência, tal modelo, pautado em uma maior realização de direitos fundamentais, inclusive aqueles de índole social, econômica e cultural, apresenta reflexos na atividade financeira do Estado e na forma como as finanças públicas se relacionam com a economia.

No Estado fiscal social, além da tributação ser mais intensa, a fim de poder financiar as despesas inerentes às atividades estatais a serem desenvolvidas em direção à implementação desses direitos²⁵⁸, as finanças públicas passam a um viés de maior intervenção do Estado na

²⁵⁶CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e direito financeiro*. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 48.

²⁵⁷SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. 1. 4.^a ed. Coimbra: Almedina, 1992, pp. 54-55.

²⁵⁸NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 28.

economia²⁵⁹. Em face da aludida intervenção, as finanças públicas deixam ser eminentemente neutras e passam a visar a produção plena de seus efeitos, de maneira a influenciar o comportamento dos sujeitos privados e a economia global. Importantes instrumentos de utilização dessas intervenções, as decisões financeiras trazem conotações políticas e sociais. Isto posto, as finanças públicas deixam de ser neutras e ativas para serem funcionais, uma vez que, respectivamente, sua estrutura e gestão passam a ser determinadas pelos fins sociais que visam realizar e porque o Estado abandona sua posição de abstenção e passa a assumir papel atuante na economia²⁶⁰.

Seguindo a lógica de intervenção do Estado na Economia, conforme preconizado por John Maynard Keynes, as medidas orçamentais do governo, devem ser avaliadas pelos efeitos econômicos. Ou seja, as ações orçamentais no âmbito da despesa, da receita e da dívida pública devem ser avaliadas sob o enfoque de objetivos macroeconômicos fundamentais, quais sejam: o pleno emprego dos recursos do país, a estabilidade dos preços e o desenvolvimento econômico. Conforme ensina MUSGRAVE²⁶¹, a política fiscal na ótica keynesiana implica na utilização dos instrumentos das finanças públicas como ferramentas de macropolítica para atender finalidades como a superação do desemprego e para emergir da depressão. Assim, o aumento da despesa pública e o déficit público para evitar os efeitos deflacionários do aumento da carga fiscal seriam os únicos caminhos disponíveis para gerar demanda e, conseqüentemente, restaurar o pleno emprego.

Desta forma, o volume dos recursos financeiros envolvidos no orçamento do Estado deve ser fixado de modo a ajustar a procura global à capacidade produtiva da economia. Como o setor público opera em interação com o privado, há efeitos dos gastos públicos e das políticas tributáveis sobre a economia como um todo, assim como esses elementos da ação governamental dependem das reações e comportamentos do setor privado. Assim, o orçamento não se queda como mero instrumento de indicação de despesa pública, mas influencia também

²⁵⁹Segundo ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, surge aqui o intervencionismo “lato sensu”, que abrange o intervencionismo “stricto sensu” e o “dirigismo”, modalidades que apresentam como traço comum o aumento do papel do Estado e a premência de fazer frente às necessidades de caráter social. Como diferencial, destaca que, no intervencionismo “stricto sensu”, o funcionamento da economia continua a basear-se essencialmente no livre comportamento dos sujeitos econômicos, mas o Estado atua com correções na atividade econômica e social, para viabilizar o progresso e o bem-estar geral. No dirigismo econômico, o Estado tem como meta a indicação de objetivos globais que vão nortear sua atividade econômica e dos sujeitos privados, cujas atuações devem enquadrar aos objetivos fixados para a economia. Em que pese a tendência de o dirigismo normalmente redundar em uma atuação estatal maior na economia, a diferença entre os dois modelos é estritamente quantitativa. (SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. 1. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 1992, p. 62).

²⁶⁰*Idem*, p. 64.

²⁶¹MUSGRAVE, Richard. The nature of fiscal state. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999, p. 47.

os gastos privados²⁶². Ao mesmo tempo, as medidas fiscais interventivas se justificam e são formuladas tendo em conta o modo como o setor privado se desempenharia se estas não existissem²⁶³.

A partir da consideração de que a peça orçamental reflete e justifica os objetivos políticos do Estado, assim como sobre as bases orçamentais, com o indicativo de receitas e de gastos públicos, repousam os pilares sociais da sociedade²⁶⁴, fica evidenciada uma forte ligação do orçamento das finanças funcionais com as bases do estado de bem-estar social. Nesse sentido, entre a tributação, principal fonte de obtenção de receitas públicas no estado fiscal, e o direitos sociais, que atendem por expressiva parte das despesas públicas no estado social, existe uma relação de retroalimentação. Isso porque a Constituição estabelece como prioridade em relação a vários direitos sociais que atendam os trabalhadores ou potenciais trabalhadores, recursos esses que movimentam a economia e fomentam a arrecadação tributária.

Portanto, é o trabalho, nas mais diversas áreas, que gera riqueza para a sociedade e para os indivíduos, pelo que as políticas de promoção de direitos sociais devem ter por escopo a promoção da autonomia e a dignidade individuais, a fim de que cada qual busque seus projetos existenciais de forma independente. Sinteticamente, tem-se que o trabalho gera riqueza, sendo que sobre elas é que incidem os tributos, os quais, por sua vez, custeiam as políticas de direitos sociais. A fim de preservar esse ciclo, as Constituições devem prestigiar as políticas de direitos sociais²⁶⁵.

Portanto, o Estado Social, no primeiro capítulo enfatizado sob o prisma dos direitos fundamentais que se compromete realizar, assenta-se, no seu aspecto financeiro, no modelo de estado fiscal. Desta forma, os direitos fundamentais e as demais atividades do Estado, em que pese a reminiscência de receitas patrimoniais, são custeados basicamente por tributos pagos pela sociedade e determinados coercitivamente pela lei e baseada no poder de império do Estado²⁶⁶.

²⁶²SANTOS, J. Albano. *Finanças Públicas*. 2ª. ed. Lisboa: Ina editora, 2016, pp. 51-53.

²⁶³MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora Campus & Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 4.

²⁶⁴WEBBER, Carolyn & WILDAVSKY, Aaron. *A history of taxations and expediture in the western world*. New York: Simon and Schuster, 1986, p. 31.

²⁶⁵BARCELLOS, Ana de Paula. Tributação e direitos sociais: uma reflexão sobre suas múltiplas conexões – uma homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, pp. 224-226.

²⁶⁶A presente equação é sintetizada na seguinte expressão “É o estado fiscal que paga a conta do estado social”. SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a praça ou a dignidade humana e o direito tributário e financeiro. *A Leitura: Caderno da Escola Superior da Magistratura do Estado do Pará*, vol. 3, n.º 5, nov. 2010, p. 102.

Tem lugar aqui o dever fundamental de contribuir com as necessidades públicas, especialmente o de pagar impostos, o qual, no entendimento de JOSÉ CASALTA NABAIS²⁶⁷, não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem como simplesmente um sacrifício para os cidadãos. Servem, na realidade, como contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada pelo Estado Fiscal. Tal organização estatal encontra-se suportada pela subsidiariedade de sua ação económico-social e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento. Notadamente com o advento do constitucionalismo contemporâneo, a noção de objetivos materiais, como metas para se alcançar uma situação melhor e mediante comunhão de esforços, fortalece a percepção dos deveres fundamentais de cidadania.

Assim, a tributação deve ser encarada em um viés mais propositivo, promocional e incentivador, no qual a comunidade deve envolver-se no dever de pagar os tributos, tanto por participar do financiamento do Estado, quanto para induzir as pessoas a adotarem condutas almejadas pela Constituição²⁶⁸.

Nesse contexto, ganha destaque a concepção de moral tributária, que encontra em KLAUS TIPKE um dos mais notáveis formuladores teóricos. Para o doutrinador alemão, a Ética Tributária deve estar presente nos poderes do Estado, tanto na atividade legislativa, quanto na administração tributária. Considerando a indispensabilidade dos tributos para a vida em comum na sociedade e a necessidade da repartição de deveres e direitos por uma coletividade de pessoas, a lei deve ser esta pautada pela aceção de Justiça tributária, que será determinada principalmente pela igualdade na distribuição da carga fiscal, expresso também no princípio da capacidade contributiva, especialmente sobre a renda. Por isso, no Estado de Direito, não são justificados quaisquer tributos, mas apenas os justos, os quais respeitem os direitos fundamentais, especialmente o princípio da igualdade²⁶⁹.

A igualdade deve ser encarada como elemento central do enquadramento do sistema tributário nacional, a qual deve ser tida em sua dimensão material. A igualdade resulta na manifestação da justiça, surgindo a proporcionalidade para aferir se os critérios de tratamento diferenciados se revelam justos e adequados²⁷⁰. Assim, no tocante à tributação, a justiça se verifica pela equidade na distribuição de direitos e deveres fundamentais, que redundam na

²⁶⁷NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015, pp. 679-680.

²⁶⁸BRAU, Diogo Marcel Reuter. *Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 104-106.

²⁶⁹TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editores, 2012, pp. 14-16; 121.

²⁷⁰PALMA, Clotilde Celorico. Tributação e desigualdade: algumas considerações. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 177.

equilibrada distribuição dos encargos públicos. Há postulados decorrentes dessa relação, como a proibição do excesso, a proteção da confiança e a igualdade no que concerne: à criação e aplicação do direito; igualdade de oportunidades e igualdade perante encargos públicos²⁷¹.

Ainda no âmbito do Poder Público, as autoridades fazendárias também devem observar a ética tributária ao bem exercerem a missão de fixar e arrecadar os tributos uniformemente segundo a determinação das leis, a fim de assegurar que não haja pagamento a menor ou injusto pelos contribuintes. Com isso, não apenas preserva-se o interesse do erário público, mas também o interesse dos sujeitos passivos, a ser atendido quando os outros também paguem os tributos devidos, assumindo o agente público o papel de agente fiduciário para a comunidade solidária de todos os contribuintes²⁷².

Em contrapartida, ao contribuinte também se impõe a ética fiscal, que está fundada no dever fundamental de pagar tributo, para financiar as atividades estatais e a vida em sociedade, pelo que a sonegação fiscal configura ato ilegal e, ao menos em princípio, imoral²⁷³. Como os contribuintes formam uma comunidade solidária, uma obrigação tributária deve, para permanecer sustentável, que o Estado exija da mesma forma perante os demais, por meio de uma justa e uniforme distribuição de gravames. Logo, se os contribuintes tiverem a impressão de que o Estado Fiscal pretende arrecadar mais de certos grupos em favorecimento a outros, fica prejudicado o afloramento e percepção da moral tributária. Com isso, deve o Estado garantir coercitivamente a reciprocidade entre os concidadãos, sendo caro também o cumprimento das leis, pois “não existe igualdade na ilegalidade e uma igualdade no justo não existe”²⁷⁴.

Caro a todo o direito público, o princípio da moralidade pressupõe a existência e respeito aos interesses e patrimônios privados pelo Estado, impondo que o interesse público seja interpretado em conformidade com os princípios norteadores do Estado democrático de Direito. Para tal, deve-se tomar em conta a multiplicidade e interesses na sociedade, a impossibilidade de eliminar as contraposições e o respeito ao processo democrático²⁷⁵.

Assim, juntamente com conceitos como Estado, cidadania e propriedade, a relação entre tributação e justiça passa necessariamente pela confiança, a qual, por sua vez decorre do contrato fiscal, que vem a ser uma espécie de contrato social e político. Segundo GAISBAUER,

²⁷¹CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, 2003, pp. 416 e ss.

²⁷²TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editores, 2012, p. 70.

²⁷³*Idem*, p. 101.

²⁷⁴*Idem*, p. 131.

²⁷⁵JUSTEN FILHO, Marçal. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. *Revista de Direito tributário*, vol. 67, n.º 60, 1996, pp. 65-79, p. 73.

SCHWEIGNER E SEDMAK²⁷⁶, há um ajuste entre os cidadãos voltado à constituição das autoridades fiscais, a fim de legitimar o uso do dinheiro público, sendo este contrato pautado na confiança, recurso imprescindível a qualquer relação econômica. A confiança é parte da estrutura intangível da sociedade – tais como os conhecimentos, valores, ideias – e vem a pautar a relação entre a tributação e os bens comuns, além de ser uma ferramenta importante para manter a organização social bem ordenada. Especialmente no que se refere ao contrato fiscal²⁷⁷, a confiança se baseia na segurança dos recursos e a segurança em termos de estrutura confiável e eficaz.

Conexa à noção de confiança, há também à aceitação ou consentimento ao tributo, pela qual os cidadãos entendem a necessidade de recolher tributos para manter suas liberdades e contribuir para o funcionamento do Estado, desde que esses tributos sejam definidos de forma democrática, especialmente por meio dos parlamentos. O consentimento à imposição funciona, pois, como fundamento da legitimidade política do tributo²⁷⁸. Esse consentimento do cidadão está totalmente relacionado à ética na tributação e no gasto público, sendo que a ideia de legitimidade que permeia o consentimento é que irá aferir o maior ou menor grau de adesão do cidadão às tarefas do Estado. Em suma, quanto mais fortes forem as condições institucionais e mais satisfeitos estiverem os cidadãos com a atuação do Estado, maior será o grau de boa vontade para pagar os impostos. Consequentemente, os laços de cidadania fiscal serão fortalecidos se os gestores públicos fizerem adequado uso dos recursos arrecadados, o que certamente contribuirá para a legitimidade da imposição fiscal²⁷⁹.

Desta maneira, o funcionamento de um sistema fiscal é dependente da cooperação dos contribuintes e de sua concepção de moralidade fiscal, não sendo suficientes o poder e o controle estatal como fontes de imposições. Portanto, um sistema tributário justo deve tomar

²⁷⁶GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. Outlining the Field of Tax Justice. In: GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. (Eds.). *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice*, vol. 40, 2015, pp. 1-14, p. 2;8.

²⁷⁷A ideia de um contrato fiscal repousa na confiança mútua: autoridades fiscais a confiar nos contribuintes, embora se utilize de controles limitados, e os contribuintes a confiar nas autoridades fiscais, em termos de justiça nas incidências tributárias e na utilização adequada das receitas fiscais. Há aqui a necessidade de confiança nos quadros institucionais e no sistema, os quais operam em relação de interdependência. Ainda, a geração de renda e riqueza deve ser baseada na confiança, pois pessoas precisam das redes sociais, bem como de instituições legais, políticas e de infraestrutura para que haja o referido incremento. Por isso, pode-se afirmar que não há capital sem relação com a comunidade ou independente de estrutura pública. A cultura da confiança está na base da geração de riquezas e na justiça fiscal dos bens comuns, impondo-se dois princípios: o da capacidade para confiar e o da responsabilidade para confiar. (*Idem*, pp. 17-33).

²⁷⁸BOUVIER, Michel, ESCLASSAN, Marie-Christine & LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 8ª. ed. Paris: LGDJ-EJA, 2006, p. 653.

²⁷⁹HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 190-192.

em conta interesses da individualidade moralmente considerada nos processos de deliberativos²⁸⁰.

Conforme entende KLAUS TIPKE²⁸¹, a moral do contribuinte depende de que, em um primeiro momento, as leis tributárias sejam remoralizadas, nas quais o atendimento da Justiça Fiscal deve ser um aspecto central, não sendo suficiente a coercitividade da lei. Feitos esses ajustes, defender-se-á que o agir moral fiscal dos cidadãos em comum traz vantagens e a crença de que, apenas por meio dos tributos, podem ser produzidos serviços públicos que o indivíduo não pode realizar sozinho e que as exações fiscais são imprescindíveis para uma coexistência civilizada.

Ressalve-se que os sistemas fiscais devem ainda também deve preservar níveis adequados de subsistência do cidadão, pelo que a incidência fiscal não pode alcançar, notadamente quanto aos impostos sobre o rendimento e sobre a propriedade, o mínimo de existência ou mínimo existencial, tema a ser retomado quando do estudo da análise da capacidade contributiva nos sistemas fiscais.

Ainda, deve o Estado criar estruturas sociais que permitam a realização integral do homem, o que demanda também prestações positivas e instituições inclusivas, afins com a justa repartição de rendimento e riqueza²⁸². Pela importância da redistribuição, seus reflexos financeiros e tributários, assim como a acepção de justiça social, deixamos para abordá-los com maior detalhamento no item a seguir.

²⁸⁰Tem lugar aqui o princípio da normatividade individual, o qual prescreve que apenas os indivíduos podem ser o último ponto de referência para as obrigações morais e as justificativas morais da ética, política e direito, não podendo esse papel ser preenchido por coletividades definidas como “povos”, “nação”, “famílias” e “eco-sistemas. (VON DER PFORDTEN, Dietmar. Five elements of normative ethics, a general theory of normative individualism. *Ethical Theory and Moral Practice*, vol. 15, n.º 4. New York: Springer, 2012, pp. 449–471. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10677/volumes-and-issues/15-4>. Acesso em: 22 set. 2020.

²⁸¹TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editores, 2012, p. 114.

²⁸²CATARINO, João Ricardo. Teoria Fiscal. In: CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Lições de fiscalidade: Volume 1: princípios gerais e fiscalidade interna*. 6.ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 36.

2.4 Da Função Redistributiva no Estado Social Fiscal: aspectos financeiros e tributários

2.4.1 Finanças Públicas e Redistribuição no Estado Social

Conforme expedindo nas linhas acima, ao Estado Social são bastante caras a intervenção do Estado na ordem econômica e o papel que as finanças públicas ocupam nesse contexto, especialmente voltadas à persecução de equilibradas e prósperas relações econômicas e de bem-estar à população.

Dentre as teorias que se propõe a explicar a atividade financeira do Estado, destaca-se aquela desenvolvida por RICHARD MUSGRAVE²⁸³, segundo a qual a política fiscal apresenta três funções: afetação de recursos, redistribuição e estabilização. Inicialmente, cabe destacar que esta concepção plurifuncional, também denominada de “catedral de três alas, com um processo coordenado de determinação do orçamento na nave principal”²⁸⁴ está imbuída da ideia de que política orçamental²⁸⁵ pode ter diferentes objetivos, mas que podem ser combinados em soluções que não sejam incompatíveis, em afinidade com as correntes econômicas do pensamento keynesiano.

Ainda como nota introdutória, cabe frisar também que a teoria das três funções financeiras do Estado de Musgrave pressupõe o funcionamento do sistema capitalista, a existência de livre mercado e o Estado fiscal, com receitas basicamente provenientes de impostos, também compatível com o Estado Social. Não obstante o espaço amplo que é conferido aos privados na economia, o sistema de mercado não pode desempenhar sozinho

²⁸³Dentre as principais obras onde estão descritas esta formulação de MUSGRAVE, destacam-se *Theory of Public Finance*, publicada em 1959, *Public Finance in Theory and Practice*, escrita em coautoria com sua esposa Peggy Musgrave e *Public Finance in a Democratic Society*. (MUSGRAVE, Richard A. *The Theory of Multi-Level Public Finance. Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, 1959, pp. 266-278. MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill, 1973. MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance in a Democratic Society*. Volume III, London: Edward Elgar Publishing, 2000).

²⁸⁴PITTA, Paulo Cunha. Richard Abel Musgrave. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 1, Primavera, 2008, pp. 224-225.

²⁸⁵De acordo com o Glossário do Conselho das Finanças públicas, a política orçamental (*fiscal policy*) é assim definida: “A política orçamental é geralmente definida como o uso das despesas e receitas públicas pelos governos com o intuito de influenciar a economia. Permite alterar a afetação de recursos quando é usada para fornecer bens e serviços, podendo compensar falhas de mercado, com o objetivo de aumentar o bem-estar social ou de promover o crescimento. Uma vez que influencia a afetação de recursos utilizados na economia, esta é uma ferramenta que pode ser usada para estabilização macroeconômica (em paralelo com a política monetária). A política orçamental pode também ser usada com objetivos de redistribuição de rendimentos.” (CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Glossário de termos das finanças públicas*. Versão 1.0, abril de 2015. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/canais_ficheiros/glossario-de-termos-das-financas-publicas.pdf. Acesso em: 4 agosto 2021).

todas as funções econômicas. Em razão disso, a atuação governamental é necessária para corrigir, guiar e suplementar este mecanismo em alguns aspectos²⁸⁶.

O setor público atua, preliminarmente, porque os arranjos contratuais e comerciais necessários para a operação do mercado não podem prescindir da proteção e da estrutura legal oferecida pelo Estado. No mais, a eficiência que o mercado visa a proporcionar depende de condições perfeitas de concorrência entre os privados, inclusive com a ausência de obstáculos para o ingresso de novos atores e do pleno conhecimento das condições mercadológicas pelos consumidores e produtores. Como tal ocorrência fática não se opera de maneira absoluta apenas pelo livre mercado, a necessidade de regulação se impõe²⁸⁷.

Mesmo que não existissem os entraves à competição, a produção e os consumos de determinados bens não conseguem ser plenamente atendidas pelo livre mercado privado, ensejando os chamados bens públicos ou coletivos²⁸⁸. Pelas suas características, o mercado não tende a ter interesse em produzi-los, por conta do fracasso nos fatores ótimos de produção. Todavia como a comunidade não pode passar sem eles, cabe ao Estado produzi-los ou intervir no respectivo processo, pelo que passam a ser distribuídos de forma tão ampla que os indivíduos não se predispõem a adquiri-los²⁸⁹.

Aqui, a eficiência dos mercados é colocada em xeque, correspondendo ao grau máximo em que uma externalidade positiva pode alcançar²⁹⁰, dando ensejo às falhas de mercado. Essas integram as externalidades, as quais podem ser negativas ou positivas, quando os custos sociais

²⁸⁶MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora Campus & Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 5.

²⁸⁷ *Idem*.

²⁸⁸ Os bens públicos se distinguem dos privados, pois os primeiros não podem ser fornecidos pelo sistema de mercado, ou seja, por meio de transações individuais entre produtores e consumidores (MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit.*, 1980, p. 6).

²⁸⁹ Os bens públicos podem satisfazer, ao mesmo tempo, necessidades de satisfação ativa - que exigem uma certa atividade do consumidor - ou individuais e necessidades de satisfação passiva ou coletiva. São eles aqueles que pertencem a pessoas jurídicas de direito público e os de particulares, mas que estão afetos à prestação de um serviço público, tendo ainda como características a não rivalidade no consumo (o consumo do bem por um consumidor não afeta outros consumidores, especialmente quanto à quantidade de bens disponíveis. Ex: defesa nacional e iluminação pública) e a não exclusão do consumo (bens nos quais não é técnica ou economicamente viável impedir qualquer indivíduo de consumir, independente dele ter contribuído para o financiamento de sua produção e disponibilização. Ex: defesa nacional e luz emitidas por faróis na zona costeira). É possível distinguir duas espécies desse gênero, quais sejam: bens públicos propriamente ditos, voltados unicamente à satisfação das necessidades coletivas e; bens semipúblicos, que se prestam a atender tanto às necessidades coletivas, quanto às individuais, como a administração da justiça e as autoestradas em situações de não congestionamento. (GAMEIRO, Antônio; MOITA, Belmiro & MOITA, Nuno. *Finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 26-27).

²⁹⁰CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Finanças públicas e direito financeiro: noções fundamentais*. Lisboa: AAFDL, 2017, p. 22.

externos das atividades econômicas se destacam juntamente com benefícios sociais externos dessa mesma atividade²⁹¹.

A considerar que bens de consumo não rivais e não excludentes causam falhas de mercado, MUSGRAVE²⁹² reitera que essas falhas devem ser superadas por meio de serviços públicos, mas acrescenta que o processo político decisório deve revelar a preferência dos cidadãos de como os bens serão providos pelo Estado e do preço a ser pagos por eles, ou seja, a carga fiscal²⁹³. Ao eleger suas preferências, os indivíduos irão gerar um nível de serviços públicos e de custos fiscais em sintonia com suas preferências e com a *benefit taxation*. Garantida essa participação política, a atuação estatal se aproximará de como o mercado atua para prover os bens privados, a tornar os serviços públicos providos em sintonia com critérios ótimos de eficiência. Tais medidas, como envolvem o dispêndio de recursos públicos, configuram a primeira das funções financeiras do Estado, qual seja a afetação de recursos ou alocativa²⁹⁴.

Ainda sobre a afetação de recursos, há de se destacar que existem falhas de mercado que são provocadas por assimetrias informativas. Como nem sempre as informações contidas nos preços atestam as características do bem e dos serviços postos à disposição dos mercados, há imperfeição no conhecimento mútuo entre consumidores e fornecedores, posto que os segundos detêm maiores informações sobre o produto do que os primeiros. Com essas falhas, há problemas de ineficiência decorrentes da “seleção adversa”. Embora possam ser sopesados pela transparência, esses problemas de assimetria informativa se tornam tão mais graves à medida

²⁹¹As externalidades se manifestam, tanto porque alguns desses bens estão disponíveis a todos, a tal ponto de que existe uma recusa e inviabilidade prática dos cidadãos de pagar por eles. Nesses casos, em que as respostas privadas visando à eficiência não são suficientes, o Estado deve intervir, socializando as externalidades, especialmente pela via da tributação, especialmente àqueles agentes que possam causar condutas socialmente lesivas (como agentes causadores de poluição ou aqueles que dos que obtêm mais valias), inclusive como meio de financiamento de políticas governamentais que visem a garantia de tais prestações e bens à sociedade. Em outras situações, o Estado vai mais longe, assume o mercado do bem, por conta da prevalência e do significado social que carregam, como ocorre com as campanhas de vacinação pública e a atuação de empresas governamentais que fornecem serviços e bens públicos. (CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Op. cit.*, 2017, p. 23).

²⁹²MUSGRAVE, Richard. The role of the state in the fiscal theory. In: SORENSEN, Peter Bich (Coord.). *Public Finance in a Changing World*. London: Macmillan Press, 1998, pp. 37-39.

²⁹³Sobre a formação dos preços dos bens públicos, UGO MAZZOLA infere que ônus de aumentar os meios necessários é feito de modo que, após a distribuição, todas as partes separadas dos recursos coletados tenham o mesmo grau de utilidade final, de modo que cada membro da comunidade pague pelo consumo de bens públicos um preço que corresponda exatamente ao grau de utilidade final que esses bens tragam a ele. Quando nenhum indivíduo experimente o mencionado fenômeno de formação de preço do mercado e ninguém está impedido de adquirir o bem desejado, o indivíduo não colhe uma utilidade diferencial por pagar um preço menor do que a utilidade que efetivamente o bem tem para ele ou menor que o valor do bem em si (MAZZOLA, Ugo. The formation of the prices of public goods. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T. (Coord.). *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967, p. 37).

²⁹⁴MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit.*, 1980, pp. 7-9.

em que são partilhados desigualmente, do ponto de vista quantitativo e qualitativo pelo usuário e pelo fornecedor, como sói ocorrer no setor da saúde, no qual médico e pacientes não têm amplo conhecimento do quadro global de saúde do último, o que pode influenciar nos resultados almejados pelo tratamento. Nesses mercados dominados pela incerteza, sobleva a importância dos seguros, na gestão dos riscos sociais, conforme será exposto no capítulo seguinte.

Traçadas as mencionadas noções a respeito da função alocativa das finanças públicas, voltada à atenuação das falhas de mercado, passamos a tratar, ainda que brevemente, da função estabilizadora. O Estado Social se responsabiliza, em grande medida, por ações estabilizadoras do produto e do emprego, a fim de obter o crescimento econômico, elevado nível de emprego e baixos índices de inflação, além de realizar uma justa distribuição para a sociedade. Nesse cenário, a política fiscal e orçamental, por meio de variações na forma e no quantitativo de despesas e receitas públicas, ocupa relevante papel, por meio de instrumentos financeiros como tributos, subsídios, transferências, os quais devem ser calibrados a depender da dinâmica social e da produção econômica²⁹⁵.

São instrumentos fiscais das políticas de estabilização, pois, o próprio sistema tributário, que influencia imediatamente o volume e a estrutura da demanda, assim como a definição de medidas no campo da despesa, como as compras governamentais e os investimentos públicos. Com o aumento de taxas fiscais, pode-se, por exemplo, desincentivar o consumo de determinados bens e diminuir a pressão inflacionária, assim como o incremento das aquisições e investimentos feitos pelo Estado podem ser capazes de aquecer determinados segmentos da atividade econômica, melhorando índices de emprego e renda dos indivíduos e das empresas²⁹⁶. Sem prejuízo das medidas orçamentais, o Estado lança mão também de instrumentos monetários, como a determinação de reservas mínimas para bancos, fixação de taxas básicas de juros e controle seletivo de crédito, a fim de obter estabilização da ordem econômica, o que reforça a incapacidade de ser o Mercado tido como único indutor da atividade econômica.

As finanças funcionais atuam como instrumentos de ações estabilizadoras sobre o ciclo econômico, tendo em vista a atenuação das flutuações na oferta e na procura de bens que o mercado provoca, pelo que se pode falar em política orçamental anticíclica. Aqui, a política econômica não será uníssona, mas oscilará de acordo com o quadro macroeconômico e os objetivos almejados em cada conjuntura concreta, podendo ser ora contracionista, ora

²⁹⁵MORI, Rogério. Política fiscal e desempenho macroeconômico. In: VASCONCELOS, Roberto França de. *Política Fiscal*: São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 26-28.

²⁹⁶MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit.*, 1980, pp. 12-13.

expansionista. Isso porque se está diante de um intervencionismo compensador, pelo qual as finanças públicas servem para compensar as flutuações do nível de atividade econômica com medidas como investimentos públicos e redução da tributação para as fases de baixas e de corte de despesas e aumento de tributos para quando a economia estiver pulsante²⁹⁷.

A função estabilizadora das finanças públicas deve ainda levar em conta também que as economias nacionais não operam isoladamente, mas estão vinculadas pelo comércio internacional e pelos fluxos de capital. Por conta disso, as políticas nacionais de estabilização devem ser conduzidas de forma a conciliar os objetivos domésticos com aqueles relativos ao cenário internacional, especialmente os investimentos e transações comerciais, em um esforço de coordenação econômica global²⁹⁸.

Por fim, a função financeira redistributiva²⁹⁹. De princípio, deve-se considerar que o sistema capitalista e o mercado nem sempre promovem uma distribuição de rendimentos e de propriedade que possa ser considerada justa e equitativa, especialmente quando há assimetrias de talentos, oportunidades e bens que permitam cada um exercer seu plano de vida. Por conta disso, em que pese as divergências ideológicas e políticas quanto ao tema³⁰⁰, deve-se ter em conta que alguma distribuição deve ser realizada, especialmente em sociedades marcadas por fortes desigualdades sociais.

A fim de corrigir resultados da repartição primária de rendimentos resultantes do livre mercado, surge aqui o argumento da justiça social, tão caro ao Estado Social, que dista dos critérios tradicionais de eficiência dos modelos econômicos. Esta concepção sofre influência do marxismo -- especialmente do preceito de repartição de bens de “a cada um segundo as necessidades de cada um segundo suas possibilidades” – e da doutrina social da Igreja Católica, fundados nas ideias de altruísmo, solidariedade e de amor ao próximo que permeiam os

²⁹⁷SANTOS, J. Albano. *Op. cit.*, 2016, pp. 56-57.

²⁹⁸MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit.*, 1980, p. 12.

²⁹⁹Vale ressaltar que a teoria de MUSGRAVE costuma mencionar a função redistributiva, cronologicamente, em segundo lugar, seguindo a função alocativa e, por fim, a função estabilizadora. No presente trabalho, por entendermos que esta função requer análise mais depurada, deixamos seu tratamento por último.

³⁰⁰Conforme esclarecem RICHARD E PEGGY MUSGRAVE, a resposta à questão sobre o que implica em uma distribuição justa e adequada de renda e de riqueza envolve considerações filosóficas e juízos de valor diversos. Entre os focos de distinção que causam divisões a respeito do tema, ganha destaque a cisão entre aqueles que pensam que cada um deve desfrutar de suas dotações ou de que a distribuição deve ser realizada para maximizar o montante de felicidade e satisfação da sociedade como um todo, ou ainda que, da distribuição, devem resultar determinados níveis de equidade. Como nenhum desses critérios é absolutamente certo ou deve ser descartado na integralidade, dois problemas básicos surgem na definição do que seriam regras justas, com políticas que produzam o mesmo efeito no aspecto distributivo: a inviabilidade de comparação dos níveis de utilidade que os indivíduos podem ter a partir de suas rendas; e que a o montante de recursos financeiros a serem distribuídos está relacionado à forma como é realizada a distribuição. Em razão desse último aspecto, especialmente em razão de incentivos a serem distribuídos para o crescimento econômico, políticas redistributivas e que buscam a equidade podem envolver problemas relacionados à eficiência na produção de riquezas. (MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit.*, 1980, p. 10).

Evangelhos. Assim, a justiça social não se apresenta como um conceito vago, mas influencia de sobremaneira o Estado de bem-estar social³⁰¹, com a difusão de duas importantes manifestações a direcionar a realização coletiva da justiça distributiva: a igualdade de oportunidades e a igualdade de resultados ou de bem-estar³⁰².

A atividade financeira do Estado e a retirada de recursos da sociedade para financiar as prestações públicas que visam à satisfação das necessidades públicas ocupa relevante papel nesse escopo redistributivo. Portanto, as receitas, a despesa, o orçamento e a dívida pública são mecanismos essencialmente relevantes para implementar para promover a redistribuição de recursos na sociedade.

Conforme enuncia KANT³⁰³, a imposição de tributos ao povo é tarefa do Estado, a fim de realizar sua estrutura básica, mas também para manter as entidades que se voltam ao atendimento dos mais necessitados, tais como os privados de rendimentos as crianças abandonadas, idosos e pessoas em estado de vulnerabilidade. O poder coercitivo estatal, portanto, é utilizado para impor aos mais abastados o dever de contribuir para os meios de subsistência dos mais necessitados e que não conseguem, por suas próprias forças, custear suas necessidades mais básicas. Tal dever reside em uma obrigação assumida relativamente à coisa pública, onde os tributos e os respectivos fundos, alimentados por receitas decorrentes de sua arrecadação e dos rendimentos financeiros deles advindos, são utilizados antes para suprir a necessidade do povo do que a do Estado. Contrariamente àqueles que se apegam à liberdade para justificar as doações e benevolências como atos unicamente voluntários, a tributação pública – no sentido de ser um auxílio aos pobres imposto coercitivamente pelo Estado e por ele gerido - mostra-se mais efetiva, pois estão revestidas por uma relação de direito público pautada pela legalidade de legalidade, assim como possui vantagens morais sobre a caridade privada. Portanto, a incidência e provisão pública de tributos para prover os pobres determina

³⁰¹CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Op. cit.*, 2017, p. 23.

³⁰²Conforme ensina FLEISCHACKER, o debate das teorias da justiça distributiva, especialmente após RAWLS, centra-se, dentre outros aspectos, no que deveria ser distribuído. Dworkin sugere a distribuição de recursos, enquanto Rawls fixa-se nos bens primários, sendo ambas as teorias contrapostas àqueles que defendem a distribuição não de bens, mas da felicidade/bem-estar, conforme relatado no capítulo sete da obra em estudo. FLEISCHACKER acrescenta, ainda que os bens primários de Rawls e os recursos de Dworkin visam à mudança da preocupação distributiva da felicidade ou bem-estar para as coisas que as pessoas racionalmente queiram. No entanto, teóricos como Amartya Sen e Martha Nussbaum não se convencem de que os bens materiais, primários ou recursos, possam substituir de forma adequada a felicidade ou bem-estar, sustentando que as políticas distributivas do Estado devam enfatizar igualação das capacidades básicas das pessoas. (FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 170-171).

³⁰³KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. Tradução de Edson Bini. Bauru: Ediporo, 2003, pp. 168-169.

que todos que assim tenham condições passem a ter a obrigação de contribuir, o que torna o auxílio aos pobres um dever e não um favor³⁰⁴.

O papel destinado à tributação é notável nas principais correntes teóricas da filosofia política que defendem a redistribuição de rendimentos e riqueza sob o prisma do funcionamento de sistemas capitalistas, onde são caras as liberdades individuais, os direitos civis, a economia de mercado e a propriedade privada.

Uma das concepções mais influentes na aferição dos critérios de justiça distributiva, a guiar a distribuição de recursos, direitos e deveres na sociedade é a “justiça como equidade” firmada por JOHN RAWLS³⁰⁵. Para explicar sua teoria, o referido filósofo prescreveu que as instituições sociais estariam fundadas em dois princípios básicos de justiça, os quais teriam sido escolhidos, como uma espécie de contrato social hipotético³⁰⁶.

Como primeiro princípio, RAWLS infere que cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas compatível com o sistema de liberdade das outras, quais sejam as liberdades básicas iguais. Tais liberdades se relacionam com os direitos de liberdade e garantias. O segundo princípio de justiça é enunciado em duas partes: “Desigualdades econômicas e sociais devem ser ordenadas para: (a) atingir o maior benefício esperado aos menos favorecidos; (b) vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa e de oportunidades”³⁰⁷.

Como o primeiro princípio é colocado em primazia em relação ao segundo³⁰⁸, têm-se que as liberdades básicas não podem ser esmagadas, mesmo que para justificar ganhos sociais e econômicos coletivos, contrariamente ao que defendem utilitaristas e socialistas. No entanto,

³⁰⁴Como quem é alcançado pelas prestações públicas o são também de acordo com regras legais, que lhe conferem direitos, assim como também não guardam correlação direta de quem financia especificamente o benefício que recebe, pelo sistema público de redistribuição, evita-se que o beneficiário seja tomado de uma relação de inferioridade em face daquele que o ajudou de maneira privada e voluntária. (FLEISCHACKER, Samuel. *Op. cit.*, 2006, pp. 105-106).

³⁰⁵RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 5.

³⁰⁶Esses princípios seriam acordados, sob o chamado véu da ignorância, quando não se sabe quais alternativas irão afetar suas vidas, decorrem da necessidade de levar em conta os requisitos organizacionais e a eficiência econômica. Para RAWLS existira uma situação hipotética, em que os bens primários, quais sejam direitos, liberdades e oportunidades, renda e riqueza, seriam distribuídos de forma igual, assim, qual seja a posição original. *Idem*, pp. 68-69; 147.

³⁰⁷RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 88.

³⁰⁸Esta primazia da liberdade é criticada por AMARTYA SEN, que a enxerga como muito extremada, pois entende que a primeira não pode prevalecer diante de situações como a fome extremada e negligências médicas. Por isso, propõe que às liberdades fosse conferida prioridade parcial, que poderiam ser aferidas por esquemas de ponderação. (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução de Denise Bottman & MENDES, Ricardo Doninelli. São Paulo: Companhia das letras, 2011, pp. 95-96).

a distribuição de riquezas e de posições de responsabilidade e autoridade, além de respeitarem as liberdades básicas, devem ser acessíveis a todos, na chamada igualdade de oportunidades.

Já a primeira parte do segundo princípio admite as desigualdades, com a condicionante de que revertam em benefícios aos menos favorecidos. É o denominado princípio da diferença, que surge como critério apropriado para governar as desigualdades sociais e econômicas, pois estabelece uma espécie de “veto” aos mais desfavorecidos, justamente por sujeitar a possibilidade de maior riqueza de alguns a benefícios que sejam dirigidos a quem mais necessite. Portanto, o princípio da diferença aplica-se sobre a tributação da renda e da propriedade e à política econômica, pois os impostos apresentam-se como instrumentos de financiamento da melhor distribuição de bens e recursos, em prol dos mais necessitados. Inclusive, os impostos e restrições devem ser previsíveis nas sociedades capitalistas, pelo que as posses devem ser adquiridas já com seus titulares presumivelmente cientes de que certas redistribuições e transferências serão realizadas. Em consequência a isso, certas contribuições aos menos favorecidos se tornam inerentes ao funcionamento dos títulos e propriedades dispostos pelas instituições públicas. Ainda que o objeto não seja eliminar por completo as contingências da vida social, o princípio da diferença autoriza que as desigualdades operem em benefício daqueles em tiveram posição menos privilegiada após a distribuição de bens na posição original³⁰⁹.

Portanto, JOHN RAWLS³¹⁰, ao tratar das instituições básicas da justiça distributiva³¹¹, ressalta que as liberdades de cidadania igual devem ser asseguradas segundo critérios de justiça, do qual integram a igualdade de oportunidades – de exercício de atividade econômica e de trabalho – além de garantido um mínimo social, especialmente por meio das transferências e das redistribuições³¹².

³⁰⁹RAWLS, John. *O Liberalismo político*. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. 2ª. ed. São Paulo: Editora Ática, 2000, pp. 335-337.

³¹⁰RAWLS, John. *Op. cit.*, 2002, pp. 303-309.

³¹¹As instituições básicas devem ser divididas em quatro setores. Dois deles – alocação e estabilização – ocupam-se precipuamente da manutenção da economia de mercado, em cujo contexto a tributação pode servir para corrigir falhas conjunturais nos preços, como decorre com a função extrafiscal dos impostos.

³¹²Os setores da transferência e da distribuição e se dirigem de forma mais intensa à da tributação. Pela primeira, garante-se o ‘mínimo social’, especialmente se buscar garantir uma espécie de renda mínima a todos. Já a distribuição se encarrega de preservar uma justiça aproximativa na distribuição de bens, sendo que a taxaço e os ajustes no direito de propriedade são adequados para adequar concentrações excessivas de bens que possam prejudicar as liberdades de oportunidades. Nessa direção atuam, por exemplo, taxas progressivas nos impostos sobre rendimentos. Sobre a relação dos setores das instituições públicas de Rawls com as funções financeiras de Musgrave, vide CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 271- 272.

Portanto, RAWLS vislumbra na tributação um instrumento de incrementar as condições de vida dos mais necessitados, o que se propõe à realização da justiça distributiva. Não obstante isso, reconhece que a elevação do mínimo social tende a subir a carga fiscal sobre a população, justamente porque demanda a arrecadação de tributos a serem transferidos para os mais necessitados, e que esse aumento pode interferir nos níveis de eficiência econômica³¹³.

Com a economia menos aquecida, as perspectivas de melhora nas condições dos menos beneficiados podem declinar. Por conta disso, JOÃO RICARDO CATARINO³¹⁴ interpreta que a fixação dos mínimos, na teoria de RAWLS, deve observar as carências existentes em cada contexto social, pelo que a distribuição ocorrerá de acordo com as necessidades e as capacidades de resposta. Desta forma, entende que os impostos proporcionais são mais eficientes que os impostos progressivos, pois os primeiros interferem menos nos incentivos à atividade econômica. No entanto, entende que os impostos progressivos devem ter lugar quando a distribuição dos impostos proporcionais não for suficiente para atender os princípios da igualdade e da diferença. Portanto, o sistema tributário apresenta uma dupla função: no que se refere à tributação da herança e, às vezes do rendimento, as taxas progressivas se justificam para reduzir as desigualdades; já os impostos proporcionais seriam mais adequados à tributação da despesa [consumo] e do rendimento – quando a progressividade não estiver justificada – uma vez que ali prevalece a função meramente arrecadatória de receitas públicas³¹⁵.

No afã de encontrar uma solução à redistribuição de recursos em uma sociedade capitalista e liberal, especialmente para atenuar a propagada dicotomia (*trade-off*) entre eficiência e igualdade, insere-se também a teoria da igualdade de recursos de RONALD DWORKIN. A divergir em parte do contratualismo que norteia a teoria de JOHN RAWLS, DWORKIN parte de fundamentos de uma organização política e econômica liberal de mercado, no qual os bens e serviços têm seus preços livremente fixados, e quando as pessoas podem

³¹³ RAWLS, John. *Op. cit.*, 2002, pp. 303-309.

³¹⁴ CATARINO, João Ricardo. *Op. cit.*, 2008, p. 273;275.

³¹⁵ Em que pese na influência da teoria de RAWLS para a justiça distributiva, especialmente a partir da segunda metade do século XX, o referido autor sofre críticas, segundo as quais teria empreendido uma fundamentação teórica, com fundamentos pouco controvertidos, mas não conseguiu dispor de forma mais efetiva e concreta a respeito da distribuição de recursos na sociedade e na mitigação das desigualdades. Assim, Gargarella entende que a teorização ora em debate estaria centrada na ideia de escolhas, enquanto os grupos mais vulneráveis não conseguem concretamente realizar tais opções com amplitude e qualidade. Por isso, rotula a justiça como equidade se revelaria demasiadamente abstrata e pouca viabilidade de aplicação prática (GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Trad. Alonso Reis Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2008, pp. 64-65). Nessa mesma linha, AMARTYA SEN infere a dificuldade de aplicação prática das premissas do contrato social firmado por Rawls, em razão da necessidade de aceitação social que ele demanda, justamente porque nem sempre o comportamento real de todos está em consonância com o que razoavelmente se espera. A teorização em testilha, em que pese se voltar à realização da justiça social, deixa de observar a imperiosa relação entre as instituições sociais e o comportamento individual real, que se contrapõe ao ideal. (SEN, Amartya. *Op. cit.*, 2011, pp. 99-100).

livremente dispor de seus planos de vida e arcar com os preços de suas escolhas, como se estivessem em um leilão hipotético de bens. Neste, os indivíduos partem com iguais condições de recursos, fazem lances pelos bens e serviços disponíveis que consideram relevantes, de acordo com suas pretensões³¹⁶.

Em que pese exista essa igualdade inicial de recursos, os resultados pós-leilão não podem ser controlados, assim como a igualdade *a posteriori* não é assegurada. Isso porque surgem, inevitavelmente, diferenças decorrentes de talentos, empenho e eventualidades, como acidentes e doenças incapacitantes ao longo dos lances.

Em razão desses eventos pós-leilão, especialmente em razão de riscos não previstos, surgem os seguros, os quais devem ser postos à disposição para que os particulares contratem, decisão que é instrumentalizada apostas calculadas pelo próprio usuário. Assim, a escolha e os lances ofertados por cada qual, inclusive no que tange à avaliação de riscos, são aptos a permitir a igualdade na proteção e como meio de atenuar os efeitos da sorte por opção e a sorte bruta, desde que esteja presente um mercado de seguros no leilão. No entanto, em situações de falha de mercado ou mesmo de imprevisibilidade alta, há de se impor seguros obrigatórios, como decorre dos sistemas de Segurança Social, os quais serão abordados no capítulo 3 da presente tese.

Em síntese, DWORKIN pontua a preocupação de que a comunidade compense, de alguma forma, a má sorte, desde que o mecanismo seja compatível com o respeito às liberdades individuais, pelo que propõe uma abordagem *ex ante* a qual permite posicionar igualmente as pessoas face às decisões econômicas e contingências que limitam as decisões particulares. Assim, o mercado econômico para o consumo, investimentos e salários são importantes para garantir a igualdade, pois as decisões podem ser avaliadas pelos indivíduos, inclusive com o preço a ser pago pelos bens adquiridos no leilão, tendo em conta os custos para a coletividade. No entanto, é necessário colocar as pessoas na posição em que ocupariam se, antes das decisões

³¹⁶ Na teoria da igualdade de recursos, o ponto inicial reside no metafórico leilão hipotético de bens, no qual os participantes seriam dotados da mesma quantidade de meios, expressos em fichas -- para que possam adquirir bens e serviços aptos a realizar seus planos de vida. Dentro da ótica liberal, que informa que as pretensões de cada qual orientam seus planos de vida, o leilão de bens e serviços permite que haja escolha livre dos bens e recursos que se prestam a realizar os seus anseios e necessidades. Os lances do leilão são informados tanto pela carga de interesse que o indivíduo confere àquele bem, quanto pelo custo e valor que são dados pela sociedade como um todo. O mercado é importante para assegurar a igualdade de recursos, pois são fixados pesos aos bens e serviços, que devem ser amplamente oferecidos. No mais, os mercados permitem a igualdade de participação às pessoas, desde que tenham sido dadas a ela a mesma quantidade de fichas. Após essa igualdade inicial de recursos, o leilão possibilita que as pessoas realizem suas escolhas quanto aos bens e serviços que julgarem interessantes, à luz da fixação dos planos de vida de cada qual e do estoque total de recursos que o indivíduo pode utilizar. No mais, o custo dos bens deve ser objeto de amplas informações concretas fornecidas pelos mercados. (DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 79-90).

que tomaram e dos fatos que lhe moldaram a vida, igualmente capazes de se protegerem dos efeitos da má sorte. Para proporcionar esse nível de proteção e segurança é que os governos devem introduzir programas redistributivos, sob pena de falharem em suas responsabilidades econômicas, pois tais programas devem refletir pressupostos razoáveis sobre as preferências gerais da comunidade em relação aos riscos suportados e aos seguros pagos³¹⁷, não obstante exista a enorme dificuldade em saber o montante que cada qual estaria disposto a renunciar para esse sistema de compensação³¹⁸.

É aqui que os impostos encontram lugar como mecanismo redistributivo fixado como parte de um sistema vinculativo de compensações, constituído pelo sistema tributário e outros compulsórios de distribuição de fundos. Isso porque o sistema tributário retira recursos da sociedade, especialmente dos mais abastados economicamente, e transferem-nos para os menos favorecidos, ou seja, para aqueles que tiveram pior sorte – por opção, mas especialmente a sorte bruta³¹⁹.

Especialmente no imposto sobre rendimentos, a fiscalidade milita em favor de uma distribuição de recursos e da neutralização – ou ao menos redução – das diferenças de talentos, sem ignorar as consequências das escolhas de ocupação que determinam maiores rendas ou riquezas ao longo da vida dos indivíduos. Portanto, os planos de vida, com suas consequências favoráveis e adversas, são prestigiados, em um mecanismo que compatibiliza a compensação de parte dos resultados advindos dos leilões.

Há teorias distributivas que enfatizam distribuições de bens na sociedade em face não apenas dos recursos iguais³²⁰ como defende Dworkin, mas também de situações especiais para

³¹⁷DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução de Pedro Eloi Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 367-369.

³¹⁸CABRAL, Nazaré da Costa. *A redistribuição econômica: breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias econômicas*. Lisboa: AAFDL, 2002, p. 78.

³¹⁹ Para DWORKIN, é possível traduzir esse esquema de seguro para a tributação e transferência de renda, com os índices de impostos sendo os prêmios e a redistribuição, a cobertura, consistente na diferença entre nível médio (ou desejado) de renda e o que a pessoa ganha. Os prêmios (alíquotas de impostos) vão variar de acordo com a renda do segurado (contribuinte) para se efetivar igualdade de recursos na justiça distributiva. A Tributação, como mercado hipotético de seguros, com bens iniciais e riscos iguais, é adequada para enfrentar o problema de talentos diferentes, a partir da mitigação das diferenças por meio dos seguros. Funciona, portanto, a tributação como prêmio a ser pago de forma obrigatória por aqueles que podem contribuir, devendo as receitas decorrentes da tributação serem utilizadas como fator de redistribuição de recursos na sociedade, uma vez que a igualdade de recursos aceita uma série de (re)distribuições, não se contentando com o leilão inicial. (DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, pp. 129-142). Assim, os impostos recolhem da comunidade uma quantia igual ao prêmio agregado que teria sido pago para uma cobertura universal, cujos receita seria posteriormente distribuída a quem necessita, por meio de bens, serviços, fundos e prestações equivalentes à cobertura pelos danos decorrentes da má sorte, tal como ocorre com os auxílios aos desempregados, aos doentes e aos reformados. (DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, 2012, p. 369).

³²⁰GARGARELLA, Roberto. *Op. cit.*, 2008, p. 71.

beneficiar pessoas que estejam em desvantagem e que teriam maiores dificuldades para realizar seus planos de vida, talvez não atendidas pelo esquema de tributação como prêmio de seguro³²¹.

No entanto, com maior aplicabilidade está a teoria de DWORKIN³²², pois nela a tributação atua como mecanismo redistributivo, tal como o prêmio de um seguro, cujo valor pago não será o mesmo, mas oscilará conforme os rendimentos dos contribuintes, vai ao encontro da instituição da progressividade e da capacidade contributiva, as quais serão abordadas mais concentradamente no item seguinte.

2.4.2 A função dos impostos na teoria distributiva: o princípio da capacidade contributiva

a) Capacidade contributiva: fundamentos teóricos

A tributação, nos termos propostos na construção teórica de RONALD DWORKIN, favorece a (re)distribuição justa de recursos na sociedade, avançando mais do que a teoria de RAWLS. Isso porque o princípio da diferença, defendido pelo último, pode autorizar que os sujeitos sejam desfavorecidos por circunstâncias que não controlar, porque enfatiza-se os bens

³²¹Dentre os Autores que caminham nessa direção, está AMARTYA SEN, que centra sua análise sobre as dificuldades de realização dos planos de vida não apenas nas diferenças de rendimentos, mas também de uma série de características físicas e sociais, que afetam as vidas de cada um. Os referidos traços, decorrentes de fatores externos à pessoa, como o fato de ter nascido com diferentes riquezas e responsabilidades, o ambiente social e natural em que são criadas relacionadas ao ambiente social e natural, além de fatores como idade, sexo e aptidões físicas e mentais devem ser tomados em conta para a aferição das desigualdades (SEN, Amartya. *Desigualdade reexaminada*. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001, p. 60.) Para AMARTYA SEN (SEN, Amartya. *Op. cit.*, 2010. pp. 101-104), as teorias da igualdade que ignoram as diversidades interpessoais, como aquelas que defendem uma transição fácil entre rendas para utilidades, bens primários para liberdades e recursos para bem-estar não são adequados. Ao contrário, em sua concepção, a justiça distributiva deve priorizar as liberdades substantivas ou as capacidades de escolher uma vida que se ache digna de ser valorizada. O enfoque nas capacidades se atém na dignidade da pessoa humana e de que a vida deve estar em consonância com essa proposição, pois o ser humano necessita de uma pluralidade rica de atividades vitais, pois as capacidades humanas a serem abraçadas pelos homens são várias e deve-se ter em conta as possibilidades de desenvolvê-las, mais do que a quantidade de recursos para aferição do bem-estar. Isso porque as pessoas têm necessidades variadas de recursos e distintas habilidades para converter esses recursos em seu proveito. (NUSSBAUM, Martha. *Fronteiras da justiça: deficiência, nacionalidade, pertencimento à espécie*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013, p. 228). Nesse contexto, os bens primários não são suficientes para aferir as diferenças, sendo mais adequadas para cumprir tal missão as situações de fato que governam a conversão de bens primários na capacidade³²¹ da pessoa em promover seus objetivos. AMARTYA SEN entende que essas capacidades não são absolutas, mas depende das condições percebidas em cada contexto social. MARTHA NUSSBAUM, ao contrário, defende que estas capacidades devem ser tomadas de maneira mais universal, pois entende que se deve tomar em conta uma dimensão mais substantiva de certas habilidades centrais e oportunidades de escolha, em uma acepção mínima da justiça social. Por isso, impõe-se a necessidade de comparação entre as sociedades, para verificar se elas oferecem um nível mínimo e adequado de justiça aos indivíduos que as integram. Uma lista universal conterá uma pluralidade de itens distintos, os quais não serão tidos como ofertas de diferentes quantidades de um único bem homogêneo, mas se voltará à análise de como os bens são aptos a permitir o desenvolvimento das capacidades das pessoas. Assim, a referida filósofa lista dez capacidades que se tornam exigências centrais e objetivos gerais para uma vida com dignidade, em que pese esses itens possam ser mais bem especificados por cada sociedade. São elas: o direito à vida; a integridade física; saúde corporal; Sentidos, imaginação e pensamento; emoções; razões práticas; socialização; respeito a outras espécies; interações lúdicas e; controle do meio-ambiente. (*Idem*, p. 90 e ss.).

³²²DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, 2012, pp. 367-369.

primários, especialmente as liberdades, sem focar na distribuição diferente de bens naturais - como talentos e aptidões físicas e mentais. Tanto é assim que Rawls entende como justas as medidas que não fazem distinções arbitrárias entre pessoas e atribuições de direitos e deveres e quando as regras determinam um equilíbrio razoável entre reivindicações rivais sobre os benefícios da vida social. Se admitida a sugestão de Rawls, se tornaria obrigatório identificar os critérios que todas as pessoas discordam em relação à justiça para determinar quais seriam as distinções tidas como arbitrárias e o que seria um equilíbrio correto, tarefas essas de pouca viabilidade prática. Ao contrário, DWORKIN entende que não se pode aceitar quaisquer argumentos que os governantes queiram adotar sobre a progressividade fiscal, inclusive para aboli-las, sendo imperioso tomar em conta o critério da justiça, o qual se liga fortemente a questões morais³²³.

DWORKIN adota, portanto, critérios de maior justiça substancial, contrapondo-se àqueles que tomam a decisão financeira justa – inclusive quanto aos impostos - como aquela decorrente da observância de critérios procedimentalmente justos e plurais, justamente por entenderem pela inviabilidade de aferição de critérios gerais para atingimento de níveis ótimos de bem-estar social, como decorre na teoria de JORGE COSTA SANTOS³²⁴. Portanto, a igualdade de recursos de DWORKIN viabiliza com maior ênfase a instituição de impostos progressivos para financiar a correção das desigualdades, inclusive em relação a extratos sociais medianos, não se limitando a classes sociais situadas em patamar extremamente inferior, além de trabalhar com a noção de indivíduo isolado, isoladamente do critério de classes econômicas e sociais³²⁵.

A justiça distributiva e a própria função redistributiva das finanças públicas, na concepção *musgraviana*, se pautam nas políticas públicas e serviços que o Estado deve implementar para permitir tais condições necessárias à realização das capacidades. Em razão do forte traço prestacional e dos custos elevados de implementação, os tributos assumem o papel de principal fonte de financiamento das políticas sociais. Com isso, novamente avulta a importância dos impostos para a realização da justiça distributiva e a correção das mazelas sociais, especialmente em face dos parâmetros do neoconstitucionalismo, o qual busca a maximização da concretização dos direitos fundamentais, e, consequentemente, da dignidade da pessoa humana. Aqui, o já mencionado dever fundamental de pagar impostos constitui mecanismo essencial para a realização dos postulados do neoconstitucionalismo, pois oferece

³²³DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, 2012, pp. 174-175.

³²⁴SANTOS, Jorge Costa Santos. *Bem-estar e decisão financeira*. Coimbra: Almedina, 1993, pp. 404 e ss.

³²⁵DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 151.

recursos para alimentar a atividade estatal e viabilizar os direitos fundamentais, além de permitir um patamar mínimo de existência, em reforço à noção redistributiva que esse dever fundamental carrega³²⁶.

Considerando que são os tributos as principais fontes de financiamento do Estado no modelo de estado fiscal, os instrumentos da fiscalidade são imprescindíveis para que sejam alcançadas as finalidades redistributivas, que podem observar basicamente os seguintes esquemas, os quais também não são autoexcludentes: a) a redistribuição de forma mais direta, por meio de um sistema de transferência resultante de medidas no âmbito da receita, especialmente um imposto sobre rendimentos de forma mais progressivo, tendo em conta a condição dos agregados familiares e de subsídios para as famílias de mais baixa renda, tal como ocorre com o sistema de impostos negativos sobre o rendimento³²⁷; b) utilização de impostos progressivos para financiar a prestação de serviços que realizam direitos fundamentais, tais como políticas de educação, moradia e saúde; c) um conjunto de impostos aplicados sobre bens consumidos por camadas com maiores rendimentos e subsídios que favorecem o consumo de bens pelos segmentos menos dotados de recursos materiais³²⁸.

O princípio da capacidade contributiva carrega, pois, uma função legitimadora da aplicação das leis fiscais sobre os contribuintes, pois esta funciona como um dos mais relevantes critérios de justiça distributiva e social³²⁹, até pela carga moral e ética³³⁰ que representa, além

³²⁶BRAUN, Diogo Marcel Reuter. *Contribuições fundamentais do Dever Fundamental de Pagar tributos para o neo-constitucionalismo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 124.

³²⁷O imposto negativo sobre os rendimentos vem sendo defendido como uma forma simplificada de os Estados prestarem auxílios aos mais necessitados, a partir de um crédito que seria pago aos que tiverem baixos rendimentos ou mesmo elevadas despesas. Tais propostas vêm sendo abraçadas por correntes teóricas e políticas mais à direita, inclusive porque tal prestação, centrada nos rendimentos obtidos pelas pessoas ou transferidos pelo Estado, substituiriam diversas prestações estatais de índole social. A esse respeito, *vide*: FRIEDMAN, Milton. The Case for the Negative Income Tax: A View from the Right. In: BUNZEL, J. H. (Coord.). *Issues of American Public Policy*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1968. PREISS, Joshua. Milton Friedman on Freedom and the Negative Income Tax. *Basic Income Studies*, vol. 10, n.º 2, 2015, pp. 169-191. Disponível em: <https://doi.org/10.1515/bis-2015-0008>. Acesso em: 30 ago 2021.

³²⁸MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Op. cit.*, 1980, p. 11.

³²⁹A justiça social, vem a ser uma subcategoria da justiça reportada à distribuição bens e dos encargos sociais inerentes à alocação de direitos e deveres através de um quadro institucional de regras e procedimentos. (CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 56)

³³⁰De acordo com BETTINA TREIGER GRUPENMACHER, o princípio da capacidade contributiva é dotado de alta carga valorativa e, com isso, apresenta carga de indeterminação, o que se deve à sua relação com a ideia de justiça. Em que pese a “textura aberta”, a capacidade contributiva guarda íntima relação com a justiça tributária, o sentido do princípio deve ser construído segundo a lógica por atividade hermenêutico-analítica. Por ser o princípio que mais está relacionado à Ideia de justiça, a capacidade contributiva está também atrelado ao conceito de moral e de ética, os quais são informados pelos valores, tais como a diminuição das desigualdades sociais e regionais e a construção de uma sociedade justa, livre e solidário, no Brasil tidas como objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF/88) e cara ao estado social de Direito. Tais vetores devem informar a política fiscal, que há de ser permeada por comportamentos revestidos de moralidade, de forma a realizar a ética fiscal. Nesse diapasão, mediante a observância do comportamento moral pelo Poder Público quando de sua atividade impositiva, no que

das relações que mantém com a solidariedade e a fraternidade³³¹, o que se também ao pensamento de correntes pós-positivistas³³².

Até pela própria noção de bom senso, a imposição fiscal deve recair sobre quem tiver condições econômicas. Em razão disso, os contribuintes deverão pagar os tributos não por conta de questões pessoais, como religião, raça ou instrução, mas da sua possibilidade de suportar o respectivo ônus financeiro³³³, considerando os gastos vitais e indispensáveis dos sujeitos³³⁴.

Em razão disso, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial, inferindo que, enquanto os rendimentos não ultrapassarem o mínimo existencial, não há capacidade econômica para pagar os impostos. Assim, não podem as exações fiscais causarem descompressão desproporcional de direitos e bens do contribuinte, ainda que sob o fundamento de angariar recursos para custear benefícios sociais restritivos. Portanto, o mínimo existencial, além de uma função positiva³³⁵, relacionada aos direitos sociais, goza

a capacidade contributiva desempenha relevante papel na aferição dos critérios de justiça na repartição dos ônus financeiros na sociedade, os particulares são instados a igual moral na obediência das leis e dos cumprimentos de suas obrigações fiscais. (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e capacidade tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, pp. 478-481).

³³¹De acordo com RICARDO LOBO TORRES, com a reaproximação entre ética e o direito, a capacidade contributiva é justificada pelas ideias de solidariedade e fraternidade. (TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 200).

³³²Vale ressaltar que a adoção de premissas morais na interpretação das normas jurídicas são objeto de preocupações de teóricos como MISABEL DERZI (DERZI, Misabel Abreu Machado. A força dos conceitos e das formas jurídicas no direito tributário e o fechamento necessário do sistema: sobre a inadequação da tributação dos ganhos de capital por causa da morte, a não dedutibilidade dos prejuízos acumulados e as novas normas contábeis. In: VIANA, Michel (Coord.). *Código tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 430), que enxerga um risco de desdiferenciação entre direito, moral e economia. Para garantir um critério autônomo para definição de um âmbito de juridicidade, sugere que devam ser utilizadas correntes pós-positivistas como a de JOSEPH RAZ, para quem o uso de juízos morais deve ser visto não voltado à aplicação do direito e da construção de argumentos jurídicos, mas como contraste a eles (RAZ, Joseph. *The authority of law*. 2.^a ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 49). Sobre a preponderância de fatos econômicos, ALFREDO AUGUSTO BECKER rechaça a possibilidade, constante da teoria de ENNO BECKER, de interpretação das leis tributárias como princípio geral dominante e não como regra jurídica expressa. Por esse caminho, o intérprete do dispositivo legal tributário não deveria tomar o fato jurídico em si, mas sim o fato e os efeitos econômicos ali presentes. Assim, por essa premissa, o tributo poderia ser considerado devido se presente a equivalência dos fatos econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes de fatos jurídicos de natureza distintas. Para combater essas distorções, Becker defende que a principal preocupação dos juristas deva ser a juridicização do direito tributário, para que esta saia do campo das ciências econômicas e retorne aos planos da ciência jurídica. (BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2.^a ed. São Paulo: Lejus, 2004, pp. 129-130; 149).

³³³CAMPOS, Diogo Leite. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 127.

³³⁴SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho V*. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1973, p. 550.

³³⁵A inferência mais comum ao mínimo existencial se dá em relação à sua dimensão positiva, tal como a obrigação do Estado a realizar determinadas prestações, relativamente à garantia da existência digna aos indivíduos, com destaque para aqueles em favor dos pobres. Neste campo, o processo orçamentário e o conteúdo político-decisório das decisões democraticamente tomadas ocupam papel central. (TORRES Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 80-81).

também de uma dimensão negativa, pois visa impedir que o Estado invada o núcleo essencial dos direitos dos cidadãos, inclusive por meio da tributação³³⁶, a caracterizar um dever de não intervenção³³⁷. Desta feita, KLAUS TIPKE³³⁸ infere que a exação tributária não pode implicar no comprometimento do mínimo existencial dos obrigados ao pagamento do tributo, funcionando, pois, como limite material ao poder de tributar do Estado. Tal inferência é resultado também da aplicação da dignidade da pessoa humana e da própria noção de Estado Social³³⁹.

b) Capacidade contributiva e igualdade

Em que pese a função precípua que os tributos carregam na realização da justiça distributiva e no financiamento das necessidades públicas, devem ser levados em conta parâmetros como a igualdade e a liberdade, dada a repercussão que representam na esfera jurídica e patrimonial do cidadão.

Assim, a obediência à igualdade determina que as necessidades financeiras não sejam cobertas por tributos deflagrados aleatoriamente, mas sim de modo justo e em afinidade com o princípio da igualdade, de modo a evitar uma distribuição arbitrária de encargos. No mais, as percepções diversas de liberdade, igualdade e preocupação social encontram-se diretamente ligadas às funções, extensão e regime dos tributos, da mesma forma que tais valores devem fundamentar os sistemas fiscais³⁴⁰.

Para enfrentar tal questão, emerge o princípio da capacidade contributiva, o qual informa que todos que possuam sinal presuntivo de riqueza devem contribuir, proporcionalmente, para as necessidades públicas estatais, ao passo que aqueles que carecem de recursos elementares devem ser poupados do referido dever, sob pena de prejudicar seu

³³⁶Cabe mencionar que a noção de mínimo existencial, em que pese hoje esteja mais voltada à fruição de direitos sociais, econômicos e culturais, por conta do caráter prestacional e dos condicionamentos financeiros que os cercam, tal preceito não se atém a eles. Ao contrário, as noções iniciais de núcleo essencial de direito remetiam aos direitos de defesa, como os civis e políticos, especialmente as liberdades públicas e garantias. (CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito constitucional como ciência da direcção – o núcleo essencial de prestações sociais ou localização incerta da socialidade (contributo para a reabilitação da força normativa da “constituição social”). In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 27).

³³⁷SARLET, Ingo Wolfgang. Segurança social, dignidade da pessoa humana e proibição do retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos sociais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010. pP. 102-103.

³³⁸TIPKE, Klaus. *apud* SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007, p. 206.

³³⁹TIPKE, Klaus & YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

³⁴⁰CATARINO, João Ricardo. *Op. cit.*, 2008, pp. 374-376.

sustento e de sua família³⁴¹. A capacidade contributiva é princípio fundamental adequado a atender os direitos fundamentais das Constituições dos Estados Sociais, pois não se atém ao que Estado pode proporcionar ao cidadão, mas o que este último pode fazer para o Estado³⁴².

Portanto, a igualdade marca a estrutura dogmática da capacidade contributiva, justamente por carregar a noção de proibição da arbitrariedade, a qual indica que os contribuintes que estejam na mesma situação, em regra, devem sofrer iguais incidências fiscais. Em caso contrário, podem ser configuradas desigualdades e discriminações³⁴³, em que pese possam ser autorizados tratamentos desiguais, se fundamentado em motivos razoáveis. São essas as situações de extrafiscalidade, as quais trataremos a seguir.

c) Capacidade contributiva e extrafiscalidade

Dentre essas as excepcionalmente à aplicação da igualdade diretamente posta pela capacidade contributiva, há os chamados fins extrafiscais dos tributos, nos quais são informados, no seu grau de incidência sobre o contribuinte, por finalidades sociais, econômicas e de modulação de comportamentos, e não meramente a obtenção de receitas públicas. Nesse sentido, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴⁴, os termos fiscalidade e extrafiscalidade – além da parafiscalidade – exprimem os valores finalísticos que constam da lei tributária. A fiscalidade está voltada precipuamente ao abastecimento dos cofres públicos com recursos, sem que outros fins econômicos e sociais se avultem na atividade impositiva, ao contrário dos extrafiscalidade, que se volta ao prestígio de situações e comportamentos sociais, políticos e economicamente valiosos³⁴⁵.

³⁴¹Tal esquema reflete um duplo enfoque para a capacidade contributiva: o positivo, que se volta à necessidade de introduzir métodos indiciários justos e igualitários para a aferição dos rendimentos tributados, e o negativo, este voltada à restrição do poder de tributar do Estado (GUIMARÃES, Vasco Branco. *Princípios gerais da fiscalidade* In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 117).

³⁴² TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editores, 2012, p. 20.

³⁴³Mesmo devidamente tomada pela ideia de igualdade, a capacidade contributiva não fica imune à dificuldade de quantificar abstratamente os parâmetros que levam ao seu atendimento, potencialmente se tomados em conta todos os tributos do sistema jurídico. Para dosar a referida problemática, a não discriminação surge como parâmetro de controle. Para tal, leva-se em consideração as cargas tributárias globais impostas a certas categorias de contribuinte, sendo a análise descolada das situações individuais. (HOUGARDY, Yves. *La Capacité Contributive*. In: TRAVERSA, Edoardo; DECKER, Vincent (Org.). *Liber Amicorum Jacques Autenne: promenades sous les portiques de la fiscalité*. Bruxelles: Buylant, 2010, pp. 142-143).

³⁴⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4.^a ed. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 248-249.

³⁴⁵Conforme leciona LEANDRO PAULSEN, todos os tributos oneram situações ou operações sobre as quais incidem, o que implica em impactos nas decisões dos agentes privados e econômicos, gerando efeitos extrafiscais. Ocorre que certos tributos são moldados e instituídos com essas finalidades. Portanto, um tributo mostra-se extrafiscal quando os respectivos efeitos não são apenas decorrências secundárias da tributação, mas são deliberadamente

Com a extrafiscalidade, a tributação afasta-se da neutralidade fiscal³⁴⁶, pois se propõe a orientar comportamentos humanos com o objetivo de atenuar distorções e desigualdades presentes na ordem econômica e social. Portanto, a extrafiscalidade serve à atuação do Estado na economia e na sociedade, sendo que os tributos são postos em seu caráter instrumental como meio de estímulo ou desestímulo a comportamentos ou condutas na sociedade, pois, quando o Estado deseja impedir ou desestimular determinado fato social, tem dois caminhos a escolher: a instituição de regra jurídica que declare ilícito determinado social ou a instituição de tributo extrafiscal “proibitivo”, uma vez que exação elevada irá onerar financeiramente a prática da atividade constante do fato gerador do tributo³⁴⁷.

Nos tributos com funções preponderantemente extrafiscais, segundo HUMBERTO ÁVILA³⁴⁸, a medida de comparação para aferição da igualdade não se limita à capacidade contributiva, mas se volta a um elemento que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada com a finalidade econômica ou social protegida. Portanto, a igualdade formal é relativizada como indicador da justiça fiscal, quando o controle terá como principal instrumento a proporcionalidade e o não excesso, a fim de evitar que a incidência tributária prejudique outros interesses sociais e econômicos que venham a concorrer com o motivo principal da finalidade extrafiscal do tributo³⁴⁹.

Portanto, as medidas de intervenção econômica e social que a extrafiscalidade almeja têm por limites materiais a proibição do excesso, pois afetam posições fundamentais dos

pretendidos pelo legislador. (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2020, p. 36).

³⁴⁶ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. Disponível em <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>. Acesso em: 1 dez. 2022.

³⁴⁷BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5.ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 634.

³⁴⁸ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 165-168.

³⁴⁹Uma manifestação da extrafiscalidade na tributação do rendimento se manifesta, no qual, em princípio, todos deveriam ser tributados de acordo com os ganhos obtidos em determinados períodos. No entanto, podem ser estabelecidas presunções ou ficções, as quais demandam conceitos como rendimento/lucro real, rendimento/lucro fictício, despesas e custos fictos (prejuízos). A mescla de elementos econômicos reais e presunções serve para atender o princípio da capacidade contributiva e para facilitar a percepção, perante o Fisco, do cumprimento das obrigações fiscais do contribuinte. Para dar cumprimento a esses preceitos, as tipificações legais ocupam papel relevante, pois estas são técnicas utilizadas para determinar o rendimento real, a partir de equiparações de objetos de impostos e sujeitos passivos, utilizando-se, de técnicas como limites às deduções de despesas pessoais e enquadramento de determinados montantes de rendimentos em escalões. Essas tipificações legais servem para anteder a simplificação do sistema fiscal, sem prejuízo de prestigiar a capacidade contributiva individual, se houver proporcionalidade nos tratamentos entre os contribuintes (DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal: lições*. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 233-234). Em que pese possam ser utilizados elementos fictícios, os reais devem estar conjugados em quadro de equilíbrio razoável, em favor da proporcionalidade entre o rendimento tributado e as despesas dedutíveis. Ao contrário, se houver desequilíbrio nesse aspecto, o imposto no qual preponderam fatores fictícios desequilibrados, acarretam medidas fiscais prejudiciais e que prejudicam a capacidade contributiva e a própria igualdade (ZALASINSKI, Adam. Limits of the EX Concept of direct tax restriction on free movement rights, the principles of equality and ability to pay and the Interstate Fiscal equity. *Intertax*, 2009, pp. 292-293).

particulares e da proibição do arbítrio. Justamente por serem limites à função extrafiscal dos tributos, esses comandos proibitivos são capazes de frear a capacidade contributiva³⁵⁰.

Ocorre que, em nome dos objetivos extrafiscais, há o risco de se admitir qualquer motivo como aceitável para fundamentar um tratamento fiscal diferenciado, o que pode levar ao enfraquecimento da igualdade. Para evitar tal situação, impõe-se novamente aqui um controle de proporcionalidade³⁵¹. Assim, não basta qualquer motivação para um tratamento tributário ser considerado legítimo. Há necessidade de ser realizada a ponderação entre a justa medida da igualdade na repartição dos custos públicos (capacidade contributiva) e outros fatores que, no caso concreto, possam justificar um tratamento desigual, por terem, ali, maior peso³⁵².

d) Capacidade contributiva e impostos

Como regra geral, a capacidade contributiva tem seu campo natural de atuação nos impostos, especialmente nos impostos diretos, os quais incidem sobre a propriedade e sobre os rendimentos. Tal princípio é especialmente verificado nos impostos diretos, por conta de seu caráter pessoal e geral, sendo figuras centrais da imposição direta para que se garanta a redistribuição e a solidariedade, em sintonia com parâmetros de igualdade, capacidade econômica e as finalidades do Estado Social, conforme sintetiza FRANCISCO BALAGUER CALLEJÓN³⁵³.

Totalmente corolário às noções de capacidade contributiva e justiça fiscal é a progressividade, segundo a qual as taxas dos impostos devem variar de acordo com o montante de renda e riquezas, principalmente, percebidos. No mais, a cobrança mais acentuada de impostos sobre os ricos também apresenta reflexos favoráveis no equilíbrio orçamental e no financiamento de políticas públicas. Tais gastos públicos direcionados aos mais pobres, em boa

³⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1969, p. 149.

³⁵¹ De acordo com Celso de Barros Correia Neto, o princípio da proporcionalidade atua no campo extrafiscal de modo a impor duas restrições específicas à atuação do legislador: a exigência de aptidão extrafiscal específica e a imposição de limite de intensidade, os quais demandam restrição de entre meios e fins e proibição de excesso. (CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. [Tese de Doutorado]. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016, p. 98. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013-084732/publico/TESE_CELSO_DE_BARROS_CORREIA_NETO_integral.pdf. Acesso em: 13 set 2020).

³⁵² MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad economica y sistema fiscal: analisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Fundacion Oriol-Urquijo & Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales S.A., 1998, p. 84; 98-100.

³⁵³ CALLEJÓN, Francisco Balaguer *apud* BRAUN, Diogo Marcel Reuter. *Op. cit.*, 2017, pp. 122-123.

medida financiados por impostos dos mais ricos, tende ao consumo de bens e serviços pelos primeiros. Portanto, o sistema tributário mais progressivo também estimula a economia³⁵⁴.

Em Portugal, o modelo de Estado Social, consagrado pelo art. 81^{o355} da CRP, não se contenta apenas como a mera não tributação dos rendimentos mínimos³⁵⁶, o que implica na adoção de maior grau de progressividade fiscal, assim como no fato de o sistema fiscal voltar-se à redistribuição e a uma maior incidência sobre aqueles que mais possam contribuir com as necessidades estatais, de forma a realizar princípios como a progressividade fiscal e a capacidade contributiva.

De forma ainda mais acentuada, o art. 103^o da CRP subordina todo o sistema fiscal à justa repartição dos rendimentos e da riqueza e o art. 104^o incumbe os impostos sobre o rendimento à diminuição das desigualdades, pois deve levar em conta as capacidades econômicas do indivíduo, situado dentro do seu agregado familiar. No mesmo dispositivo, número 3, consta também que a tributação do patrimônio deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos, o que também justifica a adoção de taxas progressivas nesses impostos.

No número 4 do referido artigo preceitua-se que a “tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo”, o que é limitado por normas comunitárias no que se refere à tributação indireta, por exemplo, a abolição da taxa de 30% do IVA (Imposto sobre valor acrescentado)³⁵⁷. Portanto, está evidenciada a relação da tributação com os fins do Estado Social, pois o pagamento do tributo impõe-se como obrigação a ser suportada pela sociedade, para solidariamente, viabilizar a construção da Constituição social nos seus diversos aspectos. Como prescreve SALDANHA SANCHES³⁵⁸, existe um dever de progressividade, pois ao Estado Social instituído pela CRP de 1976, é estabelecido um sistema fiscal a ele correspondente.

Em consonância ao texto da CRP, a Lei Geral Tributária portuguesa, no seu art. 6^o, 1, determina que a tributação do rendimento da pessoa singular deve ter conta o agregado familiar e casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo, como doença e velhice. Desta forma, a carga fiscal sobre o contribuinte é atenuada pela concessão de deduções, reais ou

³⁵⁴STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2016, p. 302.

³⁵⁵De acordo com o art. 81^o, incumbe o Estado de aumentar o bem-estar económico e social das pessoas, em especial das menos favorecidas e assegurar a justiça social, igualdade de oportunidades e correção das desigualdades, indicando como instrumento principal de tal medida a política fiscal.

³⁵⁶SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 237.

³⁵⁷VALDEZ, Vasco. A constituição e as normas fiscais: noção de imposto e taxa. A relação jurídica. In: CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 182.

³⁵⁸SANCHES, J. L. Saldanha. *Op. cit.*, p. 237.

presumidas, as quais consideram enquadramentos pessoais e familiares, para que fiquem compatíveis com sua capacidade contributiva. Desta feita, deduções de despesas profissionais, como reduções à base coletável de aspectos que digam respeito à situação familiar e pessoal do contribuinte favorecem percepção da capacidade contributiva³⁵⁹.

No Brasil, o princípio da capacidade contributiva é inscrito como aplicável diretamente aos impostos, nos termos do art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988, dispositivo esse que também indica que essa espécie de tributo apresenta caráter pessoal. De acordo com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA³⁶⁰, este comando reforça o princípio republicano na ordem jurídica brasileira, além da já evidenciada relação com a igualdade e com o esforço que é exigido de cada qual no financiamento das necessidades públicas, sob a moldura da justiça fiscal.

Especialmente os impostos, que não são vinculados a uma contraprestação da atividade estatal devem ser informados pela capacidade contributiva, pelo que a ideia de progressividade deve se impor no desenho normativo desses tributos. Tanto é assim que a Constituição brasileira de 1988 indica a progressividade para vários impostos, tais como o imposto sobre a renda (art. 153, §2º, I), o imposto sobre a propriedade territorial rural (art. 153, §4º, I) e o imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana (art. 156, §1º e 182, § 4º, inciso II). Mesmo nos impostos indiretos, os quais incidem sobre o consumo, o Texto Maior de 1988 infere uma aplicação da capacidade contributiva ao determinar a seletividade ao Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e ao Imposto sobre produtos industrializados (IPI), os quais deverão ter suas taxas fixadas de acordo com a essencialidade do bem tributado para a realização dos direitos fundamentais³⁶¹.

e) Capacidade contributiva e direito fiscal internacional

Ainda a respeito da capacidade contributiva, uma breve nota sobre o direito fiscal internacional e sobre a perspectiva transnacional. Nestes, embora a igualdade deva ser projetada em relação a todos os contribuintes sujeitos a determinado sistema tributário, percebe-se que

³⁵⁹PEETERS, Bruno. Editorial: *Mobility of EU Citizens and Family Taxation: a hard to reconcile combination*. *EC Tax Review*, vol. 3, 2014, p. 118.

³⁶⁰CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 84-86.

³⁶¹Tendo em conta a repercussão econômica dos tributos indiretos para o consumidor final, as taxas e as hipóteses de não incidência devem tomar em conta a essencialidade dos produtos e serviços e não a situação pessoal do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Desta forma, alimentos básicos ou medicamentos podem ser objetos de benefícios fiscais ou taxas baixas, para se beneficiar não os contribuintes de direito, mas os contribuintes de fato, os quais podem ter reduzida capacidade contributiva, da mesma forma que deve ser estimulada a obtenção de bens necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde. (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 394-396).

tal parâmetro é melhor aferível aos residentes, cujos rendimentos acabam sujeitos à tributação mais amplificada (*world wide income/tributação universal*). Isso porque é estabelecida a presunção de que os residentes se beneficiam dos serviços públicos estatais onde estão fixados e têm o centro de sua atividade.

Por outra banda, os não residentes, em regra geral, se sujeitam a uma tributação menos intensa, com base estrita nos rendimentos obtidos no país da fonte³⁶². Assim, a aplicação geral dessa regra não violaria a isonomia, segundo entende ANA PAULA DOURADO³⁶³. Por isso, em princípio, se admite que pode haver tratamento tributário diferente entre contribuintes residentes e não residentes, conforme consta do art. 24 da Convenção Modelo OCDE, embora este paradigma esteja sujeito a análises e ponderações.

³⁶²ALBERTO XAVIER indica que a principal razão que embasa a pretensão dos estados tributarem seus residentes de forma ampla, alcançando os rendimentos obtidos no exterior, funda-se na observância do princípio da igualdade e da não discriminação entre os contribuintes residentes, o que dialoga estritamente com a capacidade contributiva. Esse entendimento é especialmente aplicável aos países exportadores de capital, quase todos ricos e que possuem taxas tributárias progressivas, pelo que não seria justo que apenas os rendimentos obtidos internamente pelos residentes sofressem essa incidência mais elevada. (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 228-229). Em sentido contrário, afirma-se que países em desenvolvimento tenderiam a realizar a tributação na fonte, a fim de assegurar recolhimentos de impostos às atividades econômicas realizadas dentro de suas fronteiras, como decorre do Tratado internacional multilateral para evitar a bitributação, conhecida como Pacto Andino, celebrado entre países sul-americanos como a Bolívia, a Colômbia e o Peru. (UCKMAR, Victor. I Trattati Internazionali in Materia Tributaria. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Verona: Cedam-Padova, 2002, pp. 92-93). Em contrapartida, para as nações majoritariamente ricas e exportadoras de capital e que detêm predominância dos assentos na OCDE, é pouco atrativa a adoção de uma convenção bilateral que siga os termos do modelo andino, baseado na tributação no estado da Fonte, pelo que países latinos tendem a celebrar convenções seguindo o modelo OCDE com países de economia mais forte (BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento. *Revista Notícia do Direito Brasileiro*. Nova Série. Brasília: Universidade de Brasília, LTr, 1996, pp. 74-75). O Brasil celebra acordos internacionais de bitributação desde a época em que a tributação de rendimentos no país seguia estritamente a territorialidade, passando a tributação das bases universais dos rendimentos das pessoas coletivas a constar do direito fiscal brasileiro apenas com o advento da lei 9.249/1995. Já a tributação das pessoas singulares residentes já era feita em uma base mundial, alcançando rendimentos obtidos no exterior, mediante a concessão de créditos em caso de tributos cobrados no exterior. Portanto, ao celebrar acordos internacionais de não bitributação, em que partes dos rendimentos obtidos no Brasil seriam tributados por país de residência de empresas estrangeiras, poderia haver perdas da base tributária local. A causa da celebração dos acordos de então foi a atração de investimentos externos para o país, pois os investidores estrangeiros enxergam nos referidos instrumentos normativos internacionais proteção à incidência de impostos na fonte. Não obstante a pressão dos países ricos e da prevalência do próprio modelo de convenção da OCDE de impor a celebração de acordos internacionais com a prevalência de tributação no Estado da residência, os negociadores e diplomatas brasileiros podem ser considerados bem-sucedidos na defesa de sua política quando da celebração de acordos internacionais de bitributação, inclusive aqueles iniciais, celebrados nas décadas de 1960-1970, pois alguns princípios interessantes ao Brasil constaram desses acordos, tais como: tributação na fonte, em um nível razoável, para dividendos, juros e royalties; conceito ampliado de royalties; possibilidade de restrição à dedutibilidade no pagamento de royalties; cláusulas de “tax sparing” e “matching credit”; conceito ampliado de estabelecimento permanente; método do crédito; tributação de “outros rendimentos” na fonte sem limitação (SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo & BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista Direito Tributário Atual*. n.º 22. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 280-281; 284-287).

³⁶³DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina, 2017, p. 192.

Á luz do direito fiscal internacional, PAULA ROSADO PEREIRA³⁶⁴ infere que, embora a tributação no estado de residência tenha sido associada ao princípio da capacidade contributiva esta decorre, na realidade, da melhor posição de que este estado ocupa para garantir a tributação isonômica em relação aos sujeitos passivos que estejam dentro de seu território, independentemente do local de origem dos rendimentos. Não haveria, pelo direito fiscal internacional, notadamente pela análise dos critérios de repartição de competência entre estado da fonte e da residência da Convenção Modelo da OCDE, uma preocupação em garantir ao contribuinte uma tributação justa e que reflita, substancialmente, sua capacidade contributiva, a qual não consistiria num princípio do direito fiscal internacional.

f) Capacidade contributiva nos tributos comutativos

Uma vez que a capacidade contributiva é tradicionalmente relacionada aos impostos não vinculados à contraprestação à atividade estadual, têm-se que este princípio incide de modo menos paradigmático nos tributos comutativos, especialmente nas taxas, que são informadas pelo princípio da equivalência. A relação do princípio da equivalência³⁶⁵ com a igualdade é trabalhada na ciência jurídica portuguesa na obra de Sérgio Vasques, a qual será objeto de maior desenvolvimento no item 2.5.

No direito brasileiro, a discussão sobre a aplicação da capacidade contributiva a outros tributos que não sejam os impostos decorre especialmente do já citado art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988 preceituar que:

*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*³⁶⁶.

Como se percebe, a literalidade de tal dispositivo relaciona a incidência fiscal de acordo baseada pela capacidade contributiva nominalmente aos impostos, o que abre espaço à

³⁶⁴PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 78-81.

³⁶⁵VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

³⁶⁶Vide: Art. 145º, §1º. BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 12 jan. 2022.

controvérsia a respeito da extensão de tal balizamento a outras espécies tributárias, especialmente aos tributos comutativos ou contraprestacionais, com ênfase às taxas.

Em primeiro lugar, há de se ter em conta que a tributação deve proporcionar aos contribuintes uma distribuição proporcional do ônus e bônus e que, por isso, deve incidir de acordo com a riqueza. Tal premissa, que encerra a já mencionada noção de capacidade contributiva, não pode ignorar a justiça fiscal e a justiça distributiva, como decorrências lógicas e indispensáveis do Estado democrático de direito³⁶⁷. Ainda, sendo a capacidade contributiva aplicação da igualdade, que não sequer necessita de positividade expressa em textos constitucionais no Estado de Direito, não haveria razão para exigir que tal princípio estivesse textualmente enumerado e vinculado a todas as espécies tributárias para a elas ser aplicável³⁶⁸. Portanto, a capacidade contributiva deve ser tomada com os princípios jurídicos em geral, pelo que não fica ao alvitre do legislador decidir quando é ou quando não é possível obedecê-lo³⁶⁹, o que reforça a necessidade de aplicá-lo a todas as espécies tributárias e não restritivamente aos impostos.

Não obstante seja típico dos impostos, nas taxas e contribuições, a capacidade contributiva realiza-se negativamente, pela denominada “incapacidade contributiva”, a qual deve levar à desoneração total ou parcial daquele contribuinte sem capacidade econômica real para arcar com a obrigação legal, como ocorre com a isenção (imunidade) das custas judiciais às pessoas legalmente necessitadas e a necessidade de isenção das contribuições de melhoria de pessoas muito pobres que possam ter se beneficiado de obras públicas³⁷⁰.

Para DONOVAN MAZZA LESSA³⁷¹, normalmente se atrela as taxas e as contribuições de melhoria a uma noção de justiça comutativa e não de justiça distributiva, sendo que nestas espécies, o que importa é o agir do Estado e não os fatos demonstrativos de riqueza pelos contribuintes, pelo que esses tributos não são norteados pela capacidade contributiva. Aqui, ao contrário, haverá a prevalência de uma “razoável equivalência”, pois os tributos comutativos são calculados de acordo com o custo da atividade estatal dirigida ao particular, embora não

³⁶⁷PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal. In: COSTA, Alcides Jorge Costa, et al.. *LX Congresso Nacional de Estudos tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 969.

³⁶⁸CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 65.

³⁶⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 40.

³⁷⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 74.

³⁷¹LESSA, Donovan Mazza. A capacidade contributiva nas taxas. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, pp. 490-492.

seja possível medir com exatidão esses valores. No entanto, isso não impede que o legislador possa instituir isenções totais ou reduções a pessoas que supostamente não possam suportar o ônus financeiro da incidência fiscal para fruir da prestação estatal, servindo a capacidade econômica como justificativa para esse tratamento diferenciado. Ou mesmo pode ser que o ente público política e legalmente decida por não ver ressarcidos os custos de determinadas atividades que presta a contribuintes, mormente pela não instituição de taxa ou contribuição de melhoria, inclusive por meio de imunidades tributárias³⁷². O que não se admite, entretanto, é que aqueles que se beneficiem das prestações estatais se vejam obrigados a pagar tributos comutativos em montantes superiores aos impactos financeiros que demandaram do Poder Público, ainda que sob o argumento da capacidade contributiva. Nessa última hipótese, a capacidade contributiva não pode autorizar que o particular tenha que suportar valores além do custo das atividades que demandou do Poder Público, mesmo que seja sob o pretexto de viabilizar menores incidências fiscais ou isenções aos mais pobres.

Portanto, em síntese, em relação às taxas o princípio da capacidade contributiva no seu aspecto subjetivo, voltado à repartição da carga fiscal pelos contribuintes: a) não exige que o tributo seja fixado de acordo com a riqueza do contribuinte, pois as taxas são pautadas pela equivalência; b) não obriga o legislador a reduzir o tributo em razão da situação econômica do contribuinte, embora possa fazê-lo, mas não autoriza um ônus maior aos contribuintes detentores de maior riqueza. Portanto, a capacidade contributiva nos tributos comutativos é parcialmente aplicável, pois se vale a barrar a tributação sobre o mínimo existencial ou a valores que o contribuinte não possa suportar. Contudo, tal princípio não pode autorizar o agravamento da tributação dos contribuintes, mesmo os mais ricos, além do custo individual demandado por eles ao Poder Público³⁷³⁻³⁷⁴.

³⁷²É o que ocorre no fornecimento gratuito de certidões de óbito e no registro do casamento civil para os comprovadamente pobres, cujo teor do art. 5º, LXXVI, da Constituição Federal determina a não cobrança de taxas para sua emissão. De igual forma, a Constituição brasileira reconhece a justiça gratuita aos hipossuficientes economicamente, pelo que o Estado se compromete a prestar assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos (art. 5º, LXXIV), por meio da Defensoria Pública (art. 134), não sendo cobrado dos assistidos qualquer taxa como contraprestação aos serviços prestados.

³⁷³LESSA, Donovan Mazza. *Op. cit.*, pp. 499-501).

³⁷⁴No entanto, pode ocorrer, como coincidência, dos tributos comutativos variarem de acordo com o poder econômico do particular, se presente a premissa de que haverá ali maior demanda ao poder estatal. É o que ocorre com a taxa de resíduos sólidos ou de coleta de lixo domiciliar, que aumenta de acordo com as dimensões do imóvel, pois se presume que o serviço público ali será mais volumoso do que em relação a imóveis menores. Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante 19, STF: “A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal.”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula Vinculante 19*. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/s%C3%BAmulas%20organizadas/71/stf-sumula-19>. Acesso em: 18 fev. 2022.

Ainda na doutrina brasileira, RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA³⁷⁵ vê com desconfiança a aplicação de funções extrafiscais às taxas, pois tais tributos têm, em sua essência, a função contraprestacional em relação ao benefício que o contribuinte recebe em razão da atividade do Estado. Nessa ótica, impor uma exação mais acentuada da taxa para estimular determinado comportamento do contribuinte foge à noção do referido tributo. Portanto, se o ente público quiser moldar o comportamento dos particulares, inclusive nos seus empreendimentos econômicos e em finalidades ambientais, os meios que o Poder Público deve dispor não são as taxas, pois estas são relacionadas ao custo-atividade.

Outra norma jurídica trazida à discussão de se a capacidade contributiva pode ser aplicada às taxas é o comando de sua base de cálculo³⁷⁶ não poder ser idêntica a dos impostos, conforme se extrai do art. 145, §2º da Constituição brasileira de 1988 e do art. 77, parágrafo único, do Código Tributário Nacional³⁷⁷. Isso porque, considera-se que a base de cálculo³⁷⁸ dos impostos deve estar atrelada necessariamente a atos lícitos praticados pelo contribuinte e que não consistam em serviço estatal ou coisa estatal, os quais, por sua vez, funcionarão como base de cálculo das taxas³⁷⁹.

Assim, a base cálculo dos impostos carregaria nítida relação com a capacidade contributiva ostentada pelo contribuinte, ao passo que as taxas devem estar pautadas pela equivalência do custo da atividade estatal dirigida ao particular e objeto da incidência fiscal.

³⁷⁵OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de polícia*. 2.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 70.

³⁷⁶Equivalente à base impositiva em Portugal.

³⁷⁷O Supremo Tribunal admite, todavia, que as taxas possam ter, na sua base de cálculo, alguns elementos que compõem aquelas dos impostos, conforme consta da Súmula vinculante 29: “*É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.*”. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula Vinculante 29*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2104>. Acesso em: 18 fev. 2022.

³⁷⁸Vale ressaltar a íntima relação que a base de cálculo carrega com os caracteres de cada figura tributária, sendo considerada por ALFREDO AUGUSTO BECKER como “núcleo da incidência que estrutura a regra jurídica da tributação”. Para o referido autor, na composição da hipótese de incidência de qualquer tributo existe o núcleo e os elementos adjetivos. A base de cálculo, que funciona como núcleo, confere o gênero jurídico ao tributo. No caso das taxas, a base de cálculo deve ser a medida do serviço utilizado ou à disposição, mas não sobre fatos econômicos inerentes ao contribuinte, sob pena de desvirtuamento da taxa em imposto disfarçado. (BECKER, Alfredo Augusto. *Op. cit.*, 2010, p. 402; 409; 414). Ainda, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a base de cálculo, além de indicar, juntamente com as alíquotas [taxas, em Portugal] um dos pilares quantitativos da relação jurídica tributária, especialmente para determinar e mensurar o valor que deve ser recolhido a título de tributo, atua também para confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Nessa última função, atua como função comparativa, inclusive para verificar se a espécie tributária está a ser aplicada de forma compatível, pelo que deve se impor a necessária identidade entre o fato jurídico da base de cálculo e o próprio fato jurídico tributário de determinado imposto, taxa ou outra espécie tributária (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 221; 224-225).

³⁷⁹MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. 1. 4.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 496.

Sendo o serviço público divisível e o exercício de poder de polícia como fatos geradores das taxas, estas devem servir ao custeio das respectivas atividades estatais, pelo que devem guardar proporcionalidade a estes fatos, em nome do princípio do benefício. Assim, a base de cálculo deve ser cobrada em razão das atividades estatais que lhes servem de fato gerador e não em face de uma grandeza relativa à riqueza do contribuinte ou qualquer outro critério que se afaste do custo da atividade³⁸⁰.

Quanto às contribuições e cotizações que financiam a segurança social, os temas da igualdade e da capacidade contributiva serão enfatizados com maior ênfase no capítulo 4 desta tese, além de retomado no capítulo 5, especialmente no item 5.4, que dialoga com a igualdade.

2.4.3 A justiça fiscal e redistributiva nos demais aspectos da atividade financeira: despesa e orçamento

Relativamente à justiça fiscal e as funções redistributivas das finanças públicas, estes valores não se limitam ao campo da receita pública, ou seja, na forma de o Estado obter recursos junto à sociedade. Ao contrário, tão importante quanto observar os critérios de equidade e justiça no ingresso dos recursos públicos nos cofres estatais, é aferir se na ponta, na atividade final do Estado junto ao particular, as funções redistributivas são observadas.

Para que haja eficiência na política tributária, é imprescindível que também tal atributo esteja presente no gasto público, o qual deve estar afastado de distorções como corrupção, perdularismo e falta de compromisso com resultados e benefícios em favor da sociedade e do contribuinte³⁸¹. Em outras palavras, é necessário que a justiça fiscal também esteja sendo atendida no aspecto da despesa e da gestão pública, pelo que não é crível realizar o estudo da fiscalidade e dos tributos sem voltar-se para a análise de onde os recursos obtidos estão sendo gastos pelo Estado.

Assim, na avaliação da qualidade do setor público, devem ser tomados em conta os objetivos do Estado a partir do tamanho e dos objetivos da intervenção pública. Caso não alcançados tais objetivos de forma eficiente e a qualidade do setor público seja considerada baixa, a busca de boas políticas se torna mais difícil. Nesta hipótese, os governos não serão providos com informações necessárias e instituições aptas a promover os intentos de cada política intervencionista. Ademais, as decisões políticas que os governantes tomam, mesmo

³⁸⁰PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2020, p. 60.

³⁸¹MARTINS, Ives da Silva Gandra. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2006, p. 46.

quando consideradas boas, podem ser distorcidas quando de sua implementação pelos gestores públicos. Estas distorções são assim consideradas como objeto de preocupação e tidas por VITO TANZI³⁸² como uma das térmitas do Estado.

Segundo dados da OCDE, países com sistemas fiscais eficientes e menos discricionários são capazes de financiar um estado mais robusto por um mesmo custo do que outros países com sistemas menos eficientes. Por outro lado, estados com instituições fortes, com bom funcionamento e com confiança no governo podem custear mais funções governamentais com instituições mais fracas e tendentes à prática de corrupção. O aumento das despesas públicas em contextos de crises financeiras pode sugerir setores públicos menos robustos para proverem contenções mais largas para estabilizar a economia. O aumento da despesa pública às custas de impostos distorcidos torna as cargas fiscais excessivas, potencializando os custos da ineficiência³⁸³.

Quanto maior for o número de programas e mais objetivos públicos a serem perseguidos, mais complexos os desdobramentos e as avaliações de resultados serão. De igual forma, quanto mais objetivos dessa natureza forem inseridos nos programas estatais, mais complexos serão os sistemas fiscais. Por sua vez, quão mais complexos os sistemas fiscais e as administrações tributárias sejam, caminhos mais largos para a sonegação e a evasão fiscal existirão. Isso porque, diante de complexidades geradas por extensos e confusas leis e regulamentos tributários, alguns indivíduos se sentirão encorajados a subverter os significados e obter vantagens fiscais indevidas. Sistemas fiscais complexos são menos inteligíveis e, especialmente, menos previsíveis quanto a suas implicações³⁸⁴. O espaço favorável à corrupção e à evasão fiscal aumenta também não apenas quando os sistemas normativos e de funcionamento da Administração Tributária apresentam-se complexos, mas varia também de

³⁸²TANZI, Vito. *Termites of state: why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018, pp. 263-264.

³⁸³AFONSO, Antonio & SCHUKNECHT, Ludger. How “big” should government be? *Economics and Business Letters*, vol. 8, n.º 2, 2019, p. 86.

³⁸⁴Ainda que o tamanho da carga fiscal seja um componente a ser observado, este não é um fato determinado para o diagnóstico a respeito da complexidade dos sistemas fiscais. Isso porque alguns países notoriamente conhecidos por suas altas incidências fiscais, como os nórdicos, conseguiram mitigar a complexidade de seus sistemas com significativas restrições de mecanismos que podem causar distorções e tratamentos desiguais, tais como regimes especiais tributários, deduções e benefícios fiscais, ao mesmo tempo em que enfatizaram a arrecadação de receitas com a aplicação de algumas medidas de equidade vertical. Isso significa que a progressividade não é incompatível com sistemas fiscais simples, pois o que precisa ser combatido são medidas como tratamentos diferenciados a determinados tipos de fontes de rendimento, condições pessoais e outros objetivos que normalmente os governos dizem pretender com benefícios fiscais que tratem diferentemente e de forma injustificada os contribuintes. (TANZI, Vito. Corruption, complexity and tax evasion. *E- Journal of tax research*. Special edition: Tax and Corruption symposium, vol. 15, n.º 2, 2017, p. 154).

quão efetivo é o controle da atividade tributante e em razão de fatores culturais³⁸⁵. Por óbvio, as ocorrências de evasões fiscais e de corrupção no trato dos recursos públicos depõe contra a eficiência de qualquer sistema fiscal e da atividade pública com um todo.

Na visão do doutrinador italiano, a qualidade do setor público é observada quando: as leis são claras e regulam os setores necessários; as leis não dão margem a que os agentes públicos e os cidadãos as interpretem de forma conflitante; as leis são em número pequeno, dentro do possível; as leis não conflitam entre si; as leis não são tão longas e complexas a ponto de dificultar as tarefas de seus aplicadores. Por sua vez, um setor público de qualidade deve ser dotado de regras claras e práticas para guiar as atividades econômicas. As leis vagas e excessivas devem ser evitadas para que: não confirmem poderes excessivos aos burocratas; não restrinjam as atividades econômicas e a livre iniciativa para além do necessário; não criem regulamentações incertas para quem toma decisões econômicas. Ao mesmo tempo, a regulamentação não deve ser escassa ou excessivamente flexibilizada na sua aplicação, pois isso também pode gerar problemas econômicos significativos³⁸⁶.

Por isso, as discussões científicas e políticas sobre a justiça fiscal devem ser enfatizadas à luz das finanças públicas, do direito financeiro como um todo e não apenas relativamente aos tributos, sempre em sintonia com os fins que o Estado pretende alcançar³⁸⁷. Assim, a justiça fiscal é realizada tendo em conta as vertentes: da receita, quando aqueles mais bem aquinhoadas devem contribuir com uma parcela maior, o que é expresso pelo princípio da capacidade contributiva; da despesa pública, que se volta para que os recursos públicos cheguem àqueles que mais necessite, por meio de transferência direta de renda, tal como os programas assistenciais e de inserção social, e/ou através de políticas públicas que se destinam a atender as demandas mais elementares dos cidadãos menos abastados, tal como na prestação de serviços públicos essenciais³⁸⁸.

Portanto, a função redistributiva do Estado, inclusive sob a ótica Musgraviana, implica na realização de medidas no aspecto da receita, pela imposição de regras tributárias progressivas e atentas à capacidade contributiva, mas também ao dispêndio de recursos públicos voltados a

³⁸⁵TANZI, Vito. *Op. cit.*, 2017, p. 151-152; 158.

³⁸⁶TANZI, Vito. *Termites of state: Why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018, p. 275; 283.

³⁸⁷LIAM, Murphy & NAGEL, Thomas. *Op. cit.*, 2005, p. 53.

³⁸⁸HABER NETO, Michel. *A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil*. São Paulo: [Dissertação de mestrado à Universidade de São Paulo], São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012, p. 99.

diminuir as desigualdades sociais. Além disso, a desigualdade pode ser mitigada por mudanças estruturais na sociedade, ainda que haja intervenção do Estado³⁸⁹.

A partir das definições de justiça fiscal e de eficiência no gasto público, surge aqui, especialmente na vertente do gasto público, o conceito de “despesa pública justa”, que se mostra de grande valia para a compreensão das problemáticas envolvendo a definição de critérios para avaliar a atividade financeira do Estado, especialmente diante de escolhas necessárias e que permeiam a atividade do legislador orçamental e do gestor público.

Sobre tal conceituação, MARIA D’OLIVEIRA MARTINS³⁹⁰, embora reconheça a margem de conformação do legislador na definição do alcance das políticas públicas e dos direitos fundamentais³⁹¹, especialmente no que tange ao alcance de políticas públicas de alcance menos imediato e urgente, defende que a definição da despesa pública não pode se limitar a aspectos contabilísticos e utilitaristas. Em direção oposta, a despesa pública justa deve prestar reverências a deveres materiais que o Estado, por meio de sua respectiva Carta Constitucional, assume, tendo em vista o enfrentamento dos graves problemas sociais de justiça e de iniquidade.

Como marco no direito português para a necessidade de controle dos critérios de realização da justiça na despesa pública está o reconhecimento, pelo Tribunal Constitucional, da violação da igualdade proporcional³⁹² quando do julgamento das medidas de austeridade

³⁸⁹Conforme inferem RICHARD WILKINSON E KATE PICKETT, tradicionalmente entende-se que há dois caminhos para se atingir maior igualdade social: um que se utiliza dos impostos e benefícios sociais para redistribuir a renda dos ricos para os pobres e; outro atingindo menores diferenças nas rendas brutas de mercado antes da redistribuição por meio do Estado. No entanto, as duas opções não são mutuamente excludentes, mas as duas estratégias devem ser combinadas (WILKINSON, Richard & PICKETT, Kate. *O nível: porque uma sociedade mais igualitária é melhor para todos*. Tradução de Marilene Tombini. Rio de Janeiro: Campus, 2015, p. 298). Sobre a efetividade do gasto público como fomentador do crescimento econômico, as despesas com pessoal e de investimento cumprem papel positivo nesses aspectos, reiterando a teoria de *Neo Solow Swan's growth theory*. Nesse diapasão, as despesas com salários são úteis ao incremento do poder de compra e dos rendimentos e não levariam a um impacto inflacionário consistente, mas acelerariam o consumo. Caso as pessoas utilizem seus rendimentos não para consumir, mas para aumentar seus aforros, tende a haver a acumulação de capitais e, com isso, o crescimento econômico também ocorre. Já os gastos educação são capazes de incrementar a capacitação e os recursos humanos, o que atua favoravelmente ao aumento da produtividade. Sendo o trabalho mais eficiente os resultados obtidos de maneira mais ágil, encoraja-se os investimentos, e por via de consequência, o crescimento econômico também será acelerado. (FAISOL, M. Pudjihardjo; SANTOSA, Dwi Budi & HOETORO, Arif. Corruption, complexity and tax evasion. *E-Journal of Tax Research*, vol. 15, n.º 2, 2017, pp. 144-160).

³⁹⁰MARTINS, Maria D’Oliveira. *Op. cit.*, 2016, p. 338.

³⁹¹MIRANDA, Jorge. *Direitos Fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 128.

³⁹²A igualdade pode ser compreendida de duas maneiras: a tradição da Revolução Francesa, em que se pretende superar distinções e diferenças de fato; e a tradição da Grécia Antiga, fundada em Platão e Aristóteles, na qual há relação com a proporcionalidade. No último cenário, as desigualdades naturais entre os indivíduos são admitidas, mas há um esforço compensatório quando da distribuição de direitos e deveres, momento em que as particularidades de cada qual devem ser consideradas. Desta maneira, a diferenciação deve servir à realização da justiça ou do estabelecimento da igualdade factual (fim interno) ou a outros objetivos, como a diminuição da despesa pública (fim externo), sob pena de ser considerada arbitrária. (BRITO, Miguel Nogueira. Medida e intensidade do controlo da igualdade na jurisprudência da crise do Tribunal Constitucional. *In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira. O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra:

decididas nas leis do orçamento do Estado a partir de 2011 e deliberadas pela Assembleia da República como respostas às condições impostas pelo Plano de ajustamento económico financeiro (PAEF) em condicionamento ao resgate financeiro recebido pelo Estado português quando da crise das dívidas soberanas. Com a consagração deste princípio pelo Tribunal Constitucional, inclusive para a ele submeter os cortes nos subsídios, remunerações, pensões e outras prestações sociais, é admitido o controlo orçamental pela via de uma ideia abstrata de uma certa distribuição de bens a serem atendidos pelo Estado³⁹³.

A aferição da afinidade do gasto público com a justiça e a redistribuição tributária preenche o que RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA³⁹⁴ nomina de capacidade receptiva. Este princípio determina que, quando da realização da despesa pública, os recursos financeiros devem ser destinados de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos, mas de forma inversamente proporcional. Ou seja: a capacidade contributiva é atendida quando são tributados com maior intensidade aqueles que tenham mais recursos; em outra banda, a capacidade receptiva debruça-se sobre os montantes destinados pelo Estado às políticas e serviços públicos voltados precipuamente aos mais necessitados, mesmo que tenham contribuído com menos recursos, em termos absolutos, ao financiamento do Estado. Como é bem sintetizado pelo citado doutrinador, “a mesma moeda que ingressa nos cofres públicos deve ter em conta a face do benefício social a que se refere”³⁹⁵.

No entanto, em que pese esta importante base principiológica e que se volta à análise dos direitos fundamentais na atividade da despesa pública, as limitações financeiras do Estado não podem ser ignoradas. Assim, o princípio da reserva do financeiramente possível está presente e no centro da despesa pública justa, a qual não permite uma visão maximalista da Constituição e que ignore o tema da escassez de recursos e da sustentabilidade financeira, até porque esta última é fundamental para a continuidade das funções sociais abraçadas pelo Estado³⁹⁶.

Almedina, 2014, pp. 113-115). A igualdade proporcional decorre da junção os princípios da igualdade (art. 13º, CRP) com o da proporcionalidade na restrição de direitos (art. 18º, n. 2, CRP). Se basta a censurar discriminações descabidas e se valendo dos testes da proporcionalidade. (MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de direito constitucional: teoria da constituição em tempo de crise do estado social*. Tomo II, vol. 2. Coimbra: Coimbra, 2014, p. 728). Este princípio e a enunciação da jurisprudência do Tribunal Constitucional serão enfatizados em capítulo centrado neles, na segunda parte da referida tese.

³⁹³MARTINS, Maria D'Oliveira. *Op. cit.*, 2016, pp. 340-341.

³⁹⁴OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Op. cit.*, 2013, p. 344.

³⁹⁵*Idem*, p. 340.

³⁹⁶MARTINS, Maria D'Oliveira. *Op. cit.*, 2016, pp. 346-347.

A reserva do possível invade o plano jurídico dos direitos³⁹⁷, sendo capaz de limitar sua aplicabilidade, com exceção das situações em que as normas constitucionais impõem a realização desses direitos de forma absoluta e com o conteúdo definitivamente determinado no texto da Lei Maior. Assim, quando o conteúdo de um direito fundamental está pendente de definição e balizado pelas regras financeiras, o argumento da reserva do possível pode ser preliminarmente aceito como causa de justificação para afetar ou para restringir o respectivo direito ou para não o realizar em sua completude. No entanto, não basta a mera utilização desse argumento³⁹⁸, mas é necessário confrontar as restrições utilizadas perante os chamados limites constitucionais estruturantes, como a igualdade, a proibição do excesso, a segurança jurídica, a proteção da confiança e a proibição do défice ou proteção insuficiente. Como exemplifica JORGE REIS NOVAIS³⁹⁹, a ausência de recursos poderia limitar uma prestação social, mas a restrição no caso em concreto pode ter sido excessiva, pode ter sobrecarregado desigualmente determinadas pessoas ou ter violado as expectativas lícitamente fomentadas. Tal foi o que decorreu da já citada aplicação do princípio da igualdade proporcional quando da jurisprudência da crise do Tribunal Constitucional Português. No mais, o argumento da reserva do possível para balizar as despesas públicas, sofre alguns condicionamentos, como o atendimento do mínimo existencial⁴⁰⁰, o qual não pode ser negligenciado de realização pelo Poder Público, ainda que acarrete significativos impactos financeiros.

Para garantir a capacidade receptiva, deve ser enfatizado o Orçamento público, o qual é responsável por autorizar e direcionar o dispêndio do gasto público. Em outras palavras, o Orçamento público é o local, por excelência, no qual o governo realiza a justiça distributiva,

³⁹⁷Tanto os direitos sociais, quanto as liberdades são pautadas pelas limitações orçamentárias e financeiras do Estado no tocante às medidas para assegurarem a implementação dos direitos e porque as liberdades exigem ações do Estado para serem protegidas e preservadas. Para ele, no tema da “reserva do possível”, mais importante do que saber se trata de um direito social ou uma liberdade, é central ter-se em conta, no caso concreto, se cabe ao Estado cumprir um dever de respeito, de proteção ou de promoção, pois cada um desses deveres é afetado por condicionamentos específicos, que vão exigir, ou não, custos. Nesse sentido, ressalta que apenas excepcionalmente alguns deveres de respeitar demandem custos financeiros, enquanto os deveres de proteger e, em maior medida, os de promover, sejam acompanhados da necessidade e aplicação de recursos financeiros (NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional: resposta aos críticos*. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 132-133).

³⁹⁸Aqui, conforme ensina JORGE REIS NOVAIS, está-se diante da “escassez moderada de recursos”, pois existem recursos que são destinados a algumas áreas priorizadas em detrimento de outras. NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. 2.^a ed. Lisboa: AAFDL, 2017, p. 124.

³⁹⁹*Idem*, pp. 132-133.

⁴⁰⁰BARCELLOS, Ana Paula de. *Op. cit.*, 2008, p. 268. A definição do conteúdo existencial é de difícil alcance e depende de circunstâncias específicas e regionais, sendo estas umas das razões pelas quais não se avançará mais nesse tema na presente fase desta tese.

isto é, aquele na qual se redistribui as riquezas de uma sociedade. Nele, o governo faz as escolhas de distribuição dos recursos arrecadados⁴⁰¹.

No entanto, não é possível conceber que os governos, incluindo os poderes executivos e o Legislativo, tenham total liberdade para apresentar propostas relativamente à decisão financeira e orçamental⁴⁰², discutir e aprová-las, como se fosse um “orçamento base zero”⁴⁰³.

Isso porque existem vinculações impostas ao Orçamento do Estado⁴⁰⁴ decorrentes do direito interno, observadas as vinculações de despesa impostas pela Constituição⁴⁰⁵ e pelas

⁴⁰¹ FERNANDO FACURY SCAFF infere que o orçamento público se incumbe da justiça distributiva e o Poder Judiciário deve se encarregar da justiça comutativa. Para ele, o orçamento funciona como lócus por excelência da justiça distributiva, pois teoricamente arrecada-se de todos em prol de todos. Caso as finanças públicas fossem guiadas pela noção comutativa, quem pagasse mais tributos receberia mais serviços públicos e quem menos pagasse receberia menos. Se fosse assim, as desigualdades não iriam diminuir, mas aumentar (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano, justiça distributiva e a liberdade igual*. Coluna Consultor Jurídico, 12 de junho de 2018. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-jun-12/contas-vista-orcamento-republicano-justica-distributiva-liberdade-igual#_edn1. Acesso em: 1 março 2020).

⁴⁰² Sobre a distinção entre decisão financeira e orçamental, NAZARÉ DA COSTA CABRAL insere a primeira em um contexto mais amplo, sendo que, via de regra, vinculam as decisões financeiras. Ainda, sobre as decisões financeiras se debruçam as diferentes correntes doutrinárias das escolas de bem-estar e da escolha pública (*public choice*). Já a decisão orçamentária é integrada de um mecanismo de definição de objetivos e de meios de alocação de recursos entre as necessidades concorrentes, assim como um instrumento de avaliação a respeito do modo como se concretizam esses objetivos e de meios de alocação dos resultados inicialmente traçados. (CABRAL, Nazaré da Costa. *Programação e decisão orçamental: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade econômica*. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 17-18).

⁴⁰³ O alto volume de despesas obrigatórias impostas pela Constituição e pela Lei têm levado a setores mais liberais defenderem a diminuição das primeiras, ao mesmo tempo em que aumentaria o campo de discricionariedade governamental e do legislador na definição dos gastos públicos. No entanto, como bem infere ÉLIDA GRAZIANE PINTO que falar em desvinculação total do orçamento público é factualmente impossível, em razão dos inevitáveis gastos com servidores, encargos da dívida pública e despesas previdenciárias. Na realidade, alerta que a pretensa majoração da discricionariedade no orçamento público brasileiro pretende incidir sob repartições federativas obrigatórias, sobre as autonomias orçamentário-financeiras e sobre os pisos de custeio da saúde e educação, sobre os fundos e sobre as destinações que justificam a existência de determinados tributos, o que entende por indesejável e que poderia levar ao esvaziamento de garantias financeiras federativas e ao financiamento de direitos fundamentais (PINTO, Élida Graziane. *Planejamento estatal genérico e padronizado é metástase das políticas públicas*. Consultor Jurídico, 1 de janeiro de 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jan-01/contas-vista-planejamento-estatal-generico-metastase-politicas-publicas>. Acesso em: 18 set 2020).

⁴⁰⁴ Há de se distinguir entre constrangimentos da decisão orçamental e vinculações. Os primeiros consistem em elementos que restringem a margem de manobra do decisor orçamental, mas não apresentam grau de imperatividade que amoldem o conteúdo da decisão orçamental, apresentando-se como limitações técnicas ou políticas ao conteúdo da decisão orçamental, da mesma forma que não resultam em vínculos jurídicos. Já as vinculações não se restringem a influenciar a decisão orçamental, mas apresentam carga normativa que determinam seu conteúdo concreto ou impõe-lhe limites bem definidos, apresentando, portanto, força jurídica sobre o conteúdo do orçamento, tal como decorrem dos critérios de convergência e do Pacto de Estabilidade e Crescimento da União Europeia, que representam se ajustam à força dos compromissos jurídicos assumidos no plano externo e comunitário (CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2008, pp. 594-595).

⁴⁰⁵ Como exemplos, no direito brasileiro, têm-se a estipulação de mínimos de despesas para gastos com saúde e educação, previstos nos arts. 198 (saúde) e 205 (educação), e o fundo de combate e erradicação da pobreza (arts. 79 e 80, Ato das disposições constitucionais transitórias), cuja composição decorrente de receitas de impostos e outras dotações orçamentais. Tais dispositivos constitucionais representam no direito brasileiro um “Orçamento mínimo social”, por cujas vinculações é possível inferir que o Constituinte não concedeu ao legislador tão ampla discricionariedade sobre quanto deve destinar do montante arrecadado para os gastos sociais, em verdadeiras “garantias constitucionais de financiamento dos direitos sociais” (AVELÁS NUNES, António José & SCAFF, Fernando Facury. *Os Tribunais e o Direito à Saúde*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 106). Embora

leis⁴⁰⁶, que demandam despesas obrigatórias. e mesmo de normas internacionais e comunitárias⁴⁰⁷.

Ainda sobre as vinculações, VITO TANZI infere que o papel das políticas públicas deve ter em conta o enquadramento jurídico de cada Estado e a intensidade das vinculações estabelecidas pelas Constituições e pelas leis na atividade financeira do Estado. Nas democracias, as constituições encorajam, facilitam e permitem certos atos, ao mesmo tempo em que inibem outros que poderiam ser praticados pelos governantes e pelos cidadãos. Assim, influenciam o comportamento das políticas públicas e a relação dos governos centrais e locais entre si e com o resto do mundo. Contudo há de se perquirir se estas vinculações postas pela Constituição e pelas leis se mantêm compatíveis com o mundo globalizado e moderno, sendo que eventuais descompassos podem levar à necessidade de muitas reformas e alterações constitucionais, como observado no Brasil. Para evitar distorções e inseguranças, a importância do papel negativo ou positivo desempenhado pelas Constituições na determinação da qualidade do setor público em economias de mercado não pode ser exagerado⁴⁰⁸.

Dentre as vinculações a condicionar o processo orçamentário em Portugal, JOÃO RICARDO CATARINO⁴⁰⁹ infere as vinculações internas, as quais têm menor carga normativa, diferente das de ordem legal, relacionadas aos princípios do Estado. Assim, de acordo com o art. 105º, 2, o orçamento deve guardar harmonia com as grandes opções em matéria de planeamento (GOPs) e a lei, sendo que o art. 106º, 1, determina que a lei do Orçamento é elaborada, organizada, votada e executada, anualmente, de acordo com a respectiva lei de

haja relativização e limites a estas vinculações de despesas, tais como aquelas decorrentes do Chamado Novo Regime Fiscal (Teto de gastos públicos – EC 95/16), a desvinculação das receitas da Seguridade Social (art. 76, ADCT, na forma da EC 93/16) e mais recentemente, as restrições postas na Emenda Constitucional 109/2021 (medidas de adequação à crise financeira de Covid-19 e suas consequências), há ainda garantia de observância de patamares mínimos de financiamento de direitos sociais.

⁴⁰⁶De acordo com o art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira, “Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios”, sendo que tal modalidade abrange despesas com pessoal, gastos com benefícios previdenciários e pagamento de prestações assistenciais na forma da lei.

⁴⁰⁷Nesse aspecto, salientar que, notadamente no âmbito da União Europeia, há verdadeiros compromissos decorrentes de normas comunitárias a serem honrados pelos Estados-membros no âmbito de suas políticas financeiras, especialmente no que tange ao controle da dívida pública e do equilíbrio orçamental, conforme será ressaltado no item relativo à sustentabilidade financeira.

⁴⁰⁸TANZI, Vito. *Op. cit.*, 2018, pp. 269-271.

⁴⁰⁹CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e direito financeiro*. 3.ª ed. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 338-339.

enquadramento (151/2015), que tem valor reforçado, de acordo com o art. 4º da referida norma⁴¹⁰.

O orçamento-programa originalmente vincula o orçamento como uma etapa do processo de planificação económico e social, como componente político da decisão quanto à despesa pública⁴¹¹, da intervenção do Estado na economia para alcançar fins sociais e de desenvolvimento, quando o orçamento-programa se mostra como um instrumento de execução de planos que o governo pretende abraçar⁴¹².

Assim, de acordo com o art. 105, 3º, da CRP, a programação financeira consiste na atividade pela qual o Governo realiza uma sincronização ou ajuste do ritmo de execução do orçamento do Estado com o fluxo provável de recursos financeiros no exercício e diante das regras legais aplicáveis, inclusive a orientar a elaboração do orçamento em (art. 105, 3º, CRP).

Não obstante as finalidades de iniciais de intervenção social, a programação orçamental vem se mostrando mais como um meio de limitar a despesa pública⁴¹³. Desta forma, a perspectiva de planeamento plurianual das despesas públicas constante das normas financeiras portuguesas, também como reflexo das imposições internacionais, com os seus quadros programadores, (macroeconómicos e de programação financeira), se insere dentro do contexto de disciplina e restrições orçamentais. Com isso, os orçamentos assumem uma dimensão

⁴¹⁰Nesse sentido, o art. 44º da referida LEO determina algumas vinculações orçamentais, como despesas de inscrição obrigatória, tais como: as opções de política orçamental que constam do programa de estabilidade, os limites de despesas e as projeções de receitas, previstos na lei de grandes opções e outras dotações previstas por lei. Nesse mesmo artigo, há clara referência à necessidade de observar as obrigações decorrentes dos Tratados da União Europeia, as opções de em matéria de planeamento e programação financeira plurianual elaborada pelo Governo. Ainda, no art. 37º, 3, com a versão atual conferida pela lei 41/2020, determina a elaboração de relatórios a respeito do desenvolvimento orçamental que individualizem cada um dos programas, desagregados por serviços e entidades, evidenciando os respetivos custos, indicadores, resultados e fontes de financiamento, Estimativa para o ano em curso e previsão da execução orçamental consolidada do setor das administrações públicas e por subsetor, na ótica da contabilidade pública e da contabilidade nacional, Quadro de reconciliação dos valores apurados em contabilidade pública e em contabilidade nacional, explicitando a totalidade das operações técnicas de natureza contabilística que permitem fazer a transição entre os saldos apurados numa ótica contabilística para os saldos apurados na outra; Os quadros que integram o Projeto de Plano Orçamental, a remeter à Comissão Europeia, Situação financeira e patrimonial das entidades que compõem o subsetor da administração central e o subsetor da segurança social, Transferências financeiras entre Portugal e o exterior, com incidência no Orçamento do Estado, Transferências orçamentais para as regiões autónomas, transferências orçamentais para as autarquias locais e entidades intermunicipais, transferências orçamentais para entidades não integradas no setor da administração central; receita cessante dos benefícios tributários em vigor e dos que eventualmente sejam propostos, sua justificação económica e social e afetação da receita cessante dos principais benefícios tributários, tendo em conta essa justificação, por missão de base orgânica. Montantes das verbas sujeitas a cativação em cada programa orçamental, por classificação orgânica e funcional, discriminada por serviços integrados e serviços e fundos autónomos.

⁴¹¹XAVIER, António Lobo. *O orçamento como lei: contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português*. Coimbra Editora: Coimbra, 1990, pp. 171-172.

⁴¹²SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra Martins, MENDES, Gilmar Ferreira & NASCIMENTO, Carlos Valder. *Tratado de direito financeiro*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 103-104.

⁴¹³CATARINO, João Ricardo. *Op. cit.*, 2016, p. 339.

programadora, em abandono à acepção maior de planeamento⁴¹⁴, o que pode permitir aos governantes incorporar visões mais realistas e realizar decisões financeiras mais seguras sobre as dotações orçamentárias, quanto às várias rubricas de despesas. Isso porque a programação é vista como meio eficaz para lidar com a dificuldade de o Estado planificar no médio prazo a política orçamental, uma vez que há limitações quanto à abrangência e confiança dos instrumentos de informação e gestão orçamental postas à disposição dos decisores⁴¹⁵.

Inclusive, Portugal, seguindo a tendência internacional e as recomendações de organismos como OCDE e FMI, tem caminhado rumo à efetivação de um sistema de planeamento da despesa pública, que se manifesta pelos seguintes patamares: planeamento longo prazo da despesa pública, inclusive no que se refere à segurança social, em cuja lei de bases (art. 93º, 4º) é exigido que o Governo apresente, em anexo ao orçamento da segurança social, uma projeção atualizada de longo prazo dos encargos sociais e das receitas do regime (especialmente as cotizações dos trabalhadores e as contribuições das entidades empregadoras); programação macroeconômica de longo prazo; programação financeira de médio prazo e; orçamentação, a qual deve ser feita na perspectiva plurianual⁴¹⁶, uma vez que os orçamentos dos serviços e das entidades que compõem os subsectores da administração central e da segurança social integram os programas orçamentais e são enquadrados pela Lei das Grandes Opções em matéria de Planeamento e da Programação Orçamental Plurianual (art. 14º, 2, LEO).

Já no contexto brasileiro, o planejamento financeiro é realizado pelas leis orçamentais, pois essas não devem conter apenas as estimativas para receitas e despesas do exercício financeiro seguinte, mas também objetivos e metas relativos à satisfação das necessidades públicas⁴¹⁷ e cumprir os objetivos fixados os fins almejados pela Constituição⁴¹⁸.

⁴¹⁴A programação, forte na definição da política econômica conjuntural e das finanças públicas é uma mitigação do planejamento e vem preponderando no mundo globalizado. O advento da programação em substituição ao planejamento decorre da progressiva fragmentação ou segmentação do planejamento, a transposição das funções planeadoras do Estado às referências do mundo empresarial e das regras internacionais e a afirmação da programação como um planejamento minimizado. (CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2008, pp. 619-621).

⁴¹⁵PEREIRA, Paulo Trigo; CABRAL, Ricardo; MORAIS, Luís Teles & VICENTE, Joana Andrade. *Uma estratégia orçamental sustentável para Portugal*. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 48-49.

⁴¹⁶CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2008, pp. 600-611.

⁴¹⁷No direito constitucional brasileiro, o art. 174 da CF/88 determina que o planejamento é obrigatório para o setor público, sendo que as três leis orçamentais previstas no Brasil (plano plurianual, lei de diretrizes orçamentais e plano plurianual) determinam uma programação orçamental com hierarquia entre os três instrumentos, no qual o plano plurianual condiciona os planos e programas regionais previstos na Constituição (art. 165, §4º) e os orçamentos devem reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 165, §7º).

⁴¹⁸(PISCIELLI, Tathiane. *Direito financeiro esquematizado*. 2.ª ed. São Paulo: Método, 2012, p. 39). Nesse contexto, não são descartados choques entre o planejamento constitucional voltado à realização dos fins do Estado Social, de forma a ter que compatibilizar planejamento financeiro e programação orçamental (SILVA, Sandoval Alves. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumentos de implementação*. Curitiba: Juruá Editora, 2007, p. 129; 155).

No mais, há tributos, tais como as contribuições sociais, cujas receitas são afetadas a finalidades específicas relativas à atuação social do Estado, não cabendo a utilização de suas receitas, em regra, para financiar despesas públicas diversas. Esse tema será mais bem abordado no capítulo 4.

2.5 Da crise do estado fiscal social: estado taxador e movimentos de coordenação internacional. Das finanças públicas modernas

2.5.1 A austeridade fiscal e o recrudescimento de políticas financeiras liberais

Diante do aumento do nível da despesa pública que o Estado de bem-estar social demandou ao longo e a partir da segunda metade do século XX, as teorias redistributivas no âmbito das finanças públicas passaram a ser objeto de questionamentos mais incisivos, especialmente após a segunda metade da década de 1970, quando o Estado social amparado na fiscalidade começa a entrar em processo de “crise”, especialmente após os choques do petróleo.

Concentradamente no aspecto da tributação, assim como no universo das finanças públicas, passou a ter lugar uma contraposição – e a consequente tentativa de conciliação – entre eficiência e a justiça.

A defesa do tamanho alargado do Estado e de sua intervenção econômica e social ainda era feita ao final dos anos 1990 por RICHARD MUSGRAVE⁴¹⁹, para quem a tributação progressiva devem ser acrescidos de um modelo de transferências de receitas fiscais via orçamento público, a fim de garantir uma função de bem-estar social, em que pese as controvérsias a respeito da medida das prestações sociais e do que se está disposto a pagar por elas. Inicialmente, considera que o crescimento do tamanho das despesas públicas decorreu das mudanças estruturais na economia, da democratização da sociedade e da conscientização da população a respeito da justiça social. Além disso, o aumento da urbanização, a interdependência dos setores da atividade econômica e as mudanças tecnológicas expandiram a necessidade por serviços públicos. Embora reconheça falhas e desafios na expansão do setor público, tal fenômeno foi imprescindível para o desenvolvimento econômico e social, pois foram construídas

⁴¹⁹MUSGRAVE, Richard. Fiscal Tasks. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999, pp. 63-65.

infraestruturas para a atividade econômica, educação pública de qualidade e a segurança social, esta última especialmente relevante para a estabilização social⁴²⁰.

Como os serviços públicos não estão isentos de custos, devem ser providos por impostos, pelo que o foco deve estar na melhora e na eficiência da gestão pública do que no corte das receitas fiscais. Por isso, no aspecto da fiscalidade, MUSGRAVE ainda persiste na importância do sistema fiscal como complemento do mercado e da sociedade equilibrada, justamente pela noção redistributiva que carrega, como fonte de financiamento das prestações públicas. Assim, a definição de um sistema fiscal justo como primeiro objeto de enfrentamento não implica que não sejam necessários ajustes na gestão em busca da eficiência, uma vez que há falhas e desafios nas políticas públicas. Sem prejuízo disso, deve haver uma espécie de *compliance* entre governo e os indivíduos, todos imbuídos do senso de responsabilidade como membros da comunidade⁴²¹.

Em contraposição à escola das finanças públicas e a se manifestar contrariamente ao exponencial incremento das despesas públicas, surge a escola da *Public Choice*, na qual JAMES BUCHANAN é das maiores referências. A referida corrente teórica não implica na negação do Estado, mas sim reconhece a importância das instituições públicas para garantir a estabilidade social e econômica, por meio da proteção à propriedade privada e aos contratos, logo para garantir o desenvolvimento econômico. No entanto, infere que cabe aos cidadãos a escolha a respeito de se vão gastar seus recursos financeiros coletivamente por meio das prestações públicas ou se preferem usufruí-los de forma privada, ou seja, de acordo com suas vontades individuais. Portanto, a divergência da *Public Choice* com as escolas do bem-estar social reside nos limites da atuação do Estado entre o espaço que o mercado e o setor privado ocupam frente ao Estado transferidor de recursos⁴²².

Os adeptos desta escola centram críticas no que rotula de gigantismo do modelo de bem-estar social, inclusive por questionar se o Estado seria de fato a instituição apta para suprir as incapacidades do mercado na provisão dos bens coletivos, além de inferir que o Estado se intromete em demasia nas liberdades individuais, tanto pelas elevadas cargas fiscais, quanto

⁴²⁰Por exemplo, o aumento das transferências de renda, especialmente decorrentes do alívio à pobreza e à segurança social, demanda uma preocupação aumentada quanto ao peso do orçamento público e questões a respeito de como prover essa redistribuição de maneira eficiente. Tal dilema se espalha, por exemplo, no campo das prestações da segurança social do sistema de repartição (*pay as you go*) diante de desafios diante da igualdade intergeracional (MUSGRAVE, Richard. Fiscal Tasks. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999, pp. 71-73).

⁴²¹*Idem*, pp. 75-82.

⁴²²BUCHANAN, James M. Response. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999, pp. 85-86.

pelo exercício de atividades econômicas a cargo do Poder Público⁴²³. Nessa linha, defende MILTON FRIEDMAN⁴²⁴ que o aumento das despesas públicas em atividades diversas, inclusive em atividades econômicas e empresariais, não gera incremento de recursos na economia, pois isso implicaria numa mera substituição ao dinheiro que seria gasto pelo setor privado. Ou seja, os gastos governamentais apenas redirecionam as despesas privadas. Uma vez que o aumento das despesas privadas tende, segundo esse ponto de vista, a compensar as reduções da atividade privada, apenas o excesso líquido das despesas do governo fomentaria a multiplicação de riqueza na sociedade. No entanto, tais montantes seriam exíguos, pois o governo estaria tomando empréstimos – e cobrando tributo – de alguns indivíduos e, mediante o gasto público, estaria repassando o dinheiro a outras pessoas. Ou seja, majoritariamente, o dinheiro circula nas mãos de diferentes pessoas, mas o montante total permaneceria inalterado.

Nesse diapasão, correntes econômicas e doutrinárias passaram a criticar o que denominavam “ilusão financeira do Estado Social”, cujos autores, tais como James Buchanan, centraram-se em visões individualistas, em afastamento ao interesse coletivo e com a consequente definição de que a ação pública se traduz na soma dos interesses individuais⁴²⁵.

Nessa direção, VITO TANZI⁴²⁶ infere que são percebidas “falhas institucionais”, as quais seriam decorrentes de *gaps* (buracos, falhas) entre os objetivos almejados pelo Estado e os instrumentos fiscais disponíveis para atingi-los. Em razão disso, as funções financeiras musgravianas têm sua eficiência questionada, especialmente pela elevação do gasto público e da carga tributária, além de problemas relacionados à gestão pública e mau uso dos recursos⁴²⁷.

⁴²³SANTOS, Jorge Costa. *Bem-estar social e decisão financeira*. Coimbra: Livraria Almedina, 1993, pp. 233-234.

⁴²⁴FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017, pp. 85-87.

⁴²⁵FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente*. Barcarena: Marcador, 2016, p. 100.

⁴²⁶TANZI, Vito. Government Role and the efficiency of policy instruments. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T. *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967, pp. 53-60.

⁴²⁷Em reação a essas externalidades provocadas pela atuação governamental na economia, os Estados passam a se valer de medidas não orçamentárias, as quais não implicam precisamente no aumento de tributos, nem na concessão de subsídios financeiros. São elas: regulações quase fiscais (*quasi-fiscal regulations*), relacionadas a regras que limitam o comportamento econômico e social dos indivíduos e empresa, tais como controle dos investimentos e rendimentos financeiros, leis de zoneamento espacial e o serviço militar obrigatório e; as atividades quase fiscais (*quasi-fiscal activities*), que podem se dar pela fixação das regras de câmbio de moeda, de forma a permitir o estímulo a entrada de determinados bens no país ou mesmo o fomento de atividades exportadoras, ou por meio do sistema financeiro, por meio de políticas financeiras inflacionárias, desvalorização da moeda. Estes últimos podem ainda impor encargos, representativos de tributos implícitos, sobre alguns grupos de agentes econômicos, como investidores e poupadores ou subsídios implícitos para outros, como mutuários e bancos com problemas de empréstimos. Tais ações provocam efeitos sobre o funcionamento da economia, são de pouco controle pelos organismos internacionais, que se voltam à análise da atividade financeira, pois causam a falsa percepção da concreta intensidade do papel do Estado na economia, além de serem menos eficientes, pois tendem a causar efeitos deletérios sobre a produção econômica. (TANZI, Vito. *Op. cit.*, 1967, pp. 53-60).

Nesse diapasão, a preocupação quanto à eficiência na tributação ganha espaçoso destaque, uma vez que, por meio dela, são perseguidos objetivos, como: a maior arrecadação possível com o mínimo de gastos financeiros e esforços, agregando a isso o menor incômodo possível ao contribuinte, tanto no que concerne à intervenção no patrimônio privado, quanto ao esforço no cumprimento das obrigações fiscais, com a preservação do interesse e da satisfação dos indivíduos que pagam tributos. Tais objetivos para serem atingidos consentaneamente e sem efeitos colaterais indesejados necessitam do consentimento⁴²⁸ ao imposto, mediante um sistema tributário que ocasione menos transtornos aos contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais, além de manter sua satisfação e liberdade⁴²⁹. Atendidos esses requisitos, aliados também à existência e à percepção de eficiência no aspecto financeiro, ou seja, na gestão e nos gastos públicos, tende a haver menos resistência ao imposto e, com isso, a arrecadação tenderá a aumentar.

Pela ótica da teoria da Escolha pública ou coletiva (*public choice*), há de se distinguir dois planos fundamentais no que concerne à decisão financeira: o constitucional e o infraconstitucional. No primeiro plano, são delineadas as regras procedimentais e questões estruturais das instituições financeiras, as quais tendem a assumir maior grau de perenidade, sendo, portanto, escolhas institucionais. Já as decisões de natureza infraconstitucional são de natureza corrente e devem ser deliberadas por meio do processo político e devem refletir as escolhas coletivas sobre os resultados financeiros almejados, portanto, escolhas sobre bens públicos. Essas regras decisões infraconstitucionais e correntes devem ser tomadas à luz as regras procedimentais e pelas instituições estabelecidas na etapa anterior (constitucional). Segundo BUCHANAN, há ainda três níveis sobre as decisões financeiras: escolhas individuais dos agentes econômicos nas finanças públicas tradicionais, influenciados por decisões fiscais, segundo as não há escolha dos indivíduos nas finanças públicas, mas sim apenas comportamentos decorrentes dos efeitos do mercado e das finanças públicas; comportamento de escolha individual sob instituições fiscais estabelecidas, que versam acerca das decisões financeiras correntes e enfatizam as escolhas de mercado que os indivíduos realizam sobre bens

⁴²⁸Mesmo os mais alinhados à concepção musgraviana das finanças públicas não deixam de reconhecer que mais consenso básico for obtido em uma sociedade, maior eficiência e bem-estar pode ser alcançado no seu funcionamento, se as regras assim forem clarificadas. Nesse cenário, a democracia surge como elemento primordial para viabilizar a pacificação das diversas manifestações sociais para viabilizar ao menos o consentimento na decisão financeira, sob pena de ser inviabilizado o funcionamento do respectivo sistema político e econômico (SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 1992, p. 88).

⁴²⁹FILIPPO, Luciano Gomes. Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord). *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 162-164.

públicos como se estivessem a escolher bens privados, influenciados pelas instituições vigentes; por fim, o terceiro nível situa-se a respeito das escolhas individuais na formulação das instituições financeiras, as quais vão além das escolhas de mercado e da participação das escolhas a partir das instituições existentes. Nesse último patamar, à luz do processo democrático, são realizadas escolhas, em perspectiva constitucional, a respeito da estrutura das instituições, sob as quais as escolhas correntes serão futuramente realizadas. Diante desses três níveis, os quais são interdependentes, são presumidas as seguintes questões formuladas pelos indivíduos: “como escolherei pagar pelos bens públicos e serviços que serão providos?” (terceiro nível); “quanto escolherei de bens públicos para que a coletividade proveja?” (segundo nível) “uma vez formuladas as escolhas pelos grupos, como reagirei diante das mudanças nas condições de mercado que se impõe a mim?” (primeiro nível)⁴³⁰.

Em aplicação à teoria de Buchanan, JORGE COSTA SANTOS⁴³¹ infere que são mais relevantes para o estudo das finanças públicas os níveis dois e três, os quais traduzem, respectivamente, as decisões infraconstitucional e constitucional, pois considera que a atividade financeira se desenrola na ideia nuclear de que a atividade corrente se desenvolve no quadro de instituições e de regras constitucionais disciplinadoras dos processos decisórios. Para esta última, pela relevância estruturante de seus conteúdos, recomenda-se a unanimidade, enquanto para as primeiras, pelo seu caráter corrente, prevalece o quórum determinado pela maioria. Resta claramente o amoldamento da teoria da *Public Choice* à observância de regras procedimentais, afastando-se a atenção aos resultados e conteúdos, especialmente quanto às decisões financeiras correntes.

Como o modelo keynesiano – suas elevadas cargas fiscais e gastos públicos -- no centro das críticas, as influências teóricas aqui comentadas, especialmente a *Public Choice*, as correntes neoliberais que passaram a prevalecer a partir da segunda metade da década de 1970, mas principalmente desde a década de 1980 com o advento dos governos de Margareth Thatcher no Reino Unido e no de Ronald Reagan nos Estados Unidos da América. Inclusive é ao ex-presidente norte-americano é atribuída a sentença de que o “Estado não é a solução. O Estado é o problema”⁴³².

Da mesma forma, modelos econômicos liberais, os quais voltam a ganhar notório prestígio, defendem políticas fiscais nas quais as despesas devem ser com o que a comunidade

⁴³⁰BUCHANAN, James. *Public Finance in Democratic process: fiscal institutional and individual choice*. The collected works of James M. Buchanan. Volume IV. Indianapolis: Liberty Fund, 1999, pp. 215-217.

⁴³¹SANTOS, Jorge Costa. *Op. cit.*, 1993, pp. 317-321; pp. 419-420.

⁴³²FERREIRA, Eduardo Paz. *Op. cit.*, 2016, p. 101.

deseja fazer por meio do governo em substituição à iniciativa privada e sem considerar estritamente problemas de estabilidade econômica ano a ano. Já as taxas (alíquotas) tributárias devem ser suficientes para financiar as despesas planejadas, a partir da projeção de médias anuais, sem novamente dar ênfase quanto às variações anuais na estabilidade econômica. O mais importante seria evitar “mudanças erráticas” nas despesas e nas receitas⁴³³.

Nesse ambiente, ganham destaques as medidas de austeridade, que propagam que as intervenções do Estado na economia são vistas com desconfiança pelo setor privado, o qual passaria a investir menos, ocasionando, por sua vez, queda da atividade econômica e do emprego. Especialmente no que pode ser nominado de capitalismo meritocrático liberal⁴³⁴, prevalecente no ocidente, as opções políticas a serem tomadas ficam constrangidas frente aos interesses dos mercados⁴³⁵.

Para evitar os abalos provocados por esse sentimento de desconfiança dos mercados, défices orçamentários, mesmo que utilizados como instrumentos anticíclicos e promotores de políticas públicas, devem ser evitados⁴³⁶. Todo esse movimento é voltado às “finanças públicas saudáveis”, o que se traduz mormente pelo equilíbrio entre despesas e receitas⁴³⁷.

A austeridade apegar-se ao “mito” de que, estando as contas públicas mais estabilizadas, os investidores e os empresários estarão mais confiantes e, com isso, investirão mais na economia e isso trará aumento de riqueza e empregos⁴³⁸. Neste paradigma, a opção, no mais das vezes, será por reduzir a carga fiscal, a fim de também diminuir as despesas públicas, tanto as de investimento como as correntes. Portanto, as medidas de austeridade, centradas nas

⁴³³ FRIEDMAN, Milton. *Op. cit.*, 2017, p. 83.

⁴³⁴De acordo com a categorização formulada por BRANKO MILANOVIC, em que pese o domínio do capitalismo no mundo após o fim de Guerra Fria, podem ser vislumbrados dois modelos: o capitalismo meritocrático liberal, o qual se desenvolveu progressivamente no Ocidente e se assenta na democracia e nas instituições livres de mercado, reforçando ao Estado a função de regulador; e o capitalismo político ou autoritário, conduzido pelo Estado, cujo maior expoente é a China, mas também prevalecente em outros países asiáticos, como Singapura e Vietnã, além da Rússia. (MILANOVIC, Branko. *Capitalismo sem rivais: o futuro do sistema que domina o mundo*. Tradução: Bernardo Ajzenberg. São Paulo: Todavia, 2020, p. 10).

⁴³⁵BECKER, Ulrich. *A Europa alemã: a crise do Euro e as novas perspectivas de poder*. (recurso eletrônico) Tradução Kristina Michahelles. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

⁴³⁶KRUGMAN, Paul. *Um basta à depressão econômica: propostas para uma recuperação plena e real da economia*. Tradução: Afonso Celso da Cunha. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

⁴³⁷ Embora os défices nacionais tenham custos elevados – pelo que não se deve deixar de fazer o seu controle – sua lógica não opera da mesma forma do que as dívidas dos orçamentos pessoais e familiares, pois, principalmente no âmbito interno, o Estado deve a pessoas da própria comunidade. No entanto, esta comparação é comumente utilizada para assustar as populações sob a ameaça de empobrecimento e inviabilidade das gerações futuras, levando, inclusive à aceitação de medidas de austeridade e o sucesso de programas políticos-eleitorais nesse sentido. Contudo, a relação do déficit em relação ao PIB não vem crescendo em demasia nas últimas décadas no Reino Unido, por exemplo, e nem por isso havia pânico nesse sentido. (SEN, Amartya. *The economic consequences of austerity*. Disponível em: <https://www.newstatesman.com/politics/2015/06/amartya-sen-economic-consequences-austerity>. Acesso em: 22 set. 2019).

⁴³⁸STIGLITZ, Joseph. *O Preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2016, p. 315.

imposições de equilíbrio orçamental, da baixa progressividade fiscal e de baixa tributação das grandes fortunas, passam a ganhar relevância com o recrudescimento da agenda neoliberal e do capitalismo globalizado.

Tal movimento de mudança nas normas e na perspectiva política em favor de uma guinada à direita, que redundou em taxas de impostos menos progressivas, cortes de benefícios sociais e menor força aos sindicatos de trabalhadores, veio a aumentar a desigualdade entre rendimentos dos indivíduos, acompanhado de graves mazelas sociais provocadas pela globalização⁴³⁹. As prestações da segurança social e os salários que são cortados geralmente se concentram não nas pessoas que estão no topo, mas são enfatizadas nos trabalhadores com ganhos médios e baixos, assim como nas empresas de assemelhados perfis. No mais, os mais atingidos com retrações nas atividades do estado também são os segmentos com maior vulnerabilidade social e económica, assim como os investidores e demais agentes do grande capital ou são poupados do aumento da carga fiscal, ou pouco sentem os efeitos do endurecimento das medidas fiscais. Por isso, pode-se falar que a austeridade é seletiva⁴⁴⁰. Mais do que isso, a austeridade revela-se, primeira e principalmente, uma questão política de distribuição e não um problema de contabilidade⁴⁴¹.

As políticas de austeridade, as quais, recorde-se, propagam “finanças públicas saudáveis” para restaurar os níveis de confiança nos investidores, acabaram por ignorar os efeitos recessivos que o cortes de despesas públicas provocaram, inclusive em relação à retração nos salários e nas prestações sociais⁴⁴² e nos próprios investimentos públicos. A austeridade

⁴³⁹WILKINSON, Richard & PICKETT, Kate. *O nível: porque uma sociedade mais igualitária é melhor para todos*. Tradução de Marilene Tombini. Rio de Janeiro: Campus, 2015, p. 294.

⁴⁴⁰RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

⁴⁴¹Conforme entende MAK BLYNTH, a austeridade torna-se perigosa porque ignora as externalidades que ela provoca e o impacto nas escolhas pessoais, especialmente em sociedades com pífios graus de distribuição de renda. Especialmente, na crise financeira pós-2008, as despesas públicas aumentaram especialmente em razão do socorro prestado às instituições financeiras e para salvar os investimentos do mais ricos. Enquanto isso, as pessoas de classes mais baixas são instadas a reduzir seus ganhos e abdicarem de direitos, mas os mais ricos continuam com folga financeira e não estão interessados em modificar a estruturas sociais. Em suma, os mais pobres são chamados a pagar a conta desproporcionalmente pelos agentes financeiros e pelos mais ricos. Tal impasse, especialmente quando os mais ricos não são progressivamente tributados, levam ao acirramento do debate e da polarização social, onde as condições para o florescimento de políticas sustentáveis se deteriora. (BLYNTH, Mark. *Austerity: the history of a dangerous idea*. New York: Oxford University Press, 2016, pp. 27-28).

⁴⁴²Como bem ressalta Aaron Reeves, as medidas de austeridade não afetam as pessoas igualmente, mas atingem muito mais aqueles social e economicamente hipossuficientes. Além de afetar temas como a privação de recursos, cortes de serviço e segurança social e distribuição de rendam, mas também na saúde. Tanto é assim que nos últimos anos – mesmo antes da Pandemia de Covid-19 – os indicadores relativos à saúde, como a mortalidade infantil e a expectativa de vida, vinham se agravando ou deixando de melhorar, especialmente entre ao mais pobres. Com isso, chega-se a uma desigualdade de classe no acesso às prestações de saúde. (REEVES, Aaron. *The cost of austerity policies for public health*. *Current History*, vol. 117, n.º 802, 2018). Disponível em: http://online.ucpress.edu/currenthistory/article-pdf/117/802/310/391793/curh_117_802_310.pdf. Acesso em: 24 julho 2020.

agrava a recessão, porque acentua o desemprego, reduz a procura e penaliza as receitas que financiam as funções sociais do Estado. Tal política tende a ser mais grave quanto mais vulnerabilidade e deficiências no Estado social existirem no país⁴⁴³.

Pois, quando o Estado corta a despesa, a procura tende a baixar e o desemprego aumentar. Assim, a austeridade, nos moldes aqui praticados, acaba por se tornar um fator de recrudescimento da crise, pois as recessões são provocadas pela falta de procura, a qual acaba por ser menor que a capacidade de produção da economia. Não havendo crescimento económico, a melhora no quadro orçamentário também tende a não se manifestar. Ao contrário, a confiança do setor privado será fomentada quanto maior for o crescimento, mas não é isso que tem resultado das medidas de austeridade⁴⁴⁴.

Nessa mesma linha teórica, AMARTYA SEN⁴⁴⁵ infere que, mesmo que o foco seja reduzir os défices públicos, as medidas de austeridade não têm sido eficazes em obter essas finalidades, conforme exemplificado nas respostas europeias e britânicas à crise das dívidas soberanas. Para obter tal intento de equilíbrio fiscal, que inclusive passa pelo incremento da receita, é necessário o crescimento económico. De igual modo, é imprescindível que o Estado seja forte e favorável ao investimento, pois, para além da dívida, o fator de maior vulnerabilidade das economias tem sido a falta de competitividade e da produtividade⁴⁴⁶.

A fuga da tributação mais elevada que os mais aquinhoados de recursos conseguem empreender no mundo contemporâneo e na concentração dos esforços fiscais na massa da sociedade, além de não ser justa, provoca défices públicos e crises fiscais do Estado. Em razão disso, torna-se cada vez mais presente o denominado Estado endividado, nas palavras de WOLFGANG STREECK⁴⁴⁷, no qual grande parte das despesas públicas acabam por ser cobertas por empréstimos obtidos no mercado, a determinar, via de consequência o aumento da dívida pública. Como os efeitos do endividamento público tendem a ser menos percebidos individualmente e de forma imediata do que o aumento da tributação, o primeiro torna-se socialmente mais *indolor* e *invisível* que a subida das taxas fiscais, pois não alcança direta e imediatamente o património, nem os rendimentos de alguém. No entanto, seus impactos são

⁴⁴³LOUÇÃ, Francisco. A economia cruel: esplendor, estratégia e riscos. In: FERREIRA, Eduardo Paz. *A austeridade cura; a austeridade mata*. 2ª. ed. Lisboa: AAFDL, 2014, p. 512.

⁴⁴⁴STIGLITZ, Joseph. *O Preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2016, p. 294; pp. 315-316.

⁴⁴⁵SEN, Amartya. *The economic consequences of austerity*. Disponível em: <https://www.newstatesman.com/politics/2015/06/amartya-sen-economic-consequences-austerity>. Acesso em: 22 set. 2019.

⁴⁴⁶CARDOSO, Teodora. Austeridades alternativas. In: FERREIRA, Eduardo Paz. *A austeridade cura; a austeridade mata*. 2ª. ed. Lisboa: AAFDL Editora, 2014, p. 1435.

⁴⁴⁷STREECK, Wolfgang. *Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático*. Coimbra: Conjuntura actual, 2013, p. 114; pp. 120-122.

sentidos e mediados no orçamento público e o pagamento das obrigações financeiras são arcadas socialmente e postergados para os anos e gerações futuras, sendo os efeitos sentidos quando da crise do pagamento da dívida, quando se tende a constatar a baixa arrecadação decorrente da renda e dos patrimônios, não obstante comumente as opções ali tomadas seja pelo corte de despesa pública⁴⁴⁸. No mais, com a concentração de recursos financeiros gerados pela sociedade para o pagamento da dívida, acaba sendo destinada para um grupo seletivo dos credores do Estado, parcela que tende a crescer em igual proporção ao pagamento dos juros⁴⁴⁹. Diante disso, pode-se inferir que acaba por se estabelecer um conflito entre investidor e cidadão pelos recursos públicos escassos, o qual geralmente é vencido pelo primeiro⁴⁵⁰.

Em suma, no mundo globalizado e com a crise do Estado Social, percebe-se algumas mudanças significativas que colocam em questão a aferição da justiça e da igualdade nos sistemas tributários. Assim, como desenvolve ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS⁴⁵¹, há aqui uma

⁴⁴⁸ Conforme ensina JOÃO RODRIGUES, a expressão “Estado endividado”, nos termos veiculados por Streeck, decorre da perda de poderes fiscais do Estado, da capacidade da finança para socializar os custos da crise ou da interdependência entre dívida privada e dívida públicas, justamente em razão da diminuição do tamanho do Estado. A fraqueza seletiva dos Estados em ceder a estes interesses econômicos explica estruturalmente parte dos atuais níveis de endividamento público em muitos países. Ao mesmo tempo, a população em geral, que depende do acervo dos direitos e serviços sociais, tornou-se cada vez mais impotente perante os mercados, cuja aceitação se justifica em grande parte pelo acesso a consumo e ao crédito a vastos segmentos das massas, as quais vieram aceitar transformações regressivas, como foi também por via do acesso ao crédito que os Estados as geriram. o processo político de aumento do peso do setor financeiro inseriu os Estados e amplos segmentos da população nos circuitos dos mercados financeiros, fortalecendo assim a sociedade de consumo e de endividamento, ao passo que segmentos ligados ao setor financeiro ganham participação política, enquanto aumentar o sentimento de apatia e descrença política generalizadas entre as classes populares. (RODRIGUES, João. *Recensão. STREECK, Wolfgang. Tempo comprado – A crise adiada do capitalismo democrático. Revista Crítica de Ciências Sociais*, vol. 101, 2013, Disponível em: <http://journals.openedition.org/rccs/5407>. Acesso em: 22 set. 2020).

⁴⁴⁹MOREIRA, Eduardo. *Desigualdade & caminhos para uma sociedade mais justa*. Rio de Janeiro: Civilização brasileira, 2019, p. 76.

⁴⁵⁰Conforme leciona FERNANDO FACURY SCAFF, o sistema jurídico constitucional brasileiro assegura um sistema de preponderância dos investidores da dívida pública em face da parcela geral da população, o que é especialmente manifesto pelo que chama de cláusulas pétreas orçamentais. No caso, o art. 166, §3º, III, “b” da Constituição Federal de 1988 impede que o montante estabelecido pelo Poder Executivo para o pagamento da dívida pública na proposta de lei orçamentária anual possa ser modificado pelo Poder Legislativo. Assim, afasta-se o controle democrático a respeito da deliberação sobre o pagamento do serviço da dívida pública, o que fica adstrito ao anexo de metas fiscais previstos na Lei de Diretrizes Orçamentárias, no qual deve estar prevista a meta de superávit primário, de forma a destinar parte considerável dos recursos públicos para o pagamento da dívida, mesmo à custa de contingenciamento orçamental para atingir tal objetivo. (SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, República e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 355). Com esta supremacia dos interesses dos credores financeiros sobre os demais interesses sociais, privilegia-se o interesse de um grupo de credores, revelando-se o estrangulamento da Constituição Econômica, que deveria ser pautada pelos valores sociais como a redução da desigualdade social e da valorização do trabalho, pela Constituição Financeira, a qual pretensamente mostra-se “neutra” a enfatizar ajustes fiscais neoliberais e de austeridade, tidos como essenciais para conquistar a credibilidade e atração de investimentos junto ao mercado e ao sistema financeiro internacionais. (BERCOVICI, Gilberto & MASSONETO, Luís Fernando. *A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição econômica. Boletim de ciências econômicas*, Coimbra, XLIX, 2006, p. 19).

⁴⁵¹SANTOS, Antônio Carlos dos. As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política. In: SANTOS, Antônio Carlos dos & LOPES, Cidália Maria da Mota. *Fiscalidade, outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 38.

mudança de prioridades: ao invés da redistribuição, a competição fiscal; ao invés da harmonização fiscal, a concorrência fiscal; ao invés do primado da tributação direta e progressiva, a ênfase na tributação indireta; ao invés de territórios fiscais bem delimitados por fronteiras, a porosidade das bordas e a comunicação dos territórios; ao invés de políticas fiscais autônomas, políticas fiscais independentes; ao invés do controle fiscal nacional, o controle internacional. Há maior ênfase na tributação do fator trabalho e não do capital, o que muitas vezes gera uma “distribuição de rendimentos ao contrário”.

2.5.2 A tributação entre a fiscalidade e o Estado taxador

Avançando no aspecto da fiscalidade, o embate entre as teorias da função redistributiva do Estado e outras de cunho mais liberal ou mesmo a *Public Choice* revela-se diretamente nas diversas dimensões da incidência tributária, pelo que daí surgem duas concepções bastante distintas como critério garantir da justiça fiscal, especialmente quanto ao montante de recursos extraídos da sociedade e como a carga fiscal é distribuída entre os contribuintes.

No aspecto da incidência fiscal, os adeptos da teoria da *Public Choice* se tornam mais simpáticos à ideia de tributação proporcional com taxas fixas, de maneira a se distanciar da progressividade fiscal, tão cara aos impostos. Nesse diapasão, defende BUCHANAN que, se as taxas fiscais não forem demasiadamente altas, a arrecadação tende a aumentar a partir da identificação de uma base tributária mais ampla⁴⁵². Isso não quer dizer que BUCHANAN não seja favorável à aceção de tributação redistributiva. No entanto, para ele, a redistribuição de renda não está vinculada à noção de justiça por meio da redistribuição da propriedade, concentrando-se em aspectos como a tributação das heranças e o financiamento público da educação. No mais, desatrela a redistribuição a concepções morais subjetivas e predeterminadas, preferindo que seja por meio de consensos. Diante da dificuldade de obtenção do referido consenso em sociedades plurais e ainda mais em temas controversos como a tributação, BUCHANAN, mantendo-se fiel à via procedimentalista, se agarra a um sistema de direitos na sociedade de modo constitucional, qual seja um mecanismo de controle público de uma ordem de preferência aceita socialmente, previamente estabelecidas e voltadas à proteção de direitos individuais como liberdade e propriedade⁴⁵³.

⁴⁵²BUCHANAN, James M. Response. In: BUCHANAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999, p. 88.

⁴⁵³CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 150.

Assim, fica evidenciada a contraposição entre impostos e taxas no tocante ao financiamento das atividades estatais. Nesse sentido, HOLMES & SUNSTEIN⁴⁵⁴ defendem que os impostos (*taxes*) devem ser custeados pela comunidade como um todo e o destinatário do benefício do produto da arrecadação é indeterminado, o que reforça a percepção de cooperação social e a afirmação de que os direitos individuais não são bens particulares, mas interessam à ordem pública. Já as taxas (*fees*) não são informadas por esse condão de solidariedade e universalidade, uma vez que são relacionadas a benefícios específicos e divisíveis, sendo mensurada na proporção da contrapartida dirigida ao contribuinte.

De um lado, o princípio do benefício foca os tributos como contraprestações pelos serviços públicos, pelos quais os consumidores devem pagar de acordo com o específico proveito que obtém. Neste, estabelece-se uma clara conexão da incidência fiscal com o lado do resultado de um determinado sistema político e social, ao mesmo tempo em que fornece instrumentos eficazes para combater o aumento do tamanho da burocracia e dos setores do Estado⁴⁵⁵. O princípio do benefício favorece a instituição de tributos comutativos e contraprestacionais, nos quais prevalece a vinculação das receitas arrecadadas para financiar as prestações sociais aproveitadas pelos particulares, assim como serve melhor a concepções econômicas liberais.

Em outra banda, a perspectiva da capacidade contributiva volta-se para os ingressos de receitas públicas, a centrar-se na distribuição justa de uma carga tributária geral, em que os contribuintes devem realizar o mesmo sacrifício marginal quando do dever de financiar as demandas estatais, proporcionalmente ao que podem pagar, na chamada “igualdade de sacrifícios proporcionais”⁴⁵⁶. Aqui, a não afetação das receitas fiscais desempenha especial relevo, pois permite que os recursos arrecadados sejam empregados para financiar políticas públicas variadas, de acordo com suas agendas político-sociais, inclusive as pretensões redistributivas, cara ao Estado de bem-estar social, conforme já mencionado no tópico anterior.

Como defensor da percepção do princípio da equivalência – nomenclatura que prefere ao mais conhecido princípio do benefício⁴⁵⁷ – pode ser citado VON DER PFORDETEN. Para este doutrinador, uma justificação genérica à tributação é fornecida pelo princípio da equivalência,

⁴⁵⁴HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton & Company, 1999, pp. 20-21.

⁴⁵⁵GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. Outlining the Field of Tax Justice. In: GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. (Eds.). *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice*. Vol. 40, New York: Springer, 2015, p. 4.

⁴⁵⁶LIAM, Murphy & NAGEL, Thomas. *Op. cit.*, 2005, p. 41.

⁴⁵⁷O princípio do benefício é a denominação amplamente utilizada nesse contexto, como bem indica: *Idem*, pp. 22-28.

a partir da concepção de que sempre deve haver alguma equivalência ou proporcionalidade entre a contribuição [no que se refere ao ingresso de receitas públicas] e a distribuição [pertinente à despesa e às prestações oferecidas pelo Estado], ao mesmo tempo em que as contribuições e as taxas são geralmente justificadas por conta das distribuições que são concordadas pela sociedade e pelos contribuintes, fundadas no princípio da solidariedade. No entanto, a solidariedade, embora assegure um mínimo de rendimentos e bens que não podem ser alcançados pelos tributos e reclama uma distribuição de bem-estar, apenas é um fator adicional na relação tributária. Já a capacidade contributiva, embora indique que algumas pessoas detentoras de mais volumosos rendimentos e riquezas possam contribuir mais, não implica que elas tenham, originalmente, esse dever. Diante da referida moldura, no que toca à justificação genérica da normatividade da tributação, há uma relação de assimetria entre a importância atribuída à equivalência em face da solidariedade e da capacidade contributiva, pois considera que toda a existência do governo se justifica na distribuição de bens⁴⁵⁸.

Na óptica de VON DER PFORDETEN, um esquema progressivo de tributação é justificado como valor adicional à equivalência, mas com limites. Assim, a taxa máxima de impostos sobre os rendimentos depende, inicialmente, do montante de distribuição acordado que será gerado pela tributação. Tal decisão, embora seja política, guarda certos limites éticos, especialmente para que o trabalho e a produtividade não sejam desestimulados por incidências fiscais mais altas⁴⁵⁹. Sob esse enfoque de prevalência da equivalência entre contribuição e benefício, a tributação da renda é entendida como mais pertinente do que aquela sobre a riqueza e o consumo, pois para o indivíduo obter rendimentos é fundamental a presença de uma série de condições específicas estabelecidas pela comunidade e mantidas pelo Estado, tais como infraestrutura, sistemas de polícia e justiça, de lei, ordem e paz e educacional⁴⁶⁰.

Nesse contexto, conforme defende CLOTILDE CELORICO PALMA, chega-se a sobrevalorizar o princípio do benefício em face da capacidade contributiva, quando os contribuintes passam e tendem a aceitar ser tributados não de acordo com suas possibilidades econômicas para financiar as atividades estatais e redistribuir recursos na sociedade, mas sim de acordo com os custos que demandam ao Estado. Portanto, há questionamentos cada vez mais robustos ao montante da incidência fiscal, uma vez que os indivíduos e representantes das

⁴⁵⁸VON DER PFORDTEN, Dietmar. Justice, equality and taxation. In: GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. (Eds.). *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice*. Vol. 40, New York: Springer, 2015, pp. 56-57.

⁴⁵⁹*Idem*, p. 60.

⁴⁶⁰*Idem*, p. 55.

pessoas coletivas tendem a exigir a efetiva correlação mais estreita entre os valores que o Estado recolhe a título de tributos e os benefícios que recebem por meio da atuação estatal⁴⁶¹.

Assim, a alegada saturação do Estado fiscal⁴⁶² – decorrente da sobrecarga das tarefas a cargo do Estado, com reflexo na despesa pública e na estagnação da capacidade de incidência dos impostos custeados pela sociedade – tem sido exponencial o aumento do uso de outras receitas tributárias, como a taxa e as contribuições financeiras, especialmente as voltadas à segurança social⁴⁶³, as quais são tidas como alternativas consistentes de financiamento dos organismos públicos.

Esse movimento de incremento dos tributos bilaterais e do acanhamento do espaço dos impostos se deve a variadas razões, tais como o esgotamento do valor da solidariedade na legitimação dos encargos tributários, pois diminuiu a persuasão da coletividade a abraçar tal valor e realizar sacrifícios financeiros, por meio de tributos unilaterais, para corrigir as distorções sociais.

Nesse quadro dogmático, DIOGO LEITE CAMPOS⁴⁶⁴ concebe que a imposição estatal que marca os impostos é indesejada e que pode consistir em um “caminho homeopático para a tirania.” Igualmente, o Estado fiscal deixaria pessoas entregues à vontade dos outros, pelo que os impostos deveriam ser parcialmente substituídos por incidências tributárias onde a participação do indivíduo é mais central, em respeito às liberdades, da vontade popular e da justiça. Portanto, defende que a ideia de imposto, advindo do contrato social do Iluminismo, deveria ser substituída pela noção de contribuição, na qual o indivíduo deve integrar, como partícipe, das fases de criação das incidências e das impostas, no procedimento tributário de lançamento e liquidação do tributo e mesmo na resolução dos conflitos, como decorre com a

⁴⁶¹PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e técnica fiscal*, n.º 402, abr./jun., 2001, pp. 118-119; 143-144.

⁴⁶²CATARINO, João Ricardo. *Op. cit.*, 2016, pp. 53-54.

⁴⁶³Para NAZARÉ DA COSTA CABRAL, as contribuições para a seguridade social são conceituadas como prestações pecuniárias de caráter obrigatório e definitivo, afetas ao financiamento de despesas do sistema previdencial de segurança social e outras, como as políticas de emprego e formação profissional, pagas em favor de uma entidade de natureza pública, tendo em vista a realização de um fim público de protecção social. Em razão dessas características, as contribuições têm natureza jurídica de impostos, mas dotados de especificidades, quais sejam: são direccionadas a uma categoria ampla de despesas sociais, notadamente o sistema previdencial da segurança social; são tradicionalmente fundados no princípio da equivalência, mas que hoje apresenta traços de uma capacidade contributiva especial, pois atendem paulatinamente com maior intensidade às necessidades socioeconómicas do grupo de trabalhadores integrados no sistema previdencial; a articulação do princípio tradicional que rege o previdencialismo, qual seja o da contributividade, com a solidariedade laboral e da redistribuição económica, de forma a militar em favor da igualdade não apenas horizontal, mas vertical (CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social: natureza, aspecto de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 81-84.) As contribuições serão mais bem enfatizadas no capítulo 4, que versará a respeito do financiamento da segurança social em Portugal.

⁴⁶⁴CAMPOS, Diogo Leite. O novo contrato social: dos impostos às contribuições. In: CAMPOS, Diogo Leite. *O sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 75.

arbitragem tributária, e da aplicação dos recursos arrecadados. Com uma maior participação e respeito dos direitos da sociedade e dos cidadãos nas incidências fiscais, caminha-se para uma auto tributação, pela qual a obrigação tributária aproxima-se da civil, pois há a comparticipação do contribuinte nas etapas mencionadas, o que permite o contrato social não ser estático, aplicado apenas quando da constituição das instituições, mas que seja objeto de uma renegociação constante, como deve ser também a recriação do Estado de Direito⁴⁶⁵.

Segundo CASALTA NABAIS⁴⁶⁶, tal transição de um estado fiscal para um estado tributário [ou taxador] se justifica também para respeitar o dualismo essencial Estado-sociedade. Para que a sociedade não ficasse prejudicada pelo protagonismo dos impostos [tributos unilaterais] como contributo dos cidadãos e das empresas à realização das tarefas que incumbem ao Estado, ganham destaque os tributos bilaterais, decorrentes do uso e do benefício que o sujeito privado recebe em contrapartida. No entanto, o referido professor alerta que as prestações de bens públicos – relativos a direitos fundamentais constitucionalmente consagrados e que atendam necessidades coletivas – mesmo que satisfaçam necessidades individuais, devem ter seus custos suportados pelos impostos, como sói acontecer nos países onde o ordenamento jurídico é centrado no Estado Social. Em razão disso, a concentração da obtenção de receitas por meio dos tributos comutativos, custeados diretamente pelo cidadão que se beneficia do Estado, pode limitar os benefícios das prestações estatais àqueles que possuem recursos materiais para suportar a incidência de tais espécies tributárias, o que fragiliza a percepção de solidariedade e de cidadania fiscal no Estado Social. Por isso, sugere que os esforços não sejam concentrados na forma de arrecadação de receitas, mas sim na redefinição do papel e das funções do Estado, a fim de torná-lo compatível com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema econômico.

Portanto, a função redistributiva do Estado no aspecto das finanças públicas vem sofrendo uma mitigação no século XXI, especialmente no aspecto da receita. Conforme defende SÉRGIO VASQUES⁴⁶⁷, a atuação estatal deve ser mais intensa no campo da despesa, pois as prestações seriam mais precisas a combater a pobreza e as desigualdades sociais do que uma incidência fiscal maior ou menor. Diante disso, a tributação progressiva tende a perder força como instrumento efetivador do Estado Social, dando espaço para a tributação proporcional,

⁴⁶⁵CAMPOS, Diogo Leite. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 141-142.

⁴⁶⁶NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 31-33.

⁴⁶⁷VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 323-325.

mediante taxas fixas, desde que haja ações no âmbito da despesa pública aptos a canalizar recursos para os mais desfavorecidos. Não obstante isso, em que pese a progressividade prevista na CRP deva ser implementada pelo legislador infraconstitucional, segundo critérios políticos e conjunturais, há uma exigência de que sistema fiscal português seja, globalmente, progressivo, admitindo-se que alguns tributos isoladamente possuam estrutura proporcional ou sejam regressivos. No entanto, há medidas que atentam a esses preceitos redistributivos e à progressividade fiscal, tais como a concentração dos complementos de redistribuição no IRS sobre os trabalhadores dependentes e pensionistas, enquanto dadas categorias de rendimentos sofram tributação essencialmente proporcional, como os rendimentos de capital e as mais valias, a configurar uma tributação dual.

Relativamente ao Brasil, após a Constituição Federal de 1988, acentuou-se uma dualidade de receitas tributárias: de um lado, tributos não vinculados (impostos) e, em outra banda, tributos com receitas vinculadas (taxas e contribuições). Especificamente no Brasil, as contribuições especiais – sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas (art. 149, CF/88) -- têm ganhado importância arrecadatória, de forma quase a igualar os impostos. Não obstante isso, LUCIANO FUCK⁴⁶⁸ defende que não está desnaturado o Estado Fiscal, pois este modelo não pode ser entendido como de atuação exclusiva dos impostos. No mais, classifica as referidas contribuições também como tributos não vinculados, embora sejam destinados, especialmente quanto à afetação das receitas delas obtidas a finalidades específicas, contrariamente aos impostos, cujas receitas são, em regra, não afetadas a finalidades específicas (art. 167, IV, CF/88). Sobre as contribuições, voltaremos a discorrer no capítulo relativo ao financiamento da Segurança Social.

2.5.3 Concorrência fiscal internacional e o incremento do Estado taxador

Conforme já ressaltado, observa-se a concorrência fiscal internacional⁴⁶⁹ no mundo globalizado, no qual as barreiras à livre circulação de pessoas, bens e capitais, praticamente

⁴⁶⁸FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 101.

⁴⁶⁹A concorrência fiscal, no plano internacional, pode ser definida como uma situação na qual as decisões de um Estado geram efeitos fiscais em outros países, a causar distorções (VALÉE, Anne. *Les systèmes fiscaux*. Paris: Éditions du Seuil, 2000, Disponível em: <https://excerpts.numilog.com/books/9782020358361.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2021). Sem querer esgotar a temática referente às vantagens e os limites a serem impostos à competição fiscal entre os estados no mundo globalizado, Antônio Carlos dos Santos apresenta interessante síntese conclusiva sobre o quadro em testilha. Para ele, medidas administrativas ou legislativas que promovam melhor competitividade fiscal podem ser consideradas legítimas e favoráveis à eficiência, tais como regras de desburocratização e simplificação, de garantias e comodidade dos contribuintes, de fortalecimento de um bom funcionamento dos

inexistem. Aí, verifica-se a mobilidade capital⁴⁷⁰ e a erosão dos impostos sobre rendimentos de empresas e profissionais qualificados e detentores do capital. Ainda, diante da concorrência tributária internacional, especialmente os países com economias mais frágeis se veem constrangidos a não tributar parcelas do grande capital, justamente para atrair ou manter investimentos estrangeiros e nacionais em suas fronteiras. A concorrência fiscal na era da globalização pauta-se em atrair rendimentos passivos e não perder investimento ativo⁴⁷¹.

A Globalização abriu novas oportunidades para os governos modificarem seus sistemas fiscais, para melhor se adaptarem ao mundo globalizado. Diante dos arranjos fiscais desses sistemas e das facilidades do sistema financeiro global, empresas e indivíduos procuram novas formas de abusos fiscais, de evasão fiscal e da corrupção relacionada à arrecadação de impostos⁴⁷².

Especialmente, a tributação sobre o rendimento encontra-se mais limitada pela dificuldade dos estados em perseguir transações transfronteiriças. Com isso, os Estados acabam tendo que se concentrar nas receitas não propensas à mobilidade e localmente identificáveis, como os rendimentos decorrentes do trabalho que não se desloca – quase sempre percebidos em menores montas.

Inclusive, muitos Estados de residência têm se furtado a tributar universalmente as rendas e os patrimônios, a fim de evitar a deslocalização de empresas multinacionais e de indivíduos com grande número de riquezas com propensão à mobilidade, enquanto se exige maior esforço contributivo junto da comunidade imóvel, em detrimento da progressividade

sistemas fiscais, as quais redundam em instrumentos de boa governação. Por outro lado, há as medidas que promovem concorrência, tais como os incentivos fiscais para não residentes e políticas que importariam em vantagens socioeconômicas a um estado, como emprego e investimentos, sem que este mesmo suporte os custos respectivos, os quais permanecem, no geral, com o estado de origem, o qual não mais contará com as receitas públicas fiscais. Estas últimas já devem ser entendidas como malélicas e ilegítimas. (SOUSA FRANCO, António de. Apresentação. In: SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 99-100). Tanto é assim que a OCDE, desde 1998, reconhece os desafios e problemas da competição fiscal internacional, como consta do relatório “Harmful tax competition: an emerging global issue” (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: 1998).

⁴⁷⁰ Conforme indica Poiares Maduro, mais do que a busca por territórios de menor tributação para a instalação de empresas e para a destinação de lucros e investimentos, verifica-se uma acentuada e célere transferência de capitais entre os países. Tais movimentos, que causam profundos impactos nas economias e na obtenção de receitas fiscais dos países, fogem do controle democrático e da aferição dos critérios de justiça fiscal, em cujo cenário os mercados sobrepõem-se aos governos. Assim, a erosão das bases fiscais e as próprias transferências de capitais realizadas com essas finalidades representam externalidades democráticas transnacionais impostas aos Estados. (MADURO, Miguel Poiares. *New governance for the european Union and the euro: democracy and justice*. Yearbook of polish european studies. San Domenico di Fiesole: European University, 2012. Disponível em: file:///C:/Users/jose_/Downloads/SSRN-id2180248.pdf. Acesso em: 1 jul. 2021).

⁴⁷¹ DOURADO, Ana Paula. *Op. cit.*, 2017, p. 25; 35.

⁴⁷² TANZI, Vito. *Op. cit.*, 2017, pp. 144-160, p. 157.

tributária, ao ponto de a carga fiscal chegar à beirar o confisco⁴⁷³ para os contribuintes que não podem deslocar seus recursos para outras jurisdições⁴⁷⁴.

Como ensina SOUSA FRANCO⁴⁷⁵, a atração dos investimentos pelo retorno a curto prazo e a livre mobilidade de capitais obrigou os Estados a oferecerem aos fatores de produção móveis, como o capital e as empresas envolvidas nessas atividades, condições fiscais cada vez mais favoráveis, colocando em vantagem: estrangeiros face a nacionais, capital perante trabalho, rendimentos mais móveis (que alcança sobretudo os mais ricos) perante os menos móveis (do trabalhado subordinado ou do capital imóvel). Neste cenário típico da globalização, impostos tradicionalmente mais justos, como aqueles que incidem sobre rendimentos e o patrimônio, assim como os impostos alfandegários tendem a ceder espaço à tributação indireta, com tendência mais regressiva do ponto da capacidade contributiva e menos justa.

Não obstante a globalização favoreça esses movimentos, não se pode também dissociá-los da força do capital e dos conglomerados econômicos, assim como também das opções ideológicas de governos com pautas mais à direita e que se colocam em grande medida a atender ou ao menos não contrariar os agentes econômicos. Dito de outra forma: os mercados exercem influência sobre a atuação legislativa estatal, tanto no sentido de se buscar uma maior eficiência e competitividade econômica no cenário global, mas também de reduzir a carga tributária sobre as grandes empresas e o capital, justamente os fatores que apresentam maior expressão de riqueza⁴⁷⁶. Portanto, os Estados nacionais abdicam parte de sua soberania, no que concerne ao poder de tributar e gerar receita para financiar a atuação do Estado em áreas diversas, desaguando no denominado *dumping fiscal*⁴⁷⁷.

Com a evasão do grande capital para territórios de baixa tributação, este fica poupado das incidências compatíveis com sua capacidade contributiva, ao passo que o cidadão médio que obtém sua renda principalmente do trabalho fica sobrecarregado. Com isso, a política tributária acaba por se concentrar em bases tributárias pouco móveis como os rendimentos do

⁴⁷³NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E. M.; LOUREIRO, João Carlos (Org.). *Estudos em homenagem ao prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho: administração e sustentabilidade: entre risco(s) e garantia(s)*. Volume IV. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, pp. 430-431.

⁴⁷⁴EDUARDO PAZ FERREIRA menciona que, em tempos de globalização, o Estado se preocupa muito com o combate à pequena evasão fiscal, a qual não pode ser olvidada, mas deixa de criar mecanismos que impeçam a grande evasão, e atuam com menos incidência sobre grandes patrimônios, com tendências a beneficiar-se indevidamente da liberdade de circulação de capitais e dos paraísos fiscais. (FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente: começar de novo vai valer a pena*. Barcarena: Marcador, 2016, p. 266).

⁴⁷⁵SOUSA FRANCO, António de. Apresentação. In: SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 14-15.

⁴⁷⁶MOOJI, R. A. de; STEVENS, L. G. M. Exploring the future of ability to pay in Europe. *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 1, pp. 9-15, 2005.

⁴⁷⁷AVELÁS NUNES, António José. *Economia e direito*. Belém: Editora Cesupa, 2019, p. 119.

trabalho e dos impostos sobre o consumo, redundando na mitigação da capacidade contributiva e na baixa percepção da justiça fiscal. Tal cenário, além de retrain a percepção da capacidade contributiva, tem efeitos deletérios sobre o financiamento das atividades estatais e acentuam a desigualdade. Igualmente, reformas fiscais que desoneram rendimentos de grandes detentores de capacidade econômica, de pessoas coletivas e que abolem taxas progressivas⁴⁷⁸ vão na contramão dos princípios de justiça fiscal⁴⁷⁹.

Em síntese, a competição fiscal global provoca o temor de transferência de propriedades, fatores de produção, mas principalmente do capital para Estados que pratiquem menores cargas tributárias sobre o rendimento, o que demanda a erosão das bases tributárias e a transferência de lucros. Diante desse contexto, conforme ressalta NAZARÉ DA COSTA CABRAL⁴⁸⁰, citando BOADWAY E SHAH, advém aí a chamada “glocalização”, nas quais os estados se mostram inábeis para alcançar grandes fortunas e fartas movimentações financeiras globais, mas voraz para focar bens e riquezas de pequena monta.

Resulta desse movimento, portanto, uma maior descentralização financeira na obtenção das receitas públicas. Neste contexto, as taxas e contribuições vem sendo encaradas como meios de angariar receitas substanciais da comunidade e manterem os poderes locais uma relação de proximidade com os contribuintes e as prestações concretas a ele dirigidas⁴⁸¹. Este cenário de

⁴⁷⁸ É o que ocorre com as chamadas “flat taxes” na tributação dos rendimentos ou mesmo um tratamento mais benéfico aos ganhos obtidos pelo capital em relação ao trabalho, assim como a imposição de taxas altas para valores medianos, no que Paulo Pita Cunha chama de “involução do regime de IRS em Portugal” (CUNHA, Paulo Pitta. Sobre o modelo do imposto único: a trajetória involutiva do IRS. In: CUNHA, Paulo Pitta. *A Europa em tempo de incerteza*. Lisboa: AAFDL, 2019, p. 55).

⁴⁷⁹ FERREIRA, Eduardo Paz. *Op. cit.*, 2016, pp. 148-150.

⁴⁸⁰ CABRAL, Nazaré da Costa. *A Teoria do Federalismo financeiro*. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 36-37.

⁴⁸¹ O reforço da descentralização e da autonomia financeira em favor das pessoas coletivas públicas de base territorial também é defendido por JORGE COSTA SANTOS, pois a tomada de decisões financeiras de âmbito local será realizada por comunidades mais reduzidas e mais próximas da identificação das necessidades a serem alcançadas. Embora se posicione em favor de que os critérios de bem-estar coletivo devem ser aferidos de acordo com as regras do processo decisório, ao invés da avaliação do resultado, o referido autor busca instrumentos procedimentais que otimizem a legitimidade da decisão financeira, sendo o incremento da descentralização um deles, juntamente com os referendos financeiros, exigência de maioria mais alargada para a deliberação normativa (dois terços ou ao menos maioria absoluta e a substituição, em alguns casos, da regra de peso tradicional dos votos (um homem, um voto), por sistemas de pontuação e de votação por aprovação (SANTOS, Jorge Costa. *Op. cit.*, 1993, pp. 421-428). Em Portugal, a Constituição de 1976 consagrou a instituição de um poder local, ao prescrever no título VIII da parte III os poderes e os meios financeiros das autarquias, as quais fazem parte da organização democrática do Estado (art. 237, n.º 1). É prevista, assim, a democracia local, com autogoverno das populações dentro de cada circunscrição territorial. Assim, estabelece a Lei Fundamental portuguesa que as autarquias locais têm património e finanças próprios. (art. 238, n. 1), assim como dispõe que O regime das finanças locais visará a justa repartição dos recursos públicos pelo Estado e pelas autarquias e a necessária correção de desigualdades entre autarquias do mesmo grau (art. 238, 2), o que denota os princípios da solidariedade e da igualdade ativa, tendo em vista a diminuição das desigualdades entre Autarquias ricas e pobres, hoje sintetizada pela dicotomia entre o litoral e o interior. Principalmente, cabe aqui destacar o art. 238, 3, segundo o qual “As receitas próprias das autarquias locais incluem obrigatoriamente as provenientes da gestão do seu património e as cobradas pela utilização dos seus serviços.”, o que, sem prejuízo da possibilidade da existência de poderes tributários locais (art. 238, 4), reforça as receitas patrimoniais e de tributos comutativos para o financiamento das necessidades locais e da configuração da

aumento do peso dos tributos bilaterais em proporcionalidade ao espaço destinado aos impostos tem autorizado a tese de que há uma transição do Estado Fiscal para o Estado taxador. Neste último, os tributos comutativos – taxas e contribuições – desempenham a mesma função simbólica que o imposto sucessório desempenhava no século XIX e o imposto sobre o rendimento ocupou no século XX⁴⁸².

2.6. A sustentabilidade das finanças públicas

2.6.1 As regras de sustentabilidade financeira, de controle e de equilíbrio orçamental na União Europeia

Inicialmente, cabe salientar que, embora não seja a União Europeia uma federação nos exatos termos políticos⁴⁸³, há traços de federalismo financeiro⁴⁸⁴ que fazem impor as regras comunitárias aos estados-membros. No federalismo financeiro, observa-se a descentralização

autonomia financeira das Autarquias, conforme decidido pelo Tribunal Constitucional, acórdão 452/87, de 19.12.1987. Tal opção normativa da CRP/1976 denota a descentralização das decisões como fator de correção e eficiência maiores, justamente porque são tomadas por órgãos que conhecem melhor a situação e as necessidades das populações, o que se manifesta também na descentralização administrativa (art. 237º) e na democraticidade, descentralização e participação política, inclusive por meio de referendos (art. 239º e art. 240º). (SOUZA FRANCO, António de. *Finanças do sector público: introdução aos subsectores institucionais*. Lisboa: AAFDL, 2003, pp. 280-281).

⁴⁸²VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 17-19.

⁴⁸³A União Europeia pode ser considerada um modelo singular de integração, não sendo uma federação, nem uma confederação, tampouco uma organização internacional, mas sim uma União de Estados soberanos que, por via pacífica e com fundamento nas respectivas constituições, decidiram exercer em comum os respectivos poderes de soberania. (DUARTE, Maria Luísa. *União Europeia: estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2011, p. 87).

⁴⁸⁴Nesse diapasão, utiliza-se a definição de Nazaré da Costa Cabral, para quem o federalismo financeiro é considerado como “descentralização financeira”, não sendo possível confundi-lo com a acepção de federalismo político. O federalismo financeiro está presente independentemente da natureza do Estado ou de sua organização política administrativa, podendo estar presente em estados unitários, confederados e, evidentemente, em federações. Basta que existam níveis inferiores de decisão relativamente ao ente central, de onde emanará níveis máximos e centrais de decisão, além de funções e recursos financeiros (CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2018, pp. 23-24).

ou federalismo fiscal, no aspecto da receita⁴⁸⁵ (*tax assignment*), mas também a descentralização no plano da despesa (*functions assignment*)⁴⁸⁶.

Ainda como notas preparatórias, não se pode negar, até em razão dos princípios da subsidiariedade e da atribuição, expressos no art. 3º-B do Tratado da União Europeia⁴⁸⁷, que os Estados-membros abriram mão de parte de seus poderes soberanos em prol da União, nos assuntos por ela normatizados, para que possam ser exercidos conjuntamente⁴⁸⁸. Conforme decidido pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia no Caso Costa vs. Enel:

A transferência efetuada pelos Estados, da sua ordem jurídica interna em benefício da ordem jurídica comunitária, dos direitos e obrigações correspondentes às obrigações do Tratado implica, pois, uma limitação definitiva dos seus direitos soberanos, sobre a qual não pode prevalecer um ato unilateral incompatível com o conceito de Comunidade⁴⁸⁹.

⁴⁸⁵ No que concerne às receitas, a harmonização é centrada na tributação indireta, especialmente no que tange ao IVA (Imposto sobre valor acrescentado). Já a tributação direta não é disciplinada pelo Direito comunitário nos tratados, com exceção das questões aduaneiras e de alguns aspectos da política agrícola. Não obstante isso, a harmonização da tributação direta pode ocorrer por meio de normas de direito secundário, principalmente as diretivas, desde que aprovadas pelo Conselho de forma unânime, (arts. 114º e 115º do TFUE). Ainda, na ausência de harmonização, os Estados-Membros podem celebrar tratados bilaterais para aferir os critérios de tributação dos rendimentos e do patrimônio, inclusive tendo em vista a eliminação da dupla tributação, sem que estejam desobrigados respeitar as regras da União, conforme constam de precedentes firmados nos acórdãos *de Groot* (C-385-00, n.º 93 e 94), *Renneberg*, (C-527/06, n.º 48-51) e *Beker* (C-168/11, n.º 32-34) e *Imfeld e Garcet* (C-303/12, n.º 41 e 42). Em razão disso, a tributação direta pode ser considerada o último reduto da soberania fiscal, o que resulta, inclusive, no fato de ainda não haver impostos diretos da União para financiar os vários estados membros. (RIBEIRO, João Sérgio. *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 22).

⁴⁸⁶ CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2018, p. 31.

⁴⁸⁷ Os princípios da atribuição e da subsidiariedade rege, em grande medida, a distribuição de competências entre Estados-membros e a União. De acordo com o primeiro, a União atua restritivamente dentro dos limites das competências que os Estados-Membros lhe tenham concedido nos Tratados para alcançar os objetivos ali fixados. Remanescem aos Estados as competências que não são atribuídas à União. Nos domínios que não sejam da sua competência exclusiva, a União atua apenas quando objetivos da ação considerada não possam ser suficientemente alcançados pelos Estados ou quando se considera que a União possa realizá-lo de melhor forma. NAZARÉ DA COSTA CABRAL enumera alguns elementos caracterizadores do princípio da subsidiariedade, dentre os quais que este deve ser tido como instrumento de descentralização, pelo que, havendo dúvida, a competência deve ser atribuída aos níveis inferiores de decisão, por estarem mais próximos do cidadão, prevalecendo os fatores descentralizadores. Tal entendimento vale para competências concorrentes, pelo que não se aplica àquelas que os Tratados atribuam exclusivamente a um nível de decisão. Nas situações de competência concorrente em que se deva atribuir a competência no caso concreto, levar-se-á em conta também as razões de ordem econômica e política. (CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2018, p. 128).

⁴⁸⁸ BORCHARDT, Klaus-Dieter. *O ABC do direito da União Europeia*. Luxemburgo: União Europeia, 2017.

⁴⁸⁹ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA. *Acórdão 06/64*. Julgado em: 15 jul. 1964. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006>. Acesso em: 31 jul 2021.

Com esta decisão, foi consagrado, por sua vez, o princípio da Primazia do Direito Comunitário sobre o direito dos estados membros, embora nem sempre esteja explícito nos tratados⁴⁹⁰ e nas constituições dos países membros⁴⁹¹.

Em linha com essas premissas do direito comunitário, o Tratado de Roma, que institui a Comunidade Econômica Europeia, já previa, no seu art. 104-C, que os Estados deveriam evitar défices orçamentais excessivos, sendo também designada a Comissão Europeia a fazer o acompanhamento da situação orçamental e o montante da divisa pública dos estados-membros. Com o Tratado de Lisboa de 2007, a partir de então denominado Tratado de Funcionamento da União Europeia, no art. 126º, manteve os protocolos anteriores de acompanhamento dos défices excessivos. Para viabilizar o funcionamento de uma União Monetária, há necessidade de algum grau de coordenação fiscal, pois uma política monetária efetiva que objetive a estabilidade de preços não pode tolerar um grave desequilíbrio fiscal, da mesma forma que largos défices orçamentais levam os ministros das finanças a pressionar os bancos centrais a manterem as taxas de juros baixas, a fim de não pressionar mais ainda o serviço da dívida, mas podendo vir a prejudicar a estabilidade de preços. No mais, um mercado financeiro amplo, pode tornar mais fácil a um estado-membro financiar largos défices fiscais, mas que podem acarretar externalidades a outros estados onde haja aumento das taxas de juros por causa do défice fiscal do primeiro. Assim, persistindo amplos desequilíbrios fiscais, será mais difícil para que a moeda comum se estabilize no cenário internacional⁴⁹².

⁴⁹⁰ O direito originário da União Europeia não contém cláusula de supremacia expressa. Não obstante isso, sempre foi evidente o interesse de garantir a viabilidade do projeto jurídico-político europeu, pelo que sempre fora determinado aos Estados de não obstaculizar os objetivos da União assegurar o cumprimento de suas missões. Nesse aspecto, reza o art. 4º, 3, do Tratado da União Europeia: “Os Estados-Membros tomam todas as medidas gerais ou específicas adequadas para garantir a execução das obrigações decorrentes dos Tratados ou resultantes dos atos das instituições da União. Os Estados-Membros facilitam à União o cumprimento da sua missão e abstêm-se de qualquer medida suscetível de pôr em perigo a realização dos objetivos da União.” Conforme ensina JONATÁS MACHADO, a construção normativa e jurisprudencial do princípio da primazia do direito comunitário apresenta duas acepções: *stricto sensu*, segundo a qual o legislador dos estados membros não devem aprovar legislação contrária ao direito comunitário, da mesma forma que o Judiciário e os Poderes executivos locais devem afastar a aplicação das normas incompatíveis com as normas da União; *lato-sensu*, que autoriza a concessão de efeito útil ao Direito da União Europeia na interpretação do direito nacional, na sanção dos estados-membros pela violação das normas comunitárias, na garantia de proteção jurídica efetiva e de responsabilidade civil dos Estados-membros e dos indivíduos em caso de violação às regras dos tratados (MACHADO, Jónatas. *Direito da União Europeia*. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 246).

⁴⁹¹ MARTINS, Ana Guerra. *Manual de Direito da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 528 e ss.

⁴⁹² TANZI, Vito. The stability and growth pact and its revision. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte. *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010, p. 1327.

No mais, a própria União Econômica Monetária, desde a sua gênese⁴⁹³, importou na abdicação, pelos estados-membros, de suas políticas monetária e cambial, as quais foram transferidas para o Banco Central Europeu. Em razão da impossibilidade de os estados-membros utilizarem políticas cambiais e monetárias para fazer frente a políticas anticíclicas, como a maior expansão do crédito, a adoção de maiores taxas de juros nominais e o aumento do investimento público, suas políticas orçamentais foram também tolhidas, em claro afastamento às práticas keynesianas. Desta forma, o Pacto de Estabilidade e Crescimento (PEC) – adotado pela União Europeia e os atos preparatórios e inerentes à moeda única, acabou por ser um colete de forças que tolhiam os Estados na política orçamental. A tendência de abraçar os ideais neoliberais quando da celebração do Tratado de Maastricht acabou por se potencializar com a União Monetária, em que pese o debate entre keynesianos e adeptos da austeridade tenha ocupado boa parte dos debates públicos, especialmente nos cenários de crise, como o da dívida soberana⁴⁹⁴.

Outro marco normativo de grande importância nesse aspecto foi a instituição, pelo Conselho da EU, em 1997, do Pacto de Estabilidade e Crescimento, a visar à preservação da higidez das finanças públicas nos países que aderiram à moeda única. Por meio deste, os países tomaram as metas de respeitar o objetivo orçamental a médio de prazo de atender a situações próximas ao equilíbrio fiscal ou a excedentes. Para tal, os países devem tomar as medidas orçamentais para corrigir situações que se afastem desses objetivos de convergência e de estabilidade, como os défices, assim como não invocar o caráter excepcional de um déficit ligado a uma descida anual do PIB de menos de 2%, exceto quando estiverem em grave recessão. A Comissão europeia fica responsável por elaborar um relatório quando houver risco de déficit excessivo por determinado estado-membro, cujo parâmetro é de 3% do PIB. Já o Conselho acompanha as medidas de ajustes as quais os Estados devem se comprometer para contornar os défices excessivos, da mesma forma que podem ser impostas sanções àqueles que não adotarem os reenquadramentos necessários⁴⁹⁵.

⁴⁹³Como condição à adesão ao Euro, os Estados-membros precisaram atender requisitos denominados “critérios de convergência”, que passavam por critérios como: a estabilidade de preços (inflação média com desvio não superior a 1,5% da média dos países com melhores resultados; taxas de juro nominais média com desvio inferior a 2% em relação aos países com melhores resultados e; disciplina nas Finanças Públicas (défice orçamental menor que 3% do Produto Interno Bruto e dívida pública inferior a 60% do PIB). (FERREIRA, Marco Capitão. A União Econômica e monetária. In: FERREIRA, Eduardo Paz (Coord). *Integração e direito econômico europeu*. Lisboa: AAFDL, 2018, pp. 333-335).

⁴⁹⁴CUNHA, Paulo Pitta e. A Política keynesiana – 40 anos depois. In: CUNHA, Paulo Pitta. *A Europa em tempo de incerteza*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019, p. 97.

⁴⁹⁵ABRAHAM, Marcus. *Governança fiscal e sustentabilidade financeira: os reflexos do pacto orçamental europeu em Portugal como exemplos para o Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, pp. 91-92.

Contudo, a execução do PEC foi insatisfatória, o que acabou por levar a desequilíbrios orçamentais em alguns países, evidenciados com a crise financeira eclodida a partir de 2008. Com isso, as regras de governação económica da EU foram sendo reforçadas com outras normatizações, como “*Six Pack*” (composto por seis regulamentos e uma directiva), cujo principal objetivo foi a adoção de um sistema para monitorar as políticas económicas, a fim de evitar novas crises. Aqui, se aprofundaram as regras do chamado “semestre europeu”⁴⁹⁶, prevendo um objetivo de médio prazo a estabelecer por cada Estado-membro nos planos de estabilidade anuais. Igualmente, foi regulamentado o procedimento de buscas por equilíbrios excessivos e o procedimento relativo aos défices excessivos, sendo implementado um sistema de sanções de natureza preventiva e corretiva no âmbito do PEC, tendo como objetivo de fundo a regulamentação dos quadros orçamentais dos Estados-membros. Em seguida, já em 2013, o ciclo de coordenação orçamental foi reforçado nos países do Euro com a aprovação do “*Two Pack*”, com a implementação de um calendário orçamental comum, no qual há ênfase a obrigação de os Estados apresentarem seus projetos de planos orçamentais à Comissão Europeia no Outono de cada ano. Neste ato, foram recomendadas também a criação de organismos independentes de fiscalização e controle das regras orçamentais⁴⁹⁷.

Evidentemente, com o advento de tais regras europeias após a crise das dívidas soberanas, ainda com maior ênfase, pode-se afirmar que o processo orçamental não é mais limitado às decisões internas dos Parlamentos e demais poderes dos estados-membros. Como

⁴⁹⁶Em razão das crises das dívidas soberanas e dos problemas orçamentais pelos quais diversos países europeus passaram, houve o reforço do controle da Comissão Europeia sobre os orçamentos, sendo instituído um novo calendário orçamental para a Zona do Euro: o semestre europeu. Por ele, instrumentaliza-se o calendário de decisões na EU, iniciando em novembro do ano anterior, quando a Comissão apresenta realiza a análise anual e define as prioridades económicas globais da EU para os anos seguintes. No mais, os orçamentos nacionais devem ser submetidos inicialmente às instituições europeias, o que permite à Comissão enviar recomendações aos governos nacionais para a correção de eventuais desequilíbrios económicos e orçamentais. Até abril, os Estados devem apresentar aos órgãos comunitários os seus planos os seus planos de estabilidade e de convergência, assim como os programas nacionais e reformas, os quais serão analisados pela Comissão, que apresenta propostas de readequações a cada país para serem efetuadas pelo Conselho no mês de julho. Apenas após essa tramitação pelas instituições comunitárias e após as adequações às recomendações expedidas, é que os estados-membros devem apresentar as propostas orçamentárias aos seus respectivos parlamentos, iniciando o chamado “semestre nacional”. (SARMENTO, Joaquim Miranda. *Manual de finanças públicas e de contas nacionais no setor das administrações públicas: o processo europeu e o cálculo do défice e da dívida pública*. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 191-195). Para os países da Zona do Euro, que inclui Portugal, os projetos de orçamento ainda devem ser apresentados à Comissão até 15 de outubro, sendo que o órgão executivo europeu poderá, inclusive, propor que os projetos de orçamento sejam readequados. (ECONOMIC governance “two pack” background note. *European Parliament*, 7 mar. 2013. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20130304BKG62046/economic-governance-two-pack-background-note>. Acesso em: 1 jul. 2021).

⁴⁹⁷ FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de Finanças Públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 552-553.

consequência da diminuição dos poderes dos Estados na definição de suas políticas fiscais, há claras restrições à soberania nacional⁴⁹⁸.

Nesse sentido, NAZARÉ DA COSTA CABRAL E GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS⁴⁹⁹ inferem a preocupação com o avanço da intervenção ativa da Comissão em face do papel dos Estados-membros na definição de suas políticas orçamentais. Com a diminuição das funções – talvez a caminhar para o fim – dos processos orçamentais nacionais, fica vulnerada a democracia financeira em favor de uma europeização completa dos processos orçamentais.

Nesse contexto, ganha especial destaque o Tratado sobre a estabilidade, coordenação e governação da União Europeia, denominado também de “Tratado Orçamental” ou “Pacto Orçamental Europeu”, embora o referido tratado não integre formalmente o Direito da União⁵⁰⁰, pois não foi subscrito pela República Checa e pelo Reino Unido, estado-membro àquela época.

Tal documento tem como diretrizes principais a promoção da disciplina fiscal-orçamentária, o fortalecimento da coordenação das políticas económicas dos Estados signatários e a melhoria da governação fiscal na Zona do Euro, o que, por sua vez, deve estar em consonância com os objetivos da União referentes ao desenvolvimento sustentável, geração de empregos, ampliação da competitividade e a manutenção da coesão social⁵⁰¹. É com esse tratado que a disciplina financeira ficou mais rígida perante os estados-membros, sob o intuito de “reforçar o pilar económico da união económica e monetária e viabilizar a “realização dos objetivos da União Europeia em matéria de crescimento sustentável, emprego, competitividade e coesão social” e “melhorar a governação da área do euro”, conforme enuncia o art. 1º do referido documento. O art. 3º, 1, do Tratado Orçamental preconiza que a situação orçamental

⁴⁹⁸CANOTILHO, J.J. Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I. 4.^a ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 1110-1111 e 1114.

⁴⁹⁹CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Op. cit.*, 2017, p. 101.

⁵⁰⁰Não obstante isso, o art. 2º do Tratado multilateral pugna pela compatibilidade e relação com o direito da União, nos seguintes termos: “1. O presente Tratado é aplicado e interpretado pelas Partes Contratantes em conformidade com os Tratados em que se funda a União Europeia, nomeadamente o artigo 4.º, n.º 3, do Tratado da União Europeia, assim como com o direito da União Europeia, incluindo o direito processual sempre que seja necessário adotar atos de direito derivado. 2. O presente Tratado é aplicável na medida em que for compatível com os Tratados em que se funda a União Europeia e com o direito da União Europeia. Não colide com as competências da União para atuar no domínio da união económica.” Não obstante isso, EDUARDO PAZ FERREIRA entende que o referido tratado, além de impor regras que entende por autoritárias, não poderiam se sobressair sobre o direito europeu, pois decorrem de um trato clássico do direito internacional (FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de Finanças Públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 554).

⁵⁰¹SARMENTO, Joaquim Miranda. O tratado orçamental, semestre europeu, “six-pack e “two pack: a arquitetura orçamental da União Europeia. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 08, n.º 2, 2015, p. 81.

das administrações públicas dos estados-membros deva ser equilibrada ou excedentária, impondo, assim, o princípio do equilíbrio ou excedente orçamental⁵⁰².

Foram estabelecidas as regras nucleares estabelecidas no seu título III (Pacto Orçamental) com a classificação da situação orçamental dos países como equilibrada ou excedentária, mediante os dois pilares elementares: a imposição de limite de défice estrutural não superior a 0,5% do PIB, exceto para os países que tenham uma dívida abaixo de 60% do PIB; obrigação de redução de ao menos 1/20⁵⁰³ por ano dívida pública aos países cujo montante da primeira seja superior a 60% do PIB, sob pena de aplicação do procedimento relativo aos défices excessivos como previsto no art. 126º do TFUE.

Ainda, o mecanismo de correção e de aplicação das regras coercitivas podem ser desencadeados de forma automática aos países que se encontrem em défices excessivos. Assim, os países contratantes do Tratado devem assegurar uma rápida convergência em direção aos respetivos objetivos de médio prazo, o qual é proposto pela Comissão Europeia, a levar em conta os riscos para a sustentabilidade específicos do país e em harmonia o Pacto de Estabilidade e Crescimento. Além disso, a assistência financeira do Mecanismo Europeu de Estabilidade só será prestada aos Estados-Membros que assinaram o Pacto Orçamental⁵⁰⁴.

Em especial, no enfrentamento da crise das dívidas soberanas e já sob a vigência das regras orçamentais restritivas, em que pese os auxílios financeiros concedidos pelas instituições europeias e pelo Fundo Monetário Internacional, as contrapartidas exigidas dos estados-membros caminharam sempre na linha da austeridade fiscal. Assim, as referidas medidas, ao centrarem na diminuição dos gastos públicos, no pagamento da dívida e no equilíbrio fiscal, acabaram por relegar a um segundo plano as questões relativas ao emprego e à proteção social,

⁵⁰² São admitidas exceções a essas regras das diretivas de equilíbrio ou excedente orçamentário apenas em situações pontuais. E mesmo nessas, determinado estado-membro da União Europeia que se desviar deve se submeter a medidas de readequação dos desequilíbrios orçamentais, conduzidas e supervisionadas pela Comissão Europeia e das instituições nacionais e independentes de controle (art. 3º, 1, “c”, “e” e 2).

⁵⁰³ Há consonância ao previsto no artigo 2.º do Regulamento (CE) n.º 1467/97 do Conselho, de 7 de julho de 1997, relativo à aceleração e clarificação da aplicação do procedimento relativo aos défices excessivos, com a redação que lhe foi dada pelo Regulamento (UE) n.º 1177/2011 do Conselho, de 8 de novembro de 2011.

⁵⁰⁴ É consignado ainda no art. 3º, 2, que as medidas de correção devam “respeitar integralmente as prerrogativas dos parlamentos nacionais”, embora o art. 8º preveja a atuação do Tribunal de Justiça da União Europeia no sentido do controle quanto à consagração no direito interno do Estado do princípio do equilíbrio ou excedente orçamental e dos mecanismos de correção. Igualmente, o art. 5º prevê que, havendo défices excessivos em um Estado Contratante, este deve instituir um programa de parceria orçamental e económica que especifique as reformas estruturais que tem de adotar e aplicar para assegurar uma correção efetiva e sustentável do seu défice excessivo, devendo o teor e o formato desses programas serem definidos no direito da União Europeia e apresentados os programas à homologação pelo Conselho da União Europeia e pela Comissão Europeia, assim como o seu acompanhamento, de acordo com Pacto de Estabilidade e Crescimento.

mesmo com indicadores de pobreza e de desemprego a deteriorar-se, tudo isso em detrimento do modelo de Estado social europeu⁵⁰⁵.

Além das convenções gerais da OIT, as referidas políticas de austeridade foram declaradas incompatíveis com a convenção europeia dos direitos do homem, o que levou a Assembleia Parlamentar do Conselho da Europa a editar resolução, em junho de 2012, a manifestar preocupação da afetação da democracia e dos direitos sociais por estas medidas. Igualmente, o Comitê Europeu dos Direitos Sociais do Conselho da Europa considerou contrárias à Carta Social Europeia várias regras de flexibilização da legislação laboral, especialmente quanto a cortes remuneratórios, despedimentos e à segurança social. Por fim, em 2014, o Parlamento Europeu declarou que os memorandos negociados entre as instituições financeiras e de controle (*troikas*) e os estados escapavam a controles consistentes pelos parlamentos nacionais e europeu, inclusive em afronta a dispositivos constitutivos dos Tratados da União⁵⁰⁶.

No entender de EDUARDO PAZ FERREIRA a situação é agravada pela inexistência de compensações por instrumentos efetivos de solidariedade e de robustas medidas redistributivas entre os Estados-membros, pois inexiste orçamento central forte e alocação suficiente de recursos para atender os países mais pobres, especialmente diante de crises econômicas regionais⁵⁰⁷. Conforme entende ULRICH BECK⁵⁰⁸, para enfrentar as crises contemporâneas, como a do Euro, os perigos da mudança climática ou do capitalismo financeiro, a política dos Estados-membros não pode estar centrada apenas em questões internas. Pelo contrário, com os riscos globalizados, a diferenciação entre política interna e externa não mais se sustenta, pelo que deve prevalecer uma “política interna europeia”, dotada de legitimidade democrática e com envolvimento social, na educação e na política, em afinidade com o interesse e os objetivos da União Europeia.

No entanto, com o advento das políticas de austeridade fiscal e de imposição financeira e orçamental pelas instituições europeias e reclamadas pelos líderes dos países mais centrais, prevaleceu uma “política interna europeia”, a qual enfatiza a sobrevivência política de líderes

⁵⁰⁵INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2014/15: building economic recovery, inclusive development and social justice*. Geneva: ILO, 2014, pp. 128-129. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_245201.pdf. Acesso em: 1 jul. 2021.

⁵⁰⁶AVELÂS NUNES, Antônio José. *Os caminhos da social-democracia europeia*. São Paulo: Tirant Lo Branch, 2019, pp. 159-160.

⁵⁰⁷FERREIRA, Eduardo Paz. *Op. cit.*, 2016, p. 101; pp. 128-132.

⁵⁰⁸BECK, Ulrich. *A Europa alemã: a crise do Euro e as novas perspectivas de poder*. Tradução Kristina Michahelles. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

frente aos anseios eleitorais nacionais, a mídia e os interesses econômicos, tudo em detrimento do bem-estar europeu⁵⁰⁹.

Caso os Estados-membros tivessem aceitado renunciar a seus recursos em escala mais alargada e afetá-los a um orçamento central, no qual as funções Musgravianas de redistributivas, de alocação e estabilização poderiam ser cumpridas, haveria uma coesão econômica e social mais consistente na União Europeia⁵¹⁰.

As regras de sustentabilidade no âmbito europeu não são de todo criticáveis. Para MARCUS ABRAHAM⁵¹¹, em que pese os debates ideológicos entre liberais e intervencionistas e, na outra face, entre austeridade e desenvolvimentismo, as diretivas adotadas no Pacto Orçamental Europeu, inclusive no aspecto do controle externo das finanças nacionais pela Comissão, indicam que a governação fiscal, embora represente alguns sacrifícios, pode oferecer um retorno satisfatório⁵¹². Assim, para VITO TANZI⁵¹³, como atestam os desequilíbrios financeiros ao longo da história, apresenta-se necessário evitar a ampla discricionariedade aos agentes formuladores quando da elaboração das políticas públicas. Por isso, as regras fiscais comunitárias, como as estabelecidas no PEC⁵¹⁴, se adotadas, tendem a trazer mais segurança e afastar flexibilidades excessivas.

De igual forma, a União Econômica e monetária não precisa e nem deve deixar de existir. No entanto, como os estados-membros vivem realidades distintas, pelo que os choques

⁵⁰⁹ *Idem*.

⁵¹⁰ FERREIRA, Eduardo Paz. Integração europeia. In: FERREIRA, Eduardo Paz (Coord). *Integração e direito econômico europeu*. Lisboa: AAFDL Editora, 2018, p. 41.

⁵¹¹ ABRAHAM, Marcus. *Governança fiscal e sustentabilidade financeira: os reflexos do pacto orçamental europeu em Portugal como exemplos para o Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 127.

⁵¹² Nesse sentido, TEODORA CARDOSO infere que não basta apenas criticar-se as medidas de austeridade sem, alternativamente, apresentar propostas realistas e eficazes para os problemas apresentados. Particularmente no caso de Portugal, dada a situação de alto endividamento presente à época da intervenção da Troika, em que os investimentos e aportes externos eram necessários, as alternativas à austeridade supõem voltar a usufruir de financiamento estável. Para tal, devem ser criadas condições que garantam a solvibilidade do país, a fim de eliminar, em médio prazo, a dependência da comunidade internacional, para que seja viabilizado o crescimento sustentável e equilibrado. (CARDOSO, Teodora. Austeridades alternativas. In: FERREIRA, Eduardo Paz. *A austeridade cura; a austeridade mata*. 2.^a ed. Lisboa: AAFDL, 2014, p. 1427).

⁵¹³ TANZI, Vito. The stability and growth pact and its revision. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte. *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010, p. 1335.

⁵¹⁴ Não obstante as vantagens verificadas nas normas de controle financeiro da União, VITO TANZI indica que, dentre as principais críticas imputadas ao PEC está o fato de que os objetivos de controle financeiro e déficit nos estados-membros está enfocada na formalidade da obtenção frias e formais dos marcos de controle, em detrimento de *compliance* mais substantivo, inclusive deixando de lado a qualidade conceituais das medidas de correção. Dentre as omissões, aponta que o PEC não teria levado em contas as circunstâncias específicas de crises econômicas, além de ignorar aspectos de longo prazo de sustentabilidade e os custos orçamentais a curto prazo das reformas estruturais, além de aplicar regras bastante similares a países com realidades fiscais muito distintas. (TANZI, Vito. *Op. cit.*, 2010, pp. 1331-1332).

econômicos assimétricos não podem ser ignorados, pois os aderentes ao Euro não configuram uma zona econômica ótima. Para lidar com esses choques, devem ser tomadas medidas estruturais e de solidariedade, algumas das quais serão referidas adiante⁵¹⁵.

Nessa linha, a consolidação orçamental concede boa reputação ao país como alvo de investimentos externos, na subida da pontuação nas agências de *ratings* e a diminuição da dívida pública, com efeitos benéficos na dosagem da receita fiscal e no aumento de outros gastos públicos, como investimentos e prestação sociais. No entanto, a estratégia orçamental sustentável, precisa ser economicamente realista, socialmente aceita e politicamente exequível. Por isso, deve haver equilíbrio entre as medidas adotadas, a fim de fugir dos extremos como conservadorismo orçamental e o “despesismo irresponsável”. Assim, não se descarta o reforço em determinadas áreas sociais sensíveis, como a saúde, mas também devem ser priorizadas medidas de reforma do Estado, desde que baseadas no aumento da eficiência do Estado e dos serviços públicos – e não necessariamente pela redução da atividade estatal e pelas privatizações⁵¹⁶.

Por fim, é importante frisar que, em razão da pandemia de COVID-19 e de toda a crise que a área do euro e toda a União, o Conselho, após iniciativa da Comissão, ativou pela primeira vez, em março de 2020, a cláusula de derrogação geral no âmbito do PEC, a fim de proporcionar aos Estados-Membros margem de manobra para adotarem medidas de emergência com consequências orçamentais importantes. Em razão desta desativação, o Estado-Membro, no âmbito da vertente preventiva, pode se afastar, temporariamente, da trajetória de ajustamento, devendo resguardar a sustentabilidade orçamental a médio prazo. Para os estados-membros que estejam em correção, a cláusula permite ao Conselho decidir, após recomendação da Comissão, pela adoção de uma trajetória orçamental revista. Em suma, a cláusula de derrogação geral não suspende os procedimentos do PEC, mas permite que a Comissão e o Conselho se afastem dos requisitos orçamentais que seriam normalmente aplicáveis⁵¹⁷⁻⁵¹⁸.

⁵¹⁵FERREIRA, Marco Capitão. A União Econômica e monetária. In: FERREIRA, Eduardo Paz (Coord). *Integração e direito econômico europeu*. Lisboa: AAFDL Editora, 2018, p. 353.

⁵¹⁶PEREIRA, Paulo Trigo; CABRAL, Ricardo; MORAIS, Luís Teles & VICENTE, Joana Andrade. *Uma estratégia orçamental sustentável para Portugal*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 172.

⁵¹⁷UE. *O quadro da UE para as políticas orçamentais*. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/89/o-quadro-da-ue-para-as-politicas-orcamentais>. Acesso em: 30 jun 2021.

⁵¹⁸Em março de 2021, a Comissão adotou uma comunicação intitulada «Um ano após o início do surto de COVID-19: resposta em termos de política orçamental», a qual inclui, nomeadamente, a seguinte declaração: «a decisão sobre a desativação ou a continuação da aplicação da cláusula de derrogação de âmbito geral em 2022 deve ser tomada no âmbito de uma avaliação global do estado da economia, com base em critérios quantitativos. O principal critério quantitativo será o nível de PIB na UE ou na área do euro em comparação com os níveis anteriores à crise. As atuais indicações preliminares sugerem que se continue a aplicar a cláusula de derrogação de âmbito geral em

Feitas estas considerações a respeito das regras europeias, vale ressaltar que o direito português consagra expressamente a coordenação das finanças nacionais às referidas normas europeias e internacionais, como expresso na lei de enquadramento orçamental (151/2015), que preconiza, em seu art. 6º, 1, que:

o quadro jurídico fundamental da política orçamental e da gestão financeira, concretizado na presente lei, resulta da Constituição da República Portuguesa e das disposições do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, do Pacto de Estabilidade e Crescimento em matéria de défice orçamental e de dívida pública e, bem assim, do disposto no Tratado sobre a Estabilidade, Coordenação e Governança da União Económica e Monetária.

Sobre as regras do direito nacional português, passaremos a discorrer na sequência com maior atenção.

2.6.2 A sustentabilidade financeira e o equilíbrio orçamental no Direito Português

Reza o art. 105, nº 4, da Constituição da República Portuguesa que o Orçamento prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas, sugerindo um equilíbrio entre os referidos instrumentos financeiros. No entanto, não há disposição expressa de imposição de um equilíbrio material e absoluto entre receitas e despesas na CRP. No entanto, conforme ensina EDUARDO PAZ FERREIRA⁵¹⁹, uma leitura isolada do citado dispositivo da Constituição Portuguesa parece acolher o sentido formal⁵²⁰ de equilíbrio orçamental, mas não esclarece os tipos de receitas e despesas que são tomadas em conta para tal.

A missão de densificar as espécies de receitas e despesas que serão avaliadas na percepção do equilíbrio orçamental cabe às leis infraconstitucionais, especialmente às leis de enquadramento orçamentais.

Após o dia 24 de abril de 1974, passou a prevalecer na República Portuguesa, especialmente em face das leis anteriores, especialmente a LEO 6/91, o controle orçamental de acordo com o critério do ativo patrimonial do Estado. De acordo com esse critério, que já é

2022 e que ela seja desativada a partir de 2023. (UE. *Comunicação da comissão ao conselho - um ano após o início do surto de COVID-19*: resposta em termos de política orçamental. COM/2021/105 final, 3 mar. 2021. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52021DC0105>. Acesso em: 30 jun 2021).

⁵¹⁹FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 279.

⁵²⁰Como distingue SOUSA FRANCO, o equilíbrio em sentido formal remete a uma noção contabilística de igualdade ou superávit entre receita e despesa, ao passo que o equilíbrio em sentido substancial é mais exigente, pois necessita da especificação entre certos tipos de receitas e despesas na confrontação dos dados financeiros. (SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 1992, p. 366).

substancial e relacionado à susceptibilidade de o patrimônio do Estado, e não o da Tesouraria, estar afetado⁵²¹.

Avançando nesse sentido, a atual lei de enquadramento orçamental (151/2015) elenca como diretrizes centrais da política financeira portuguesa os Princípios da estabilidade orçamental e o da sustentabilidade das finanças públicas, previstos nos arts. 10º e 11º, respectivamente.

O princípio da estabilidade orçamental é definido no art. 10º, 2 da LEO 2015, como “uma situação de equilíbrio ou excedente orçamental”. Vê-se logo que o legislador substituiu o termo “equilíbrio” por “estabilidade”, o que se deve ao fato de o equilíbrio orçamental destoar das regras europeias de equilíbrio de saldo orçamental do Tratado da União Europeia e do Tratado Orçamental⁵²², já mencionados. Nesta linha, NAZARÉ DA COSTA CABRAL E GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS⁵²³, a estabilidade orçamental deve ser lida em conjunto com o art. 9º da Lei em questão, que determina, pela universalidade, a aplicação dos preceitos às despesas e receitas de todos os sectores públicos administrativos, especialmente as regras orçamentais europeias. Diante da necessidade de assegurar o cumprimento dos compromissos financeiros europeus pelo Estado Português, não se pode ler um mero equilíbrio orçamental formal, mas sim exigir um de cunho substancial, tal como exigido pelo Pacto de Estabilidade e Crescimento, especialmente nos já mencionados critérios de convergência relativos aos patamares de défice e de endividamento público.

Analisando de forma estrita, o princípio do equilíbrio orçamental demandaria que o volume de receitas seja igual ou superior aos gastos públicos, no espaço limitado de um exercício orçamentário. Se assim for tomado, afastar-se-ia de teorias intervencionistas e afins ao Estado Social, as quais são capazes de admitir orçamentos deficitários para combater crises econômicas, se valendo de despesas públicas mais elevadas, como em investimentos, ou mesmo a redução da carga tributária, para repor o poder de compra do indivíduo⁵²⁴.

⁵²¹De acordo com esse critério, é necessário distinguir entre receitas e despesas correntes daquelas de capital, cuja categorização mostra-se menos arbitrária do que a antes usada pelo critério do orçamento ordinário, que as distinguia entre ordinárias e extraordinárias. Portanto, na linha adotada após o advento da CRP, as despesas correntes não podem ultrapassar as despesas correntes, em uma noção de equilíbrio ou de saldo primário, não sendo contabilizadas as despesas com juros da dívida pública. Tal mecanismo não impede o aumento do endividamento do Estado, pois já se admite que os juros da dívida possam ser cobertos por recursos advindos de novos empréstimos. (RIBEIRO, J. J. Teixeira. *Lições de finanças públicas*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 102).

⁵²²SARMENTO, Joaquim Miranda. A Nova Lei de enquadramento orçamental. *Cadernos do IDEFF*, n.º 20. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 72-73.

⁵²³CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *Op. cit.*, 2017, pp. 299-300.

⁵²⁴SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. I. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2007, pp. 365-390.

No entanto, o equilíbrio financeiro não deve adotar parâmetros tão rigorosos e exatos, pois deve levar em consideração os diferentes tipos de receitas, despesas e créditos públicos. Estes devem ser tomados em intervalos de tempo mais alargados ao invés da rigidez do ano financeiro. Assim, para o alcance do equilíbrio orçamentário deve-se considerar outras variáveis além da análise estática da receita e da despesa pública, cuja avaliação impescinde da função do crédito público, da forma de pagamento, dos juros cobrados, da qualidade da despesa pública e das renúncias fiscais. Enfim, ver este conjunto de forma diferida no tempo, para que possamos considerar não apenas a leitura contábil-matemática deste preceito, mas sua sustentabilidade financeira em médio e longo prazo⁵²⁵.

Assim, o equilíbrio deixou de ser exigido como condição universal de um orçamento perfeito, pois, se relativizada a rigidez do critério clássico, pode possibilitar uma gestão racional da dívida pública, estimular uma economia depressiva ou recessiva⁵²⁶. Tal flexibilização permite relativizar os parâmetros diante de contextos sociais e econômicos adversos ou especiais, em harmonia com o conceito de sustentabilidade financeira⁵²⁷. Por outro lado, as disciplinas impostas pelo equilíbrio são aptas a restringir despesas públicas desnecessárias, ordinárias ou correntes, além de servir como instrumento de política anti-inflacionária e elemento central no ajustamento dos desequilíbrios estruturais e do crescimento econômico estável⁵²⁸.

Assim, pode-se inferir que, restritamente, o equilíbrio orçamentário parte de uma análise estática e contábil entre despesa e das receitas. A sustentabilidade, por sua vez, é dinâmica em face das aludidas causas e consequências econômicas e sociais, além de se voltar à análise de todos os elementos financeiros, inclusive os créditos públicos.

⁵²⁵SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sérgio Silva. Equilíbrio orçamentário e sustentabilidade financeira: anotações sobre o Brasil. *Revista dos Tribunais*, n.º 925, 2012, p. 192.

⁵²⁶SOUSA FRANCO, Antônio de Sousa. *Op. cit.*, 1992, p. 387.

⁵²⁷SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. In: CUNHA, Luis Pedro; QUELHAS, José Manuel e ALMEIDA, Teresa. *Boletim de ciências econômicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra: homenagem ao prof. Doutor Antonio José Avelãs Nunes*. Volume LVII, Tomo III. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 3186; 3200-3201.

⁵²⁸MUSGRAVE, Richard. Fiscal systems. *The Economic Journal*, Volume 80, n. 318, 1 June 1970, pp. 370–372. Conforme entendem FATÁS & MIHOW, as consequências macroeconômicas dos déficits excessivos podem levar a dois cenários: (a) à inadimplência fiscal ou (b) a um grande ajuste fiscal para retornar a uma trajetória sustentável. Em ambos os casos, são esperados efeitos negativos sobre a volatilidade econômica e o ciclo de negócios como consequência da crise ou do grande ajuste fiscal. Portanto, mesmo que a noção de déficits excessivos seja aquela que remete à sustentabilidade de longo prazo, em muitos casos a acumulação de déficits excessivos leva a cenários que podem ser fonte de volatilidade do ciclo de negócios. Por isso, os défices excessivos e prolongados devem ser evitados (FATÁS, Antonio & MIHOW, Ilan. Fiscal discipline, volatility, and growth. In: PERRY, Guillermo E; SERVÉN, Luis & SUESCÚN, Rodrigo, *Fiscal. Policy, Stabilization, and Growth: prudence or abstinence?* Washington D. C., The World Bank, 2008, p. 47).

A sustentabilidade financeira, portanto, revela-se mais ampla que equilíbrio orçamentário, na leitura contábil-matemática do termo, pois se volta a um período mais elástico, de médio ou longo prazo, e exige que todos os elementos financeiros sejam levados em consideração conjuntamente, assim como cotejados a riscos sociais. Assim, de acordo com FERNANDO SCAFF E FRANCISCO SÉRGIO ROCHA⁵²⁹, a sustentabilidade mostra-se dinâmica do ponto de vista da análise do fenômeno financeiro, pelo que, metaforicamente, pode estar associada à ideia de um filme, enquanto o equilíbrio orçamentário restrito mais parece com uma fotografia.

A sustentabilidade, normativamente, é definida como a “capacidade de financiar todos os compromissos, assumidos ou a assumir, com respeito pela regra de saldo orçamental estrutural e da dívida pública, conforme estabelecido na presente lei” (art. 11º, 2)⁵³⁰.

De acordo com JOÃO RICARDO CATARINO⁵³¹, a aferição do princípio da sustentabilidade pressupõe a análise da dimensão da intervenção do Estado e quais os recursos que lhe devem ser afetos sem arriscar os recursos necessários para garantir a sustentabilidade das próximas gerações. Essa análise, no entanto, não depende de variáveis de cada momento, das circunstâncias e dos ciclos políticos, das preferências dos eleitores, das condições econômicas estruturais e do ciclo econômico.

Além disso, na sustentabilidade são avaliadas uma série de outros componentes, como projeções sobre a taxa de juros, de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e de fatores sociais e demográficos.

Vale ressaltar que a sustentabilidade apresenta-se como um princípio charneira para as finanças públicas, a ponto de fornecer, frequentemente, embasamento teórico e justificativas a diversas reformas nos sistemas orçamentais, marcadas por características tais como: a predominância de programação macroeconômica e financeira, com planejamento a médio e longo prazo das despesas públicas; imposição de regras financeiras, que regulam para além do planejamento e previsão no orçamento, mas alcançam sua execução, impondo ditames de estabilidade e transparência; a evidência de uma nova orçamentação por objetivos, superando a programação de investimentos em detrimento dos programas de atividades⁵³².

⁵²⁹SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sérgio Silva. *Equilíbrio orçamentário e sustentabilidade financeira*: anotações sobre o Brasil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 192.

⁵³⁰ Por força de disposição expressa dos mencionados dispositivos e, a partir de sua leitura conjunta com o art. 2º da mesma lei, estes princípios se aplicam a todo o setor das Administrações Públicas, o que não exclui o subsetor da Segurança Social, o que será enfatizado mais adiante, especialmente no Capítulo 4, item 4.1.2.

⁵³¹CATARINO, João Ricardo. *Op. cit.*, 2016, pp. 274-275.

⁵³²CABRAL, Nazaré da Costa. O princípio da sustentabilidade e sua relevância nas finanças públicas. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte.

Portanto, a sustentabilidade carrega a noção inerente à preservação de um determinado sistema, especialmente os de índole econômica e social. Assim, em uma perspectiva futura, volta-se à garantia duradoura de prestações adequadas de prestações adequadas, a garantia duradoura de financiamento e a justiça intergeracional da relação entre financiamento e prestações.

Ainda, cabe ressaltar que, em economias de mercado, para manter os padrões do Estado social e fiscal, a sustentabilidade financeira se apresenta em triplo viés: econômico, ecológico⁵³³ e social. Nesse contexto, o orçamento do estado, onde constam os programas das políticas financeiras que remetem a determinado padrão de sustentabilidade, não pode ser olvidado como instrumento central de um equilíbrio global⁵³⁴ nas dimensões já citadas. Assim, nesta linha, a dimensão social da sustentabilidade não pode ser olvidada, especialmente quando se trata dos sistemas de segurança social, onde se enfatiza a proteção aos riscos da velhice, da pobreza, mas que também não deve ser lida em termos restritos à dignidade da pessoa humana⁵³⁵.

A sustentabilidade opera a longo prazo, em contraposição ao estrito controle anual de receitas e despesa, e se volta aos aspectos intergeracionais. Afim a esse olhar de longo prazo que o princípio da sustentabilidade encerra, o art. 13º da lei 150/2015 reza o princípio da equidade intergeracional, pelo qual a atividade financeira do setor das administrações públicas está subordinada ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações, de modo a não onerar excessivamente as gerações futuras, impondo que as leis do orçamento e seus projetos contenham, nos seus relatórios, informações sobre impactos futuros das despesas e receitas públicas.

Esse olhar para o futuro na definição da atividade financeira do Estado, que mescla intertemporalidade e equigeneracionalidade na prossecução do interesse público, repousa em um

Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010, p. 613; pp. 617-618.

⁵³³ No que tange ao cuidado as gerações futuras, a Constituição da República Portuguesa prescreve, no seu art. 66º, 2, “d”, que o direito ao ambiente, em um quadro de desenvolvimento sustentável, demanda o dever do Estado e da sociedade de “Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações”.

⁵³⁴ Este equilíbrio deve ter por objetivo conciliar objetivos inicialmente conflitantes, como os que compõe o chamado quadrado mágico: estabilidade dos preços, elevado nível de emprego, crescimento econômico estável e equilíbrio das contas externas (NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado Fiscal. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatás E. M. & LOUREIRO, João Carlos. *Estudos em homenagem ao prof. Doutor José Joaquim Gomes Canotilho*. VI: administração e sustentabilidade: entre riscos e garantias. Coimbra: Coimbra editora, 2012, pp. 432-433).

⁵³⁵ LOUREIRO, João Carlos. Sobre a (in)constitucionalidade do regime proposto para a redução dos montantes de pensões de velhice da Caixa Geral de Aposentações. AAVV. *Boletim da Faculdade de Direito*. Vol. LXXXIX. Tomo I. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2013, p. 1623.

imperativo moral⁵³⁶, o qual deve afastar pretensões casuísticas ou limitadas a um único ciclo político e eleitoral⁵³⁷. Assim, o olhar equilibrado do uso das finanças públicas presente em perspectiva para o futuro mostra-se imprescindível para concretizar os pressupostos éticos de pessoas que se veem inseridas dentro de uma sociedade democrática, a fim de evitar que os atos governamentais em um contexto de turbulência econômica sejam capazes de criar riscos e gerar impactos negativos em uma perspectiva temporal alargada que abrange mais de uma geração⁵³⁸.

Diante dos efeitos futuros que decisões presentes podem provocar a gerações futuras, notadamente no que toca à dívida pública, J. ALBANO SANTOS⁵³⁹ defende que a justiça nas finanças públicas não pode se restringir à distribuição do rendimento e da riqueza entre os cidadãos que dividem a mesma época. Além da perspectiva atual, a justiça deve se voltar à garantia de igual justiça na partilha dos recursos disponíveis com as gerações futuras. Assim, cada geração deve receber a herança que lhe cabe das gerações anteriores e contribuir com sua devida quota-parte para as gerações seguintes. Há, portanto, de se vislumbrar a forma de partilhar, entre as gerações, o financiamento da acumulação de capital coletivo e da subida do seu nível civilizacional.

Assim, do ponto de vista material, o princípio da equidade intergeracional apresenta duas feições: uma positiva, a qual obriga que os bens públicos e semipúblicos produzidos no presente sejam aproveitáveis no futuro e para as gerações vindouras, com ênfase às despesas públicas seletivas e quando há atenção especial àquelas de investimento; uma negativa, que está voltada a não onerar excessivamente as gerações futuras com as necessidades da geração presente, em cujo parâmetro serão evitados empréstimos não voltados a investimentos produtivos e a oneração excessiva com impostos temporalmente diferidos⁵⁴⁰.

⁵³⁶A preocupação quanto ao excesso do recurso ao endividamento público, nas finanças públicas contemporâneas, especialmente após a segunda metade do século XX, está muito ligada às pesadas críticas que o modelo keynesiano passou a sofrer, em especial a partir da década de 1970, quando o problema dos défices e da dívida pública se intensificou nos contextos do Estado Social. Assim, James Buchanan defendia que os modelos econômicos que seguiam as finanças funcionais tendiam a colocar em risco a democracia, pois o acesso ao crédito baixaria as traves orçamentais que deveriam frear o apetite dos políticos pelos gastos públicos, especialmente diante do apelo eleitoral. Assim, mediante o crédito público, os governos podem obter recursos para empregar nas despesas públicas, sem criar aumento de impostos para as gerações presentes, que vem a ser os eleitores de então. Assim, se tornaria mais agradável financiar os gastos públicos, empurrando a conta para gerações futuras do que com o dinheiro obtido dos impostos dos presentes (BUCHANAN, James & WAGNER, Richard. *Democracy in deficit*. The Political legacy of lord Keynes. New York: Academic Press, 1977).

⁵³⁷BUCHANAN, Neil H. What do we owe future generations? *George Washington Law review*, 77, n. 1237, 2009, pp. 1237-1297. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/232644327.pdf>. Acesso em: 4 agosto 2021.

⁵³⁸CENDRON, Caroline. Os direitos das gerações futuras: um contributo para a formação de uma disciplina interdisciplinar. [Tese de Mestrado] Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2018, p. 122.

⁵³⁹SANTOS, J. Albano. A Dívida Pública como problema intergeracional. In: SILVA, Jorge Pereira da & RIBIERO, Jorge de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações: perspectivas interdisciplinares*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, pp. 242.

⁵⁴⁰ROCHA, Joaquim Freitas da. Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis. Urgência de um direito financeiro equigeracional. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jónatas E.M, LOUREIRO, João Carlos

Em obediência a esse mandamento, tem sido comum a introdução de “regras de ouro”⁵⁴¹ em constituições, as quais funcionam como cláusulas limitativas ou contenções às leis orçamentais a fim de não onerar desproporcional e excessivamente as gerações vindouras.

No âmbito da jurisprudência do Tribunal Constitucional Português, ganha destaque o acórdão 474/2013⁵⁴², no qual foi sedimentado que a proteção das gerações futuras é capaz de justificar restrições de direitos e vantagens para as gerações presentes. Como condicionante, foi decidido que devem ser observados os princípios constitucionais estruturantes, como a igualdade e a proporcionalidade, além compatíveis com os princípios da segurança social, como a justiça intergeracional, a solidariedade e a contributividade. No caso em referência, que versava sobre a contribuição extraordinária de solidariedade, há de ser ressalvado o voto da Juíza Conselheira Catarina Castro no acórdão 474/13, vencido e em favor da inconstitucionalidade do tributo, sob o argumento de que os alegados objetivos não estariam aptos a serem alcançado por meio de ações conjunturais, pois se tratava de medida emergencial. *A contrario sensu*, os referidos intentos deveriam ser conduzidos por medidas estruturais e voltadas a trazer de forma permanente a solvibilidade do sistema⁵⁴³.

Em que pese a importância da preocupação com as gerações futuras a nortear as finanças públicas, em especial a despesa pública e a obtenção de empréstimos, a invocação da solidariedade intergeracional sofre alguns limites, que configuram certas prioridades às gerações presentes em desfavor da perspectiva a longo prazo. De acordo com MARIA D’OLIVEIRA MARTINS⁵⁴⁴, os primeiros limites a esta ideia de solidariedade estão relacionados aos casos em que a reserva do financeiramente possível não pode ser invocada, pois nestas situações de grande relevância, as demandas presentes não podem ser relativizadas. Assim,

(Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho*. Volume I: responsabilidade entre passado e futuro. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, pp. 627-628.

⁵⁴¹São exemplos dessas limitações: a posituação de equilíbrios orçamental substancial, a partir do liame entre certas categorias de despesas e receitas e não apenas do critério formal e aritmético; limites máximos de gastos ou tetos para as despesas públicas, especialmente às relativas a pessoal; além do limite máximo para a dívida pública e; a restrição ou proibição do acesso ao crédito público (ROCHA, Joaquim Freitas da. Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis. Urgência de um direito financeiro equigeracional. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E.M, LOUREIRO, João Carlos (Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho*. Volume I: responsabilidade entre passado e futuro. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, pp. 629-630).

⁵⁴²TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 474/2013. Processo 754/2013*. Plenário. Relator: Conselheiro Fernando Ventura. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130474.html>. Acesso em: 6 fev. 2022.

⁵⁴³BOTELHO, Catarina Santos. A Tutela Jurisdicional das gerações futuras. In: SILVA, Jorge Pereira da & RIBIERO, Jorge de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações: perspectivas interdisciplinares*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p. 196.

⁵⁴⁴MARTINS, Maria D’Oliveira. Ensaio sobre solidariedade intergeracional e a sua incidência na despesa pública. In: SILVA, Jorge Pereira da; RIBEIRO, Gonçalo de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações futuras*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, pp. 267-268.

pode-se identificar ao menos três limites à reserva do financeiramente possível que representam também prioridades imediatas na realização da despesa pública: o direito a um mínimo de existência digna; o conteúdo mínimo dos direitos, liberdades e garantias e direitos fundamentais análogos e; o conteúdo mínimo dos direitos económicos, sociais e culturais. Nestas situações, existe um senso de prioridade de atender as necessidades dos que estão mais próximos, além de prestigiar os valores e promover os valores jurídicos protegidos pela Constituição, especialmente aqueles de índole fundamental e ligados à dignidade da pessoa humana e à justiça social.

Juntamente com estes mandamentos que refletem uma certa ortodoxia nas contas públicas⁵⁴⁵, há o princípio da Solidariedade recíproca, expresso no art. 13º, nº 2 da LEO, que obriga todos os subsectores, através dos respetivos serviços e entidades, a contribuírem proporcionalmente para a realização da estabilidade orçamental referida no artigo 10.º e para o cumprimento da legislação europeia no domínio da política orçamental e das finanças públicas⁵⁴⁶.

Tanto a equidade intergeracional, quanto a solidariedade recíproca são considerados princípios orçamentais novos na disciplina da LEO, pelo que são aplicáveis tanto à fase de elaboração, mas também a todo o ciclo orçamental, especialmente à execução. Aliás, tal categorização de princípios se atém mais aos resultados orçamentais do que à estrutura e aos procedimentos, pois subordinam a estrutura orçamental a objetivos macroeconómicos e de disciplina orçamental, além de estar relacionados a uma função de gestão, indo além do controle⁵⁴⁷.

⁵⁴⁵Não obstante a necessidade de se preservar a sustentabilidade das finanças públicas a médio e longo prazo, a gestão do dinheiro público deve estar ancorada na tarefa de cumprimento dos imperativos constitucionais, especialmente os direitos fundamentais consagrados, pelo que deve ser adotada uma formulação que equilibre estes direitos com as questões financeiras, com a devida ponderação dos interesses envolvidos. (ROCHA, Joaquim Freitas da. Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis. Urgência de um direito financeiro equigeracional. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E.M, LOUREIRO, João Carlos (Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho. Volume I: responsabilidade entre passado e futuro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 639).

⁵⁴⁶ Este princípio é normalmente associado à ideia de que todos os setores se empenhem em elaborar, aprovar e executar os seus orçamentos de modo a proporcionar o equilíbrio ou excedente orçamental. Se houver necessidade de redução de despesa, a solidariedade impõe que isso ocorra de forma não arbitrária, tendo em vista a eficiência e eficácia nos gastos públicos, por meio de planos de correção (art. 23º) para alcançar os objetivos de saldo orçamental e de saldo estrutural (art. 20º) (CATARINO, João Ricardo. *Op. cit.*, 2016, p. 275.) No entanto, questiona-se se este princípio de solidariedade pode autorizar que algum dos orçamentos dos subsectores sejam ser superavitários ou deficitários, de modo a compensar os resultados apontados em outro campo, desde que o equilíbrio global não seja prejudicado.

⁵⁴⁷CABRAL, Nazaré da Costa. Breves notas sobre o enquadramento do Orçamento do Estado. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Helena Taveira & PALMA, Clotilde Celorico (Org). *Estudos em homenagem ao professor Doutor Alberto Xavier: economia, finanças públicas e direito fiscal*. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 434-435.

Em linhas de conclusão nesse tópico, pode-se inferir que a necessidade de equilíbrio nas contas públicas, especialmente diante de conjunturas econômicas recessivas, não pode ser ignorada. Ao mesmo tempo, a sustentabilidade das finanças públicas deve ser enfatizada. No entanto, conforme ensina JOÃO CARLOS LOUREIRO⁵⁴⁸, a crise do Estado Social e a tentativa de se buscar realizar direitos diante da escassez de recursos públicos deve ser resolvida em uma compreensão adequada de socialidade, com a adoção de práticas sustentáveis, considerando o custo dos direitos, mas sem levar ao esvaziamento dos direitos constitucionalmente proclamados.

Feitas estas considerações tendo como base o direito português, antecedidas pela análise perante as orientações conferidas pela União Europeia, passa-se agora à análise das regras de equilíbrio orçamental e sustentabilidade das finanças públicas à luz do Direito brasileiro.

2.6.3 A responsabilidade fiscal no Brasil e a sustentabilidade das finanças públicas

A Constituição Federal Brasileira de 1988 trata enfaticamente de vários campos da atividade financeira do Estado, nos seus três alicerces: a receita pública, o orçamento e a despesa pública.

No que se refere à despesa pública, o Texto Maior do sistema jurídico brasileiro não deixa de consagrar a diretriz pela qual apenas pode ser realizada se prevista na lei orçamentária anual, exceto os créditos adicionais (art. 167, I e II, CF/88). Tudo isso milita em favor da impessoalidade no gasto público e na definição das necessidades públicas a serem realizadas por meio dos orçamentos⁵⁴⁹. Ainda, a obrigatoriedade de a despesa pública estar prevista no orçamento serve também como instrumento de seu controle, para que esta se mostre compatível com as receitas arrecadadas ou estimadas para determinado exercício financeiro⁵⁵⁰.

⁵⁴⁸LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao Estado Social? A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos direitos adquiridos*. Coimbra: Wolters Kluwer & Coimbra Editora, 2010, p. 18.

⁵⁴⁹ De acordo com HELENO TAVEIRA TORRES, orçamento público revela-se comum instrumento, “pelo qual os povos conquistaram o direito de dominar as finanças do Estado e, ao mesmo tempo, o de controlar as escolhas democráticas, ante às preferências reveladas no processo eleitoral, no que concerne à realização contínua dos fins do Estado, da efetividade dos direitos e da apuração do cumprimento dos programas dos governantes eleitos pelo voto popular.” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 342).

⁵⁵⁰NASCIMENTO, Carlos Valder do. Despesas Públicas: conceito e classificação. In: MARTINS, Ives Gandra da; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

No entanto, o histórico de desequilíbrios fiscais e excessivos endividamentos do Estado brasileiro, mesmo após a Constituição Federal de 1998, tornaram a regra de previsão da despesa no orçamento insuficiente para buscar a saúde das finanças públicas. Por isso, se fez necessária a imposição de outros mecanismos de controle do endividamento e do gasto público, especialmente de seu crescimento.

Algumas dessas regras que traduzem instrumentos de controle estão previstas na própria Constituição Federal. Nesse aspecto, destaca-se a chamada a “regra de ouro” constante do art. 167, III, pela qual é estabelecida a proibição de realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta. O referido limite ao montante de endividamento também é afastado e situações de excepcionalidades orçamentais decorrentes da Pandemia de COVID-19, na forma da Emenda Constitucional 106/2020.

Já na linha do controle da despesa pública, o art. 169 da Constituição Federal de 1988 prescreve que as despesas com pessoal não poderão exceder limites estabelecidos em lei complementar⁵⁵¹, que vem a ser a Lei de Responsabilidade Fiscal (101/00), sobre a qual

⁵⁵¹A eventual violação dos referidos limites de despesa com pessoal sujeita o ente federado a sanções, como a proibição de receber transferência voluntárias e medidas de adequação escalonadas, partindo da diminuição de servidores ocupantes de cargos comissionados, podendo chegar à drástica providência de demitir servidores estáveis. O art. 23, §§ 1º e 2º da Lei de responsabilidade fiscal estabelecia também, como instrumento de controle, a redução temporária da jornada de trabalho do servidor público, com adequação dos vencimentos à nova carga horária. No entanto, o referido dispositivo da Lei Complementar 101/00 foi cautelarmente suspenso por Medida Cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2238 desde o ano de 2002. O julgamento do mérito da referida ação veio a ser concluído definitivamente apenas em 24 de junho de 2020. O respectivo acórdão, nesse aspecto, declarou parcialmente, a inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 23, § 1º, da Lei de Responsabilidade Fiscal, de modo a obstar interpretação segundo a qual é possível reduzir valores de função ou cargo que estiver provido. Ao mesmo tempo, o § 2º do art. 23, que previa a redução de jornada dos servidores públicos com respectiva diminuição de vencimentos foi declarado inconstitucional frente à garantia da irredutibilidade dos vencimentos dos servidores públicos (art. 37, XV, CF/88). SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 2238/DF. Plenário. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 24 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344404366&ext=.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2021. Tais conclusões, que foram tomadas tomada por maioria contrariamente aos votos do relator Ministro Alexandre de Moraes, além dos ministros Gilmar Mendes e Luís Roberto Barroso, ainda são objeto de inúmeras controvérsias na doutrina, especialmente daqueles que defendiam que a redução proporcional dos vencimentos dos servidores públicos deveria ser tida como necessária para equilíbrio das contas públicas e adotada também por ser menos gravosa do que a medida extrema de demitir servidores estáveis (PORTO, Laís Khaled & AFONSO, José Roberto. Despesas com pessoal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/São Paulo: Editora D’Plácido: 2020, p. 119). Em sintonia com a impossibilidade de redução dos vencimentos do servidor público como medida para a obtenção do equilíbrio fiscal, especialmente levando em conta a existência de outras possibilidades que proporcionalmente não afetassem os servidores públicos estáveis, vide: REI, José Anijar Fragoso. A impossibilidade de redução da remuneração do servidor público para atender ao limite de despesa com pessoal: os direitos fundamentais como limites ao equilíbrio fiscal. In: TUPIASSU, Lise; MURTA, Antônio Carlos Diniz & FEITOSA, Raymundo Juliano. *Direito tributário e financeiro*. Florianópolis: CONPEDI, 2019, pp. 95-114.

teceremos alguns comentários a seguir. Ao mesmo tempo, no texto constitucional são estabelecidas condicionantes à concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, quais sejam: I- prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes e; II à autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (art. 169, §1º, I e II, CF/88, com redação dada pelas ECs 19/1998 e 106/2020).

Sem ter a pretensão de esgotar os instrumentos de controle financeiro previstos na Constituição Federal de 1988 e nas demais normas do direito brasileiro, especialmente na Lei de Responsabilidade Fiscal, pretende-se aqui discorrer sobre os contornos do equilíbrio orçamentário⁵⁵² e da responsabilidade fiscal no direito financeiro do país. Inicialmente, cabe distinguir os institutos.

Nesse aspecto, cabe utilizar os conceitos de RICARDO LOBO TORRES⁵⁵³, para quem a Responsabilidade Fiscal encontra-se imbuída da noção de uma eficiente gerência de recursos públicos. Por outro lado, o equilíbrio orçamentário foca na equalização entre receitas e despesas na lei orçamentária anual.

O equilíbrio orçamentário, no sentido de as receitas necessariamente terem que superar as despesas públicas, como já constara explicitamente do art. 66, §3º da Constituição brasileira de 1967, foi revogado pela Emenda Constitucional 01/1969 e não foi reintroduzido expressamente na Constituição Federal de 1988.

Não obstante as ponderações a respeito do ajuste às conjunturas econômicas e à efetivação dos direitos fundamentais e de não constar expressamente do texto constitucional vigente no Brasil, o equilíbrio orçamentário é sugerido em dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, a qual apresenta normas gerais a serem observadas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal e que regulamenta os arts. 163, 165 e 169 da Constituição Federal de 1988.

Em 1998, dez anos após a promulgação da vigente Carta constitucional, o Brasil se via diante de défices imoderados e irresponsabilidades fiscais, geralmente movidas por políticas

⁵⁵²No Brasil, normalmente se utiliza o adjetivo “orçamentário”, ao invés daquele normalmente empregado em Portugal, qual seja “orçamental”.

⁵⁵³TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 123-128.

clientelistas e eleitoreiras⁵⁵⁴, que redundavam em gastos descontrolados e poucos critérios na realização de operações de créditos públicos. Já no aspecto da receita, os contribuintes eram surpreendidos com “pacotes tributários de finais de ano”, frequentemente com agravamento das taxas, o que também gerava insegurança jurídica⁵⁵⁵. Diante desse cenário, e ainda pela necessidade de firmar a estabilidade monetária⁵⁵⁶, o Poder Executivo Federal brasileiro enviou, em 1998, ao Congresso Nacional um pacote de propostas legislativas denominado “Programa de Estabilidade Fiscal”, que visava construir a médio e longo prazo um novo padrão de gestão fiscal, a fim de abandonar as referidas práticas imediatistas danosas à sustentabilidade das finanças públicas. Assim, o Projeto de lei que viria a originar a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) se pautou pela “visão abrangente e intertemporal da realidade fiscal”, tendo em vista a imposição de um novo padrão de gestão fiscal que permitisse abandonar aquelas práticas e políticas já mencionadas⁵⁵⁷.

A LRF resulta de políticas de austeridade fiscal implantadas pelo Governo Brasileiro, sob influência do Fundo Monetário Internacional (FMI), com forte controle da despesa pública e para gerar superávit primário, a fim de garantir a confiança dos credores internacionais, no sentido de que o país conseguiria pagar as dívidas⁵⁵⁸.

⁵⁵⁴SILVA, Maria Stela Campos da & AMARAL, Eduarda Gabriele Batista. Os vinte anos da Lei de Responsabilidade Fiscal na Pandemia SARS-COV-2. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/São Paulo: Editora D'Plácido: 2020, p. 220).

⁵⁵⁵Em que pese os padrões economicamente ortodoxos que influenciaram a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil tivessem como um dos seus fundamentos centrais o tamanho do Estado – que naquele momento foi alcançado pelo forte Programa de Privatizações empreendido pelo Governo do então Presidente Fernando Henrique Cardoso – o ajuste fiscal promovido no seguimento da publicação do envio do projeto foi lastreado, em grande medida, no aumento de tributos, especialmente de contribuições como a Contribuição provisória sobre movimentação financeira e com recursos destinados à saúde Contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Mesmo assim, em razão da obtenção de superávits e pelo amadurecimento dos ajustes fiscais, as mudanças empreendidas pela LRF apresentaram saldo positivo na obtenção de boa governação pública no país, especialmente até a primeira década do século XXI. (MORI, Rogério. Política Fiscal e desempenho macroeconômico. In: VASCONCELLOS, Roberto França. *Política Fiscal*. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva & FGV Direito SP, 2016, pp. 41-42).

⁵⁵⁶Dentre as medidas econômicas adotadas nos anos seguintes ao Plano Real no Brasil, especialmente a partir de 1998, encontra-se o chamado “tripé macroeconômico”: câmbio flutuante, metas de inflação e ajuste fiscal, tendo em vista este o superávit primário. A LRF, ao trazer o controle da despesa e do endividamento público atua favoravelmente à obtenção diretamente do pilar de ajuste fiscal (LEITÃO, Miriam. *A saga brasileira: a longa luta de um povo por sua moeda*. 8.^a ed. Rio de Janeiro: Record, 2013, p. 79; 385).

⁵⁵⁷AFONSO, José Roberto. Uma História da Lei Brasileira de Responsabilidade Fiscal. *RDU, Volume 13*, Edição Especial, 2016, p. 132. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2610>. Acesso em: 14 ago 2021.

⁵⁵⁸FATORELLI, Maria Lúcia. *A dívida pública em debate: o que ela tem a ver com sua vida*. Brasília: Inove, 2012, p. 59.

O projeto de Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira foi inspirado no *Fiscal Responsibility Act* da Nova Zelândia e foi fundada em preceitos da *accountability*⁵⁵⁹, que remete às ideias de responsabilidade do gestor público e controle pelo cidadão, tendo em vista a atuação pautada pelo interesse público, ao mesmo tempo em que as regras devem ser acompanhadas de mecanismos de monitoramento. Assim, a propagação do princípio da transparência e as limitações da autoridade do Poder Executivo na LRF, especialmente na fixação de limites de endividamento e nos critérios de despesa pública militam em favor dos bons preceitos da gestão pública⁵⁶⁰, da mesma forma que contribui para reprimir desmandos e corrupção nos meios administrativos e políticos, a fim de ajustar-se a padrões internacionais de boa governação⁵⁶¹. Já no art. 1º, §1º, da referida lei, pauta-se a responsabilidade na gestão fiscal na:

ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

No bojo dos cuidados com a equalização das contas públicas, ganha destaque o anexo de metas fiscais que o art. 4º da LRF impõe como obrigatório à Lei de diretrizes orçamentárias anuais. Neste anexo, serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, despesas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

Sobre as metas fiscais, a interpretação sistêmica dos arts. 4º e 65, ambos da LRF, parecem indicar a obrigatoriedade de os resultados entre as receitas e as despesas primárias terem que ser, necessariamente, superavitários, com exceção de situações de calamidade pública, estado de sítio ou de defesa. No entanto, tal leitura se mostra excessivamente favorável aos credores da dívida pública brasileira, ainda que sob risco de comprometimento de gastos

⁵⁵⁹SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry & PLATTNER, Marc F (Eds). *The self-restraining state. Power and accountability in new democracies*. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999, p. 16.

⁵⁶⁰SACRAMENTO, Ana Rita. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil. *Cadernos de Gestão pública e cidadania*. Vol. 10, n.º 47, jul./ dez. 2005, p. 44. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/44042/42965>. Acesso em: 15 agosto 2021.

⁵⁶¹OLIVEIRA, Régis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020, p. 31.

sociais. Em resposta a isso, nota técnica conjunta das Consultorias do Congresso Nacional de 2015 inferiram que as metas traduzem resultados nominais e primários, mas que podem representar superávit ou déficit, desde que estes resultados sejam coerentes com a política fiscal de determinado período. Portanto, admite-se metas fiscais negativas, justificada e temporariamente, pelo que prevalece a ideia de sustentabilidade financeiro-orçamentárias, que se voltam a períodos mais longos que o exercício financeiro, ao contrário do equilíbrio anual⁵⁶².

No que tange ao aumento da despesa pública, a LRF impõe uma série de condições para além da mera previsão orçamentária, em seus arts. 16 e 17, especialmente as despesas obrigatórias de caráter continuado⁵⁶³, justamente porque se protraem no tempo, decorrem da legislação permanente e não podem ser contingenciadas⁵⁶⁴. No mais, tais despesas vinculadas não podem ser objeto de livre disposição nos orçamentos anuais. Por isso, pode-se afirmar que o planejamento estatal constante dos orçamentos é limitado ao que resta das vinculações e despesas obrigatórias previstas na Constituição e na legislação permanente, com as quais os orçamentos devem ser compatíveis. No entanto, não apenas as despesas obrigatórias vinculam os orçamentos, mas também os limites da lei de responsabilidade fiscal, que pugnam, conforme já inferido, pelo equilíbrio financeiro e orçamentário⁵⁶⁵. Tais condições, se não observadas, qualificarão a despesa como não autorizada, irregular e lesiva ao patrimônio público, nos termos do art. 15.

Especificamente, a LRF ainda traz limites específicos à despesa com pessoal, em regulamentação ao já citado art. 169 da CF/88. Assim, o art. 19 impõe que a despesa com pessoal dos entes federados não pode exceder os seguintes percentuais da receita corrente líquida⁵⁶⁶. Tão importante quanto esses limites, são os meios de controle e adequação da

⁵⁶²SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. *O direito financeiro e a redução de desigualdades*. Belo Horizonte / São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 289; 313-314.

⁵⁶³Segundo o art. 17, LRF, a despesa de caráter continuado é a corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios. Como exemplos típicos das despesas sujeitas a estas condições impostas pelo art. 17 da LRF, destacam-se: criação de novos cargos públicos ou funções públicas, novas gratificações remuneratórias e concessão de aumento real ao funcionalismo.

⁵⁶⁴Não podem ser objeto de contingenciamento e limitação as despesas que decorrem de obrigações constitucionais e legais do ente federado, como as que consistem em pagamento de pessoal, de benefícios sociais e aquelas nominalmente postas no art. 9º, §2º da LRF orçamentárias (com redação dada pela LC 177/2021): pagamento do serviço da dívida, as relativas à inovação e ao desenvolvimento científico e tecnológico custeadas por fundo criado para tal finalidade e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias.

⁵⁶⁵PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. *Políticas públicas nas leis orçamentárias*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 33.

⁵⁶⁶ União - 50% (cinquenta por cento); Estados - 60% (sessenta por cento); Municípios - 60% (sessenta por cento), além dos sublimites por poder a cada ente federado (art. 20): I - na esfera federal: a) 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas da União; b) 6% (seis por cento) para o Judiciário; c) 40,9% (quarenta inteiros e nove décimos por cento) para o Executivo, destacando-se 3% (três por cento) para as despesas com pessoal decorrentes do que dispõem os incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e o art. 31 da Emenda Constitucional nº 19, repartidos de forma proporcional à média das despesas relativas a cada

despesa com pessoal, disciplinados partir do art. 21 da LRF (atualizado pela LC 173/2020)⁵⁶⁷. Não é necessário que os limites de despesa com pessoal sejam estourados para que restrições sejam realizadas. Desta forma, o art. 22 da LRF estabelece os chamados limites prudenciais, que funciona como “sinal de perigo”⁵⁶⁸, o qual alerta a Fazenda Pública da aproximação dos tetos, mas para, majoritariamente, impor a contenção de gastos para evitar o estouro do teto fixado⁵⁶⁹.

Todos esses preceitos e análise global da Lei de Responsabilidade Fiscal evidenciam que apesar de não se tratar de uma diretriz constitucional expressa, o equilíbrio orçamentário é objetivado pelos seus dispositivos de controle da atividade financeira do Estado. Portanto, a referida equalização e os superávits fiscais devem ser entendidos como metas a serem atingidas na elaboração dos orçamentos⁵⁷⁰. De igual forma, o equilíbrio das contas públicas é tido por essencial, pois representa um parâmetro por meio do qual o Estado possa dispor de recursos necessários e suficientes à realização de suas incumbências, sem que precise sacrificar valores relevantes para a sociedade brasileira, como a estabilidade nas contas públicas com o fim da

um destes dispositivos, em percentual da receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao da publicação desta Lei Complementar; d) 0,6% (seis décimos por cento) para o Ministério Público da União; II - na esfera estadual: a) 3% (três por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Estado; b) 6% (seis por cento) para o Judiciário; c) 49% (quarenta e nove por cento) para o Executivo; d) 2% (dois por cento) para o Ministério Público dos Estados; III - na esfera municipal: a) 6% (seis por cento) para o Legislativo, incluído o Tribunal de Contas do Município, quando houver; b) 54% (cinquenta e quatro por cento) para o Executivo.

⁵⁶⁷ De acordo com este dispositivo, são nulos de pleno direito os atos que provoquem aumento da despesa com pessoal e não atendam: os requisitos para aumento de despesa de caráter continuado previstos na referida lei e na Constituição; o limite legal de comprometimento aplicado às despesas com pessoal inativo e; o ato expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão referido no art. 20; o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal que preveja parcelas a serem implementadas em períodos posteriores ao final do mandato do titular de Poder ou órgão referido no art. 20; a aprovação, a edição ou a sanção, por Chefe do Poder Executivo, por Presidente e demais membros da Mesa ou órgão decisório equivalente do Poder Legislativo, por Presidente de Tribunal do Poder Judiciário e pelo Chefe do Ministério Público, da União e dos Estados, de norma legal contendo plano de alteração, reajuste e reestruturação de carreiras do setor público, ou a edição de ato, por esses agentes, para nomeação de aprovados em concurso público, quando: a) resultar em aumento da despesa com pessoal nos 180 (cento e oitenta) dias anteriores ao final do mandato do titular do Poder Executivo; ou b) resultar em aumento da despesa com pessoal que preveja parcelas a serem implementadas em períodos posteriores ao final do mandato do titular do Poder Executivo.

⁵⁶⁸ ABRAHAM, Marcus. *Direito financeiro brasileiro*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 339.

⁵⁶⁹ O parágrafo único do art. 22 já impõe que, se os limites de despesa com pessoal atingirem 95% dos limites mencionados, cautelarmente, já ficam os poderes impedidos de atos que impactem no aumento de despesa, como a concessão de vantagem ou aumento de remuneração, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual e a revisão geral para recomposição inflacionária (art. 37, X, CF/88); a criação de cargo, emprego ou função; o provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança; e a contratação de hora extra, salvo previsões constitucionais ou insertas na lei de diretrizes orçamentárias.

⁵⁷⁰ PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. 7.^a ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 45.

inflação e a credibilidade brasileira no mercado financeiro internacional em decorrência da administração do endividamento público externo⁵⁷¹.

No entanto, em que pese os efeitos positivos da LRF na persecução de boa governação pública, percebe-se que a disciplina de contenção de despesas está voltada às despesas primárias, que redundam quase sempre em gastos sociais. No entanto, não são adotadas contenções às despesas com o pagamento da dívida pública, as quais representam grande fator de desequilíbrio das finanças estatais⁵⁷².

Não obstante os instrumentos de controle e de busca pela responsabilidade fiscal nas contas públicas, a situação fiscal brasileira vem se agravando desde pelo menos 2014, desde quando o país se encontra imerso em grave crise econômica e política⁵⁷³. Naquele ano, o déficit primário consolidado do setor público alcançou R\$ 17,2 bilhões, seguindo de outros resultados negativos: R\$ 114,7 bilhões em 2015, R\$ 161,2 bilhões em 2016, R\$ 124,4 bilhões em 2017, R\$ 120,3 bilhões em 2018 e R\$ 95,1 bilhões em 2019⁵⁷⁴. Já em 2020, em razão da Pandemia

⁵⁷¹ABRAHAM, Marcus. Os princípios reitores da Lei de Responsabilidade Fiscal e as lições de Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 363.

⁵⁷²ÁVILA, Rodrigo. *Superávit primário: o debate rebaixado*. Auditoria cidadão da dívida. Brasília, DF, 14 nov 2014. Disponível em: <https://auditoriacidadada.org.br/conteudo/superavit-primario-o-debate-rebaixado/>. Acesso em: 15 ago. 2021.

⁵⁷³Inclusive, foi a violação de regras de responsabilidade fiscal - abertura de créditos suplementares sem aprovação do Congresso Nacional e em violação à Lei de Diretrizes orçamentárias – que serviu de respaldo jurídico para que a ex-presidente da República Dilma Rousseff sofresse processo de impeachment no ano de 2016. Assim, a abertura destes créditos suplementares por meio de decretos ilegais ensejou a tipificação de crime de responsabilidade previsto no art. 10, n. 4 (Infringir, patentemente, e de qualquer modo, dispositivo da lei orçamentária), 5 (Deixar de ordenar a redução do montante da dívida consolidada, nos prazos estabelecidos em lei, quando o montante ultrapassar o valor resultante da aplicação do limite máximo fixado pelo Senado Federal) e 6 (Ordenar ou autorizar a abertura de crédito em desacordo com os limites estabelecidos pelo Senado Federal, sem fundamento na lei orçamentária, em créditos adicionais ou com inobservância de prescrição legal), da lei 1.079/1950. As condutas praticadas pela então Chefe do Executivo Federal foram consideradas como ilegais pelo Tribunal de Contas da União, conforme acórdão 2461/2015, datado de 07 de outubro daquele ano, no qual emituiu-se parecer pela rejeição das contas de governo referentes ao exercício de 2014. (CONTI, José Maurício. *Agressões ao Direito Financeiro dão razões para o impeachment*. Consultor Jurídico, 5 de abril de 2016. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2016-abr-05/contas-vista-agressoes-direito-financeiro-dao-razoes-impeachment#_ftnref8. Acesso em: 13 ago. 2021). No referido processo, discutiu-se também as chamadas “pedaladas fiscais”, alcunha referente à “prática recorrente de atrasar o pagamento de serviços prestados por fornecedores do setor público, atrasos no repasse dos ministérios setoriais para que bancos públicos e privados paguem os benefícios sociais e postergação no pagamento de subsídios devido a bancos públicos”, as quais levaram à rejeição das contas federais pelo TCU no acórdão 2461/2015 (ALMEIDA, Mansueto. *Pedaladas fiscais*. Blog do Mansueto Almeida. Disponível em: <http://mansueto.wordpress.com/2014/08/29/pedaladas-fiscais>. Acesso em: 12 ago. 2021).

⁵⁷⁴BRASIL. *Boletim resultado do tesouro nacional*. Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-resultado-do-tesouro-nacional-rtn/2019/12?ano_selecionado=2019. Acesso em: 12 ago. 2021.

de Covid-19, potencializou o déficit para o R\$- 743,1 bilhões⁵⁷⁵, ao passo que a Lei de Diretrizes Orçamentárias (14.116/2020) estimou o mesmo parâmetro de resultado negativo em R\$-247,1 bilhões para 2021.

Os graves problemas fiscais potencializados no Brasil a partir do ano de 2014 ensejaram a promulgação da EC 95/2016, que institui o chamado “Novo Regime Fiscal”, pelo qual foram impostos tetos de despesas públicas, no sentido que estas não poderiam superar os valores do exercício fiscal anteriores, acrescidos da inflação no prazo de 20 (vinte) anos. Assim, mesmo os patamares de gastos mínimos com saúde e educação foram alterados, o que tende a inviabilizar novas políticas para a melhoria do bem-estar do cidadão, em retrocesso ao que vinha sendo desenhado no aspecto da proteção social no Brasil. Tais mandamentos reproduzem as fórmulas mais constantes das políticas de austeridade, quando, diante de crises fiscais, nas quais os recursos se tornam mais escassos, os direitos sociais são os primeiros a serem sacrificados, o que chega a ser um contrassenso, pois nestas situações de recrudescimento do desemprego e da miséria é quando o cidadão mais precisa da proteção estatal⁵⁷⁶.

Por restringir as garantias de financiamento de direitos sociais, a EC 95/2016 teve sua constitucionalidade questionada⁵⁷⁷, ao ponto de tal emenda constitucional ser considerada não um projeto de estabilização fiscal, mas sim redução drástica do papel do Estado, pois, ao prescrever um ajuste fiscal permanente pelo prazo de 20 (vinte) anos, engessou o crescimento econômico e importou em impactos sociais, com a reconfiguração orçamentária do Estado brasileiro⁵⁷⁸. Na mesma linha, RICARDO LODI RIBEIRO⁵⁷⁹ defende que a EC 95/2016 encerra uma austeridade seletiva, pois além de não oferece qualquer repactuação dos recursos normalmente concentrados no orçamento e na sociedade brasileiro, reserva os benefícios de eventual crescimento econômico no Brasil ao setor financeiro, pois limita-se a despesa primária para sobraem recursos aos credores da dívida pública brasileira. Assim, privilegia-se a

⁵⁷⁵BRASIL. *Boletim resultado do tesouro nacional*. Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-resultado-do-tesouro-nacional-rtn/2020/12>. Acesso em: 12 ago. 2021.

⁵⁷⁶GROSS, Alexandre Felix. A função redistributiva da atividade financeira do Estado e o (sub) financiamento do sistema de saúde. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista & TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 194.

⁵⁷⁷SCAFF, Fernando Facury. *Os direitos sociais, o limite para as escolhas trágicas e o Supremo*. Coluna Consultor jurídico de 20 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-20/contas-vista-osdireitos-sociais-limite-as-escolhas-tragicas-supremo>. Acesso em: 16 set 2020).

⁵⁷⁸BEZERRA, Thaís Maia Carvalho. Direitos sociais e a reforma do teto dos gastos públicos: uma análise da PEC 14/2018. In: TEIXEIRA, Eliana Franco. & FERREIRA, Vanessa Rocha (Coord). *A crise da proteção social no Brasil: igualdade na filosofia política contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp. 175-176

⁵⁷⁹RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 122.

transferência de recursos para os setores já abastados da economia em detrimento dos destinatários de políticas sociais.

Nesse ambiente de ajustes fiscais e após a Edição da EC 95/2016, o Banco Mundial emitiu o relatório “Um ajuste justo”⁵⁸⁰, de cariz liberal, em novembro de 2017, no qual considera que o Brasil enfrenta uma crise de sustentabilidade fiscal causada por uma tendência estrutural de aumentar as despesas correntes. Tal aumento teria sido progressivo nas duas décadas anteriores e teria ficado parcialmente atenuado pelo aumento também contínuo das receitas, especialmente durante o período de boom econômico entre 2004 e 2010. Contudo, à exceção do indicado espaço temporal, o aumento das despesas não fora acompanhado por uma equitativa elevação dos ingressos. Com o advento da recessão econômica, houve a diminuição da arrecadação fiscal, o que, por sua vez, potencializou o déficit fiscal para patamares de mais de 8% do PIB em 2015-2016, bem como no crescimento da dívida pública, que passou de 51,5% do PIB em 2012 para mais de 73% do PIB em 2017. Naquele tempo, em 2017, o ajuste fiscal para estabilizar a dívida pública já era estimado como grande – cerca de 5% do PIB no resultado primário. Posteriormente, a dívida pública em relação ao PIB permaneceu a crescer: 75,3% em 2018, 74,3% em 2019, 89% em 2020 e tendo reduzido para 86,7% no primeiro quadrimestre de 2021⁵⁸¹.

Em relatório publicado em 2018 sobre o Brasil, portanto, bem antes de se vislumbrar os efeitos devastadores da pandemia de COVID-19, a OCDE estimou que a dívida bruta continuaria a subir até 2024, atingindo o pico de 90% do PIB, e declinaria gradualmente a partir daí. Essas simulações pressupunham que os planos fiscais atuais, especialmente o Novo Regime Fiscal (EC 95/2016) estaria sendo cumprido pelos governos presentes e futuros. No entanto, a trajetória da dívida mostrava-se sensível à implantação da agenda de reformas, com ênfase então à Previdenciária, posteriormente aprovada no Brasil pela EC 103/2019. Assim, o referido estudo considerou que, em um cenário em que apenas reduções mínimas nos itens de gastos obrigatórios podem ser obtidas e em que o déficit primário seria reduzido, mas não se transforma em superávit, a dívida relativa ao PIB continuaria a subir sem limites e não seria sustentável. Por outro lado, em um cenário de reformas ambiciosas, as quais seriam passíveis

⁵⁸⁰BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade no gasto público no Brasil. Volume 1: síntese*, nov. 2017, pp. 17-18; 20-21.

⁵⁸¹DÍVIDA Líquida do Setor Público (% PIB) - Total - Governo Federal e Banco Central. Banco central do Brasil. Disponível em: <https://dadosabertos.bcb.gov.br/dataset/4503-divida-liquida-do-setor-publico--pib---total---governo-federal-e-banco-central>. Acesso em: 20 jan. 2022.

de acrescentar 1,4 pontos percentuais adicionais no crescimento do PIB a partir de 2021, a dívida se estabilizaria mais cedo e retornaria aos níveis atuais até 2027⁵⁸².

Já com a crise provocada pela Pandemia de Covid-19, alguns dos mecanismos de controle orçamentário e financeiros da Constituição Federal de 1988 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, tanto no âmbito da despesa, quanto no da receita, foram flexibilizados, desde que voltados para o combate dos efeitos sanitários, econômicos e sociais. Dentre os instrumentos normativos mais destacados sobre esse tema é a EC 106/2020, que instituiu um regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento de calamidade pública nacional, denominado de “Orçamento de Guerra”.

Novas medidas de controle da despesa pública foram estabelecidas pela EC 109/2021, ao criar os arts. 167-A a 167-G, especialmente quando a relação entre despesas e receitas correntes ultrapassar o patamar de 95%.

Portanto, o chamado “teto de gastos” mostrou-se inexecutável, inclusive tendo sido expressamente afastado pelas: EC 106/2020 (regime extraordinário, fiscal, financeiro e de contratações para o enfrentamento da Pandemia de COVID-19); ECs 109/21 e 123/22, que permitiu o pagamento de auxílio emergencial em razão da Pandemia de COVID-19. Por fim, a EC 126, de 21 de dezembro de 2022, chamada de PEC da “transição” revogou o regime do teto de gastos previsto no art. 110 do ADCT, determinando que seria substituído por nova regra de âncora fiscal, a qual resultou na edição da Lei Complementar 200, de 30 de agosto de 2023, regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico. Para tal, a sistemática vigente se baseia em uma dupla regra: metas de resultado primário combinadas com um limite para a evolução da despesa primária, a qual não leva em conta os juros da dívida. Ganham destaques as hipóteses de flexibilizações, a depender do crescimento da receita e em situações críticas, ao contrário do engessamento previsto na regra anterior.

Em que pese os preceitos de responsabilidade fiscal inscritos nas normas de direito financeiro brasileiro, especialmente na LRF, devem ser medidas necessárias para a boa governação fiscal, não se deve tomar esses preceitos sob um aspecto estritamente formalista. Pelo contrário, conforme defende ÉLIDA GRAZIANE PINTO⁵⁸³, não se pode olvidar o debate a

⁵⁸²ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Relatórios econômicos OCDE*. Brasil. Fevereiro 2018, pp. 22-23. Disponível em: www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁵⁸³PINTO, Élida Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de*

respeito da ordenação de prioridades alocativas, nas relações entre Estado, sociedade e mercado, para que a democracia e os preceitos fundamentais inscritos na Constituição sobrevivam ao risco da captura das decisões financeiras por certos setores da sociedade e dos detentores do poder político e econômico. Portanto, a noção de responsabilidade fiscal carrega trações fortes de instrumentalidade em prol da primazia do custeio dos direitos fundamentais, conforme preconizado pela Constituição de 1988, sem prejuízo do permanente e essencial esforço de contenção da corrupção e dos manejos patrimonialistas do orçamento público. Nesta direção, deve-se considerar que o propalado equilíbrio representa um meio para provocar o surgimento de um ambiente fiscal no qual o controle das receitas e despesas seja realizado, a fim de possibilitar que o Estado obtenha os recursos necessários para a execução das atividades e políticas públicas necessárias para a sociedade e, especialmente no Brasil, em sintomia com os objetivos do art. 3º da CF/1988⁵⁸⁴.

No presente contexto normativo-constitucional, o equilíbrio orçamentário, como bem observa RICARDO LOBO TORRES, é meramente formal, aberto e destituído de eficácia vinculante. Em razão disso, deve-se ter em conta que legislador orçamental deve estar associado a essa operação aritmética entre receitas e despesas se e enquanto a conjuntura econômica o permitir, não sendo crível seu controle pelo Poder Judiciário. Em sua ótica, portanto, prevalece o equilíbrio econômico, em afinidade com visões keynesianas das finanças públicas, pelo que os orçamentos deficitários podem se fazer presentes em tempos recessivos, a fim de possibilitar o pleno emprego e a melhora do cenário econômico⁵⁸⁵. Logo, prevalece o pensamento de que não cabe à economia equilibrar o orçamento, mas ao orçamento equilibrar a economia. Por conta disso, o equilíbrio orçamentário não pode ser entendido como um fim em si mesmo, mas deve ser um instrumento a serviço do desenvolvimento da nação⁵⁸⁶.

Em igual direção, MISABEL DERZI⁵⁸⁷ sugere condicionar as regras restritivas financeiras, assim como os planos econômicos e as reformas fiscais, aos princípios e direitos

20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020, pp. 250-251; 257.

⁵⁸⁴ROCHA, Francisco Sérgio Silva. A Lei Complementar n. 101/2000 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020, p. 299.

⁵⁸⁵TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 124.

⁵⁸⁶HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30.^a Ed. São Paulo: Atlas, 2021, p. 95.

⁵⁸⁷DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de Responsabilidade Fiscal: normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 347.

fundamentais consagrados na Constituição Federal de 1988. Por isso, não serão compatíveis com a ordem constitucional vigente, planos, projetos e reformas de caráter recessivos e que acentuem o desemprego, a pobreza e a desigualdade social, sob pena de violar os fundamentos⁵⁸⁸ e os objetivos fundamentais⁵⁸⁹ da República Brasileira, traduzidos em valores centrais, como igualdade, liberdade, justiça e o desenvolvimento.

Portanto, se o adequado planejamento e a ordenação legítima de prioridades não forem considerados a sério, os filtros formais de controle da LRF, os quais tendem a limitar as despesas primárias e voltadas ao financiamento de direitos fundamentais, tendem a aumentar a desigualdade, ao tempo em que são separados recursos para o pagamento da dívida⁵⁹⁰. É para evitar tal cenário e para zelar pelo correto financiamento e gestão das políticas públicas afins aos direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal que as normas de controle e de responsabilidade fiscal são justificadas.

Por fim, ressalto que não nego a necessidade de reequilibrar o orçamento público, especialmente em situações de défices prolongados. No entanto, todas as possibilidades no aspecto da despesa e da receita devem ser vislumbradas para a obtenção do equilíbrio financeiro, de forma a não concentrar os esforços no corte de gastos sociais. Nesse sentido, o déficit pode ser combatido com o aumento de tributos que incidam sobre grandes detentores de capacidades contributivas, realizando, dentre outros princípios, a igualdade proporcional e a justiça fiscal. No mais, alternativamente, outras despesas, que não apenas as sociais, podem ser restringidas⁵⁹¹, a fim de adequá-las aos limites de uma gestão fiscal responsável.

⁵⁸⁸Art. 1º da CF/88: Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

⁵⁸⁹Art. 3º da CF/88: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁵⁹⁰PINTO, Élica Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020, p. 257.

⁵⁹¹Nesse sentido, ÉLIDA GRAZIANE PINTO ataca alguns pontos da execução orçamentária que podem ser contidos, em nome de uma gestão pública mais sustentável, tais como: I – Despesas com publicidade institucional dos atos, programas, obras, serviços e campanhas dos órgãos públicos municipais, ou das entidades da administração indireta, salvo em caso de grave e urgente necessidade pública; II – Custear parcial ou integralmente festividades e contratação de shows artísticos, ainda que, por meio de renúncia de receitas ou quaisquer outras formas de fomento; III – Assumir despesa com novos serviços e obras, sem que estejam assegurados os recursos destinados a cumprir obrigação formal preexistente para execução de obra ou serviço já em andamento e com cronograma prefixado, ressalvados os destinados a atender situações de emergência e de calamidade pública; IV – Conceder, majorar ou renovar renúncias de receitas em desacordo com as premissas contidas no artigo 14 da LRF, V – Reconhecer espontaneamente prescrição da dívida ativa, sem que se tenha buscado esgotar todas as formas lícitas de executá-la; VI – Assumir qualquer responsabilidade de custeio de despesas de competência de outros entes, em

2.7. Perspectivas financeiras para o futuro: entre a sustentabilidade das finanças e o resgate do Estado Social

Conforme consta dos itens anteriores, no mundo contemporâneo, não é possível admitir que os Estados se afastem da sustentabilidade de suas finanças públicas, especialmente se forem tomados em consideração os efeitos deletérios que o descontrole da dívida pública e das despesas públicas provocam no mercado, no contexto das relações internacionais, no financiamento das atividades estatais e até mesmo para as gerações futuras.

Portanto, a métrica estrita do equilíbrio preciso e anual entre receitas e despesas não se impõe absolutamente, uma vez que situações de défices podem ser transitoriamente admitidas, especialmente quando se está diante de situações de excepcionalidades, como decorreu com a crise do subprime/dívida soberanas, o descontrole fiscal percebido no Brasil desde ao menos o ano de 2015 e, mais recentemente, a pandemia de Covid-19.

Contudo, a necessidade de ajustes fiscais se impõe para adequar as situações de défices, notadamente quando os efeitos sociais da crise estejam atenuados e quando o ambiente econômico favoreça medidas de reestruturação. Tais ajustes, como também já referidos, não se limitam a cortes de despesas e o controle do endividamento, mas também exigem que medidas sejam tomadas no âmbito da receita. Isso tanto para reduzir a incidência fiscal sobre atividades ou pessoas que se encontrem desproporcionalmente oneradas, mas também para adequar, para cima, a incidência fiscal sobre as capacidades econômicas, inclusive para alcançar fatos geradores, pessoas singulares e coletivas que concentrem rendimentos, bens e sejam potencialmente geradoras de riquezas e ganhos no cenário globalizado ou no que vier a resultar no mundo pós-pandemia.

Tais medidas fiscais de ajustamento, mesmo a tomar em consideração a sustentabilidade das finanças públicas, se prestam a preservar, ainda que com realinhamentos, os preceitos de diminuição das desigualdades e de respeito aos direitos fundamentais, caros ao Estado Social, consagrado tanto na Constituição da República Portuguesa de 1976, quanto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

rota de lesão não só ao próprio artigo 62 da LRF, mas também aos deveres de cooperação técnico-financeira; VII – Majorar despesa de pessoal com o provimento de cargos, empregos ou funções ou quaisquer espécies de contratação por meio de interposta pessoa jurídica (com ou sem finalidade lucrativa) (PINTO, Élica Graziane. *Indicação judicial de fonte de custeio desvendará penumbras orçamentárias*. Consultor Jurídico, abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-23/contas-vista-indicacao-judicial-fonte-custeio-desvendara-penumbras-orcamentarias>. Acesso em: 15 abr. 2021).

Corroborando esse pensamento, ensina JORGE MIRANDA⁵⁹² que são necessárias medidas corretivas e adaptações na estrutura do estado social português, como a desburocratização, a coordenação das medidas sociais com as autoridades independentes reguladoras das atividades econômicas, baseadas no princípio da eficiência. De igual modo, deve preponderar a racionalização das prestações estatais, dando espaço também aos meios e potencialidades do setor privado, pois não cabe ao Estado realizar todas as ações e rotulá-las como direitos sociais. Por fim, devem ser fortalecidas as atuações da democracia representativa, sendo que todas essas medidas devem ser voltadas visando a permanência e o fortalecimento do Estado Social e não seu esfacelamento.

Tendo em vista esse cenário, nas linhas que seguiremos trazer algumas sugestões de medidas financeiras, concentradamente no campo das receitas, que podem ser tomadas, em adequação às demandas atuais e hoje previstas no que concerne ao futuro do financiamento das necessidades públicas.

Assim, sem querer ignorar os problemas dos défices orçamentais, ao invés dos cortes de despesas sociais e de investimentos relevantes, outras medidas fiscais deveriam ser adotadas pelos Estados, dentre as quais estas sugeridas por JOSEPH STIGLITZ⁵⁹³: aumentar os impostos dos indivíduos e das empresas detentores de maior capacidade econômica, porque, já que concentram grande parte das riquezas nacionais, mesmo pequenas altas nos impostos já trariam efeitos positivos expressivos nas receitas; eliminar lacunas jurídicas e tratamentos especiais a certos tipos de rendimentos ganhos de forma desproporcional pelas classes mais ricas; eliminar lacunas jurídicas e benefícios especiais do sistema tributário individual e empresarial; tributar as rendas com juros mais altos; tributar a poluição; tributar o setor financeiro, ao menos para compensar em parte os custos impostos por ele à totalidade da economia; obrigar a todos aqueles que explorem os recursos naturais e nacionais a pagar por eles o justo valor. Tais medidas, na visão do referido economista, reduziriam não apenas o déficit, mas tornariam a economia mais eficiente e justa, uma vez que a desigualdade social iria igualmente cair.

Em complemento a essas ideias, considerando os riscos sociais decorrentes da automação e da tecnologia sobre o emprego, uma vez que postos de trabalho que requerem qualificação tendem a expandir, polarizando com aqueles ofícios que exigem menos qualificação e pagam menores salários. Com a falta de empregos para grande parte da

⁵⁹²MIRANDA, Jorge. *Estado social, austeridade e coerência*. In: FERREIRA, Eduardo Paz. *A austeridade cura; a austeridade mata*. 2.^a ed. Lisboa: AAFDL, 2014, p. 670.

⁵⁹³STIGLITZ, Joseph. *O Preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2016, p. 299.

população, haverá quebra na procura e a economia poderá entrar em um processo de estagnação profunda e longa. Por isso, se o aumento tecnológico não for bem gerido, o cenário pode ser o oposto da esperada prosperidade. Para enfrentar tal desafio, a gestão deve estar pautada na manutenção do pleno emprego, com a política fiscal a apresentar-se como um forte instrumento. Assim, a economia pode ser estimulada com o corte de impostos sobre alguns setores, o aumento da despesa pública, especialmente dos investimentos. Tais instrumentos fiscais encontram lugar também quando a política monetária (como a baixa de juros ou o incremento do crédito) se mostra insuficiente. No entanto, o propagado estímulo fiscal pode ser obstaculizado por questões ideológicas de adeptos do Estado mínimo e não intervencionista. Contudo, a política fiscal não pode também ser supervalorizada e depositária de confiança excessiva, pois o custo do capital pode se mostrar muito baixo e levar as empresas a investirem em equipamentos que substituem a mão de obra. Com a diminuição da procura de mão de obra, os rendimentos, especialmente dos trabalhadores pouco qualificados, irão decrescer, mesmo com o aumento do rendimento anual. Para enfrentar essa dicotomia provocada por esse risco, ao menos quatro políticas devem ser implementadas: a) garantir que as regras do jogo serão mais justas, com rendimentos decentes aos trabalhadores e evitando que as tecnologias sejam utilizadas para reforçarem o poder do mercado empresarial, o que é viabilizado pelo incremento do poder negocial dos trabalhadores; b) os direitos de propriedade intelectual poderão ser revestidos para a comunidade, do que depende o financiamento maciço das inovações por fundos públicos; c) redistribuição de rendimentos por meio de tributação progressiva e políticas públicas ao nível da despesa; d) o fortalecimento do papel do Estado na reestruturação da economia, especialmente no setor de serviços, em substituição às atividades industriais⁵⁹⁴.

No afã de mitigar essa problemática, CASALTA NABAIS⁵⁹⁵ propõe que os Estados Nacionais, por meio de seus Parlamentos, deveriam retomar poderes mais concretos sobre o crédito público, como era observado em políticas econômicas anticíclicas. Os recursos das operações de crédito devem ser enfatizados em despesas de investimentos públicos, pois futuramente estes podem originar atividades econômicas que venham a incrementar a arrecadação de receitas públicas, as quais poderão ser destinadas a amortizar os empréstimos efetuados. Também para evitar os sacrifícios das ações restritivas concentradas no âmbito da

⁵⁹⁴STIGLITZ, Joseph. *Pessoas, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Tradução: Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertrand Editora, 2019, pp. 170-173.

⁵⁹⁵NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do estado fiscal. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E.M, LOUREIRO, João Carlos (Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho*. Volume IV: Administração e sustentabilidade: entre risco(s) e garantia(s). Coimbra: Coimbra Editora, 2012, pp. 443-444.

despesa pública e para compensar a perda dos instrumentos cambiais e monetários pelos estados da Zona do Euro, PAULO PITTA E CUNHA⁵⁹⁶ pondera a necessidade de a integração europeia avançar para novas formas de cooperação no interior da União, como a criação de novas formas de gestão em comum da política macroeconômica, por meio de dispositivos de mutualização da dívida e até pela transformação do orçamento da União em um orçamento federal ou pré-federal, mediante transferências de recursos em proveito de países em dificuldade.

Para ANTÔNIO CARLOS DOS SANTOS⁵⁹⁷, a União econômica e monetária apenas poderia ser plena com a existência de impostos comunitários, o que levaria a um orçamento financiado com recursos próprios e suficientes, de coordenação das políticas financeiras nacionais e de uma política orçamental ativa, a formar uma união financeira. ULRICH BECK⁵⁹⁸ defende a necessidade de união bancária, na qual deveria prevalecer o imperativo cosmopolita de cooperação e de regras supranacionais a regulamentar o setor financeiro em nível europeu. Nesse contexto, pugna também pela criação de um ministério das finanças europeu para regular tais questões, não obstante as resistências de movimentos nacionalistas, xenófobos e de refratários às medidas de integração e solidariedade.

A disciplina fiscal conduzida pelas instituições europeias e previstas no Tratado Orçamental, no Programa de Estabilidade e Crescimento e nas políticas monetárias deveriam não se concentrar somente na austeridade padronizada como modelo único aos países, quando, na realidade, deveriam levar em conta as disparidades nos graus de desenvolvimento. Nesta linha, PAZ FERREIRA⁵⁹⁹ sugere que as regras de austeridade não deveriam estar focadas em restrições orçamentais, as quais acabam por limitar o crescimento econômico, mas deveriam promover políticas orçamentais expansionistas aos países com excedentes, a fim de possibilitar o desequilíbrio financeiro na zona do Euro e facilitar o ajustamento nos países com maiores défices⁶⁰⁰.

⁵⁹⁶CUNHA, Paulo Pitta. A união monetária e o dilema da saída da crise. In: CUNHA, Paulo Pitta. *A Europa em tempo de incerteza*. Lisboa: AAFDL, 2019, pp. 34-41.

⁵⁹⁷SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 96.

⁵⁹⁸BECK, Ulrich. *A Europa alemã: a crise do Euro e as novas perspectivas de poder*. (recurso eletrônico) Tradução Kristina Michahelles. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

⁵⁹⁹FERREIRA, Eduardo Paz. A crise do euro e o papel das finanças públicas. In: CATARINO, João Ricardo & TAVARES, José F. F (Org). *Finanças Públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 29.

⁶⁰⁰ Este cenário pouco favorável à solidariedade pode estar a modificar-se com as respostas dadas pela União Europeia ao enfrentamento das consequências econômicas, sociais e humanitárias das crises provocadas pela Pandemia de Covid-19. Dentre os instrumentos utilizados, destaca-se o SURE (Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency), voltado à área social, notadamente ao apoio temporário para mitigar os índices de desemprego. Nesse sentido, serão realizadas transferências aos estados-membros para fazer frente aos auxílios, benefícios e políticas públicas no setor. Segundo a Comissão Europeia, o SURE “funciona como uma segunda linha de defesa, apoiando regimes de tempo de trabalho reduzido e outras medidas semelhantes, para ajudar os

Estados-Membros a protegerem o emprego, nomeadamente os trabalhadores por conta própria e por conta de outrem do risco de desemprego e de perda de rendimentos”. Como a contribuição dos estados-membros às fontes de financiamento e ao total de garantia do SURE é de acordo com a sua participação no Rendimento Nacional Bruto da União Europeia, este instrumento revela-se como mecanismo de solidariedade, mediante o apoio mútuo dos estados-membros. (UE. *The European instrument for temporary Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency (SURE)*. European Commission. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/financial-assistance-eu/funding-mechanisms-and-facilities/sure_pt. Acesso em: 17 jun 2021). Desta forma, os *social bonds* europeus consistem em obrigações comunitárias para financiar projetos de interesse da sociedade, gerando recursos ao SURE que devem ser destinados a financiar medidas extraordinárias de manutenção do emprego, como o regime de *lay-off* simplificado aplicado em Portugal para ajudar os empregadores a pagar salários e manter os empregos. (UE emite 17 mil milhões de euros em dívida conjunta para o SURE. Procura recorde é 14 vezes superior. ECO, 20 out. 2020. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2020/10/20/ue-arranca-com-emissao-de-divida-conjunta-para-o-sure/>. Acesso em: 16 jun 2021). Ainda no âmbito da União Europeia, destaca-se a criação do Plano de Recuperação “Próxima Geração UE”, que é igualmente financiado pela emissão de dívida a nível europeu, mas de maneira mais diversificada e complexa, em montantes que podem destinar 750 mil milhões de Euros aos Estados-membros. Estas medidas são voltadas, em grande parte à recuperação dos recursos investidos, com foco no crescimento económico e por outras formas de tributação. Os principais elementos do programa são: investigação e inovação através do programa Horizonte Europa, uma transição climática e digital justa e do Programa Europa Digital; preparação, recuperação e resiliência, através do Mecanismo de Recuperação e Resiliência (MRR ou PRR) e de um novo programa de saúde «UE pela Saúde»; modernizar as políticas tradicionais, como a política de coesão e a política agrícola comum, a fim de maximizar o seu contributo para as prioridades da União; a luta contra as alterações climáticas, que receberá 30 % dos fundos da UE, a maior percentagem de sempre do orçamento europeu; proteção da biodiversidade e igualdade de género (UE. *Plano de recuperação para a Europa*. Disponível em https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_pt#principais-elementos-do-acordo. Acesso em: 17 jun 2021 e European Commission. The EU’s 2021-2027 long-term Budget and Next Generation EU: facts and figures. Luxemburgo: Publication Office of the European Union, 2021). O pacote de recuperação “Next Generation” editado pelo Conselho Europeu em junho de 2020, a ser atribuído sob a forma de empréstimos e subvenções a investimentos e reformas, nomeadamente na economia verde e digital principalmente sob o novo Mecanismo de Recuperação e Resiliência – é claramente mais inspirado na abordagem baseada na convergência do que na abordagem anticíclica (CABRAL, Nazaré da Costa Cabral. Disjointed sovereignties in the European Union and atypical interactions between monetary and fiscal policies after the Sovereign debt and covid-19 crisis. *CIDEFF Working Papers*. Disponível em: <https://www.cideff.pt/en/publications/working-papers/disjointed-sovereignties-in-the-european-union-and-atypical-interactions-between-monetary-and/5144/>. Acesso em: 23 mai 2023). As emissões de dívida conjunta para financiar a recuperação da crise económica gerada pela Pandemia de Covid-19, na forma do RRM (*Recovery and Resilience Mechanism*) mostram-se, portanto, um passo bastante relevante rumo a uma maior integração das Finanças Públicas em âmbito europeu, que poderia provocar mudanças de um modelo nacional para um modelo híbrido (nacional e europeu) de tomada de empréstimos. Isso porque a Comissão pode assumir uma capacidade de obtenção de créditos para financiar suas próprias despesas contidas no pacote e que podem ser suportadas pelas receitas próprias já existentes, como as transferências do Produto Interno Bruto e novos impostos a serem criados, como os digitais e decorrentes da emissão de carbono. Tais medidas podem ser consideradas o embrião de um modelo federativo de uma união fiscal e orçamental, o que poderia ser sedimentado pela criação de um tesouro europeu (CABRAL, Nazaré da Costa. Borrowing in the European Union: from a pure national model to the antechamber of a European fiscal federal solution, *Journal of European Integration*, 43:8, 2021, pp. 939-954) Emissões sindicadas de dívida europeia pela Comissão, num montante de até 150 mil milhões de euros até 2026, tende a ser um alívio aos estados-membros com menor competitividade, crescimento e produtividade, mas com maior endividamento. No entanto, serão necessárias novas receitas fiscais para financiar esse endividamento, especialmente com ênfase em impostos relacionados à preservação do meio ambiente – tais como aqueles com incidência sobre aço, alumínio, cimento e petróleo –, o setor financeiro e a economia digital, no que pode redundar em uma verdadeira reforma fiscal no continente. (RAMOS, Diana. *O futuro que se segue na UE*. Jornal de Negócios. 08 jun 2021. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/mais/primeira-pagina/detalhe/primeira-pagina-do-negocios-de-8-de-junho-de-2021>. Acesso em: 16 jun. 2021.). Já não tão satisfeito com a leitura das ações empreendidas pela União Europeia em face da crise da COVID-19, Eduardo Paz Ferreira considera que, embora o Plano de Recuperação da Europa seja o maior pacote de estímulos adotados em muitos anos, há dúvidas quanto a sua suficiência, notadamente por conta da demora na sua efetivação e na obtenção de resultados concretos. Não obstante enxergar efeitos positivos nas medidas, como a exigência de que 50% dos recursos sejam afetados à modernização do país em áreas como a investigação e a inovação, inclusive nas áreas da sustentabilidade ambiental e da transição climática, entende que ainda que há os resultados económicos incipientes decorrem da influência ordo-liberal e do afastamento das balizas do Estado Social que vem pautando

Por fim, cabe registrar que o redesenho das formas de financiamento das necessidades estatais, passa pela decisão de em que medida os impostos, guiados pela capacidade contributiva, serão enxergados como instrumento central, ou se serão enfatizados tributos comutativos, como as taxas e as contribuições, nas quais a equivalência e a referibilidade ocupem papel central. Tal discussão, como dissemos, não pode passar ao largo dos fins do Estado Social, assim como não pode deixar de ter em vista os princípios estruturantes dos ordenamentos jurídicos português e brasileiro.

No que tange à Segurança Social, especialmente no tocante ao setor previdencial, em razão dos novos riscos sociais e financeiros, muitos deles agravados pela pandemia de Covid-19, a análise do financiamento e da sustentabilidade financeira deve ser feita sob as luzes do princípio da igualdade. Isso porque nessa área da proteção social pública devem ser balanceadas: de um lado, as expectativas e os direitos adquiridos ao longo das carreiras contributivas, tanto no que tange à fruição dos benefícios, quanto no que concerne ao montante recolhido aos cofres públicos; em outra banda, deve-se ter conta a justa divisão dos encargos financeiros no que tange à proteção social, a alcançar tanto aqueles que participam dos regimes previdenciais, mas também de outros atores econômicos e sociais, o que se justifica tanto pela sua capacidade contributiva, quanto pelos riscos que suas atividades provocam. É a esta discussão que pretendemos contribuir na presente tese.

a atuação das instituições comunitárias nas últimas décadas, como decorreu com as políticas de austeridade impostas a Portugal durante a crise da dívida soberana. (FERREIRA, Eduardo Paz. A Europa tímida face à pandemia. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 216; 220). Portanto, ainda que os programas financeiros da União tenham dado avanços significativos relativamente à maior integração das finanças públicas a nível europeu, dentro os quais Eduardo Paz Ferreira rotula como o mais importante a aceitação de um princípio de mutualização da dívida contraída pela União em nome de todos os Estados, ainda permanece a recusa a qualquer forma de redução ou anulação da dívida, o que seria de fundamental importância para a recuperação económica. Nesse sentido, 150 economistas, incluindo Thomas Piketty propuseram, em 05 de fevereiro de 2021, medidas referentes à dívida pública junto ao Banco Central Europeu, defendendo que a anulação de parte dessa dívida não seria proibida. Deveria prevalecer uma nova governança europeia, inclusive com a passagem da matéria fiscal à deliberação por maioria qualificada. Defenderam que a Europa não poderia ser bloqueada pelas suas próprias regras, pelo que a política monetária deveria ser utilizada como instrumento de combate anticíclicos em apoio à política orçamental, como os países com Banco Central próprio fizeram ao longo da crise, tais como Estados Unidos, Japão e China. (FERREIRA, Eduardo Paz. *Como salvar um mundo doente*. Lisboa: Edições 70, 2021, pp. 136-137).

3. SEGURANÇA SOCIAL EM PORTUGAL E NO BRASIL: OS RISCOS E OS NOVOS RISCOS SOCIAIS

3.1. A proteção aos riscos e a Segurança Social

No primeiro capítulo da presente tese, já tratamos do Estado Social, o qual se volta à garantia de direitos sociais, económicos e civis espalhados de forma mais harmoniosa na sociedade, inclusive mediante a promoção de políticas de emprego e renda, mesmo que decorrentes de intervenções do Estado na economia.

No entanto, ainda diante de condições socialmente mais estáveis, igualitárias e próximas ao pleno emprego, os indivíduos permanecem expostos a riscos que colocam em questão sua sobrevivência e bem-estar. Com a função de amenizar e criar proteção a esses riscos, surge a Segurança Social, assim definida por WILLIAM BEVERIDGE⁶⁰¹ em seu famoso relatório de 1942, como um seguro organizado pelo Estado, contra os riscos aos quais os indivíduos continuam expostos mesmo diante das melhores condições de rendimentos e trabalho possíveis conferidos em termos genéricos em certos Estados.

São estes os chamados riscos sociais, os quais representam situações nas quais se presume que o indivíduo se encontra a tal ponto fragilizado que não consegue prover, sem apoio, os meios necessários para sua subsistência⁶⁰², demandando o apoio das políticas empreendidas pelo Estado e por toda a sociedade. A exposição desprotegida a esses riscos gera efeitos danosos que repercutem não apenas individualmente, mas também às pessoas próximas e refletem na harmonia do tecido social⁶⁰³. Forte é aqui a dimensão coletiva e de grupo, o que permite afirmar-se ser a segurança social o conjunto de disposições que modelam a solidariedade para com pessoas que enfrentam ausência de rendimentos ou custos elevados⁶⁰⁴.

Entender os referidos riscos como inerentes à vida social e à inevitabilidade de infortúnios que decorrem da própria existência redonda em conceitos inexatos, pois há situações menos ou mais relacionadas a dinâmicas sociais, como as guerras, o desemprego e o

⁶⁰¹BEVERIDGE, William. *Full employment in a free Society: a report by Lord Beveridge*. 2.^a ed. Londres: George Allen & Unwin Ltd, 1960, p. 12.

⁶⁰²MENDES, Fernando Ribeiro. *Segurança social: o futuro hipotecado*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, p. 24.

⁶⁰³ORTEGA, Santiago Gonzáles; COBEDO, Susana Barcelón & LIMA, Maria Gema Quintero. *Introducción al Derecho de la Seguridad Social*. 6.^a ed. Valencia: Tirant lo Branch, 2012, p. 32.

⁶⁰⁴PIETERS, Danny. *Social Security: an introduction to the basic principles*. 2.^a ed. Alphen Ann Den Rijs (Netherlands): Kluwer Law International, 2006, pp. 2-3.

deslocamento territorial. Por isso, J.J.DUPERYOUX⁶⁰⁵ defende como mais adequada a definição dos riscos sociais a partir de seus efeitos e não por suas causas.

Os riscos carregam a noção de um fato futuro⁶⁰⁶, incerto e involuntário, que podem provocar danos avaliáveis em termos financeiros. Portanto, não devem ser tecnicamente considerados riscos: o evento passado, salvo se a finalidade normativa foi explicitamente a de proteção; fatos absolutamente improváveis; o fato incapaz de expressar-se no mundo físico; o produto da volição humana consciente. Contudo, na técnica de proteção social, os riscos convencionalmente compreendem certos acontecimentos previsíveis, possíveis de desejos pelo segurado e até mesmo os não traumáticos, a abranger eventos como a velhice, o tempo de serviço, o casamento e as festas de final de ano.

O risco social, além dessas características, compreende circunstâncias que incidem majoritariamente sobre a condição econômica do indivíduo⁶⁰⁷, afetando sua subsistência e de quem dele dependa. Conforme ensina ROBERT CASTEL⁶⁰⁸, o risco social compromete a capacidade dos indivíduos de assegurar, por si mesmo, sua independência social, a qual está relacionada à subsistência.

Assim, a qualificação de determinado risco como social pode resultar: da gênese do risco, pois surge da vida em sociedade; da incapacidade ou insuficiência de resposta individual ou presumida a uma situação de necessidade; de impacto dos efeitos para além do indivíduo singularmente considerado, pois há potencial de alcance a pessoas próximas, familiares e repercussões na coletividade; do reconhecimento comunitário da inaceitabilidade da situação de vulnerabilidade apresentada⁶⁰⁹; da suscetibilidade de sua generalização a um número significativo de pessoas, ganhando destinatários universais. Em face desta última característica é que os riscos sociais são genericamente considerados ou tipificados legalmente, não cabendo aferições casuísticas, individuais ou por grupos. Tais eventualidades, legalmente definidas, são protegidas e, uma vez sendo verificadas, demandam o direito à segurança social⁶¹⁰.

⁶⁰⁵ DUPERYOUX, Jean Jacques. *Sécurité Sociale*. 5.^a ed. Dalloz, 1973, pp. 9-11.

⁶⁰⁶ Os eventos danosos já iniciados ou já consumados são considerados sinistros e que são passíveis de provocar algum dano. Ao contrário do risco, que é antecedente, o sinistro é subsequente. Por isso que as situações de sinistros decorrentes antes do ingresso do beneficiário no esquema protetivo geralmente não são cobertas com prêmios ou benefícios por incapacidade, como é o caso de quem ingressa (inscreve-se) em um sistema previdencial já incapacitado para o trabalho. Nestes casos, tecnicamente não se pode falar em risco, mas em sinistro (MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. 7.^a ed. São Paulo: LTR, 2017, p. 138).

⁶⁰⁷ CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social: manual prático*. 10.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 32.

⁶⁰⁸ CASTEL, Robert. *A Insegurança Social: o que significa é ser protegido?* Petrópolis: Vozes, 2005, p. 27.

⁶⁰⁹ LOUREIRO, João Carlos. *Direito da Segurança Social: entre a necessidade e o risco*. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 40. Coleção Temas de Direito da Segurança Social. vol. 1, pp. 42-43.

⁶¹⁰ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social: princípios fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 231.

Como ponto comum na definição destes eventos, têm-se que normalmente os riscos sociais incidem sobre a situação econômica do indivíduo, decorrentes da perda ou diminuição considerável de seus rendimentos ou no aumento exponencial de seus gastos, sendo que tais eventos ocorrem independentemente das condutas voluntárias dos indivíduos⁶¹¹.

Tais riscos acentuaram-se nas sociedades após a primeira revolução industrial. Isso porque, com o advento do capitalismo e do liberalismo, os laços comunitários tendem a enfraquecer e dar lugar ao que MARX⁶¹² descreve como “indivíduo isolado” o qual se enxerga como simples forma de alcançar seus fins privados. A centralidade da propriedade privada no capitalismo representa bem a intensidade do individualismo nas relações sociais.

Para ULRICH BECK⁶¹³, com a solidificação do Estado Social, em especial no mundo desenvolvido ocidental na segunda metade do século XX, mediante a elevação do padrão de vida e de políticas de segurança social alargadas, houve um aprofundamento da desvinculação dos indivíduos a condicionamentos tradicionais de classe e de referências de sustento ligadas à família e a grupos regionais, culturais e sociais. Tal fato ocorre especialmente nos Estados cujos sistemas de proteção social alcançaram maior abrangência e universalidade, tais como nos países nórdicos. Sob estes modelos, o Estado assume a responsabilidade pela provisão da quase totalidade das prestações de bem-estar social, de forma a marginalizar a atuação dos privados nesse setor. Mais ainda, a rede de proteção estatal alargada se presta a substituir os apoios privados e familiares, no que ASSAR LINDBECK⁶¹⁴ denomina de nacionalizar a família, fenômeno traduzido na coletivização, por intermédio do Estado, dos encargos de cuidados mútuos que tradicionalmente cabiam às famílias.

Assim, com a inserção das pessoas no mercado, a obtenção de salários e, quando cabível, de prestações sociais por parte do Estado, o indivíduo centra-se em si próprio e no seu destino

⁶¹¹MENDES, Fernando Ribeiro. *Conspiração grisalha: segurança social, competitividade e gerações*. Celta Editora, 2005, p. 70.

⁶¹²Isso não quer dizer que MARX esteja de acordo com esse viés individualista e que não reconheça a existência de classes sociais sedimentadas pelo capitalismo, especialmente as dos proprietários de meios de produção e dos proletários, diferenças essas que redundariam em conflitos (MARX, Karl. *Para a Crítica da Economia Política*. São Paulo: Ed. Nova Cultural, 1999, p. 26). Em sentido oposto, MAX WEBBER compreendia as classes como inerentes à dinâmica social e que a dominação de homens sobre homens decorre de coação legítima. Na sociedade, o indivíduo teria um papel central, tanto no que concerne aos valores morais e afetivos, racionalmente orientados, quanto no modo de produção capitalista, no qual as oportunidades, as posses de competências e o desejo de ascender na estrutura social deveriam levar a um esforço individual que gera aumento de produtividade e crescimento econômico (WEBER, Max. *Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Tradução de Régis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. 3. ed. Brasília, Universidade de Brasília, 2000, p. 33 e ss.).

⁶¹³BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2019, p. 108; pp. 110-111.

⁶¹⁴LINDBECK, Assar *apud* ESPING-ANDERSEN, Gosta. A sustentabilidade dos Estados-providência no século XXI. *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade, n.º especial, 1998, pp. 13-21, p. 16.

individual no mercado de trabalho, com todos os seus riscos, oportunidades e contradições. Nesse contexto, o ser humano foca-se na realização de seu plano de vida. Em outras palavras, as classes sociais já não ocupam papel central como elementos de coesão social e de identificação do indivíduo, pois esse prevalece como unidade reprodutiva do social no mundo da vida. Assim, tanto dentro, como fora da família, os indivíduos enxergam-se como agentes aptos a assegurar sua existência e realizações pelo mercado, pela educação, pelo consumo e pelos programas sociais ofertados pelo Estado e/ou compartilhados por ele⁶¹⁵.

Com o advento das sociedades industriais e urbanas capitalistas, o salário representa a principal forma de financiamento das despesas e da sobrevivência dos indivíduos e de suas famílias. O trabalho assalariado e a propriedade privada são os principais elos inclusivos dos indivíduos com a economia, pois distribuem grande fatia dos rendimentos, dos lucros e dos juros gerados⁶¹⁶.

Em razão disso, o risco social é massificado em situações nas quais há dificuldade ou impossibilidade de assegurar, por seu próprio trabalho, padrões aceitáveis de bem-estar⁶¹⁷. Portanto, os destinos e situações individuais decorrentes do trabalho assalariado e da renda é que ficam expostos às incertezas redistributivas decorrentes dos mecanismos econômicos operantes, não se podendo ignorar que a perda involuntária dessas fontes de rendimentos é uma realidade que uma hora ou outra vai se impor. São essas probabilidades de perdas que configuram os riscos sociais a serem cobertos⁶¹⁸.

⁶¹⁵Em que pese essa caracterização da situação posta nos países desenvolvidos caracterizados como Estados Sociais, ULRICH BECK já enxergava, em meados da década de 1980, mudanças bruscas nas relações sociais que se projetariam para o século XXI. Neste cenário, formula sua teoria da *sociedade de risco*, pela qual, no que chama de *modernidade tardia*, a riqueza é acompanhada sistematicamente pela produção social de riscos. Por via de consequência, os problemas e conflitos distributivos da sociedade de escassez e das relações sociais, dos quais Marx e Webber se ocupam, não são maiores do que os conflitos decorrentes da produção, definição e distribuição de riscos científicos e tecnológicos produzidos. Assim, efeitos danosos e impactos gerados, por exemplo, pela poluição causadas pela indústria, desastres ambientais, mudanças climáticas, acidentes nucleares e inutilização econômica de espaços, provocam efeitos que ultrapassam comunidades locais ou classes sociais. Ao contrário, verificam-se consequências globais sobre o homem, a fauna e a flora (BECK, Ulrich. *Op. cit.*, 2019, pp. 23-26). Assim, as sociedades de classes têm como parâmetro para a solução dos conflitos a questão da igualdade, tanto as de oportunidade, quanto as de acesso a bens e direitos, gerando a solidariedade da carência. Na sociedade de risco, é a segurança que lhe serve de base e de impulso, pelo que a solidariedade é medida pelo medo dos efeitos adversos aos quais todos podem estar implicados (*Idem*, p. 58-59).

⁶¹⁶MENDES, Fernando Ribeiro. *Conspiração grisalha: segurança social, competitividade e gerações*. Oeiras: Celta Editora, 2005, pp. 73-74.

⁶¹⁷ALVARENGA, Mirella Souza. *Risco e vulnerabilidade: razões e implicações para o uso na política nacional de assistência social*. [Dissertação de Mestrado em Política Social] apresentada ao Programa de Pós-graduação em política social da Universidade Federal do Espírito Santo, 2012, p. 50. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fdepositario.ufes.br%2Fbitstream%2F10%2F6497%2F1%2FMirella%2520Souza%2520Alvarenga.pdf&clen=1443247>. Acesso em: 2 fev. 2022.

⁶¹⁸Não obstante a centralidade da perda de rendimentos do trabalho em relação às demandas a serem cobertas pelos sistemas protetivos, cabe desde já ressaltar que relacionar os riscos sociais tão somente à ausência ou incapacidade para trabalho compreende uma visão reducionista, pois o indivíduo fica gravemente fragilizado não apenas quando

Diante da inevitabilidade desses riscos, urge que sejam conferidas respostas à problemática de sua reparação, as quais influenciam na organização de toda a economia no presente, mas também no futuro, posto que um dos pilares é a formação de poupança para garantir suporte financeiro e material para quando estes fatos ocorrerem.

Em princípio, as respostas protetivas às situações adversas podem ser atendidas pela poupança familiar e pela previdência associativa. Contudo, os rendimentos da maior parte da população assalariada são suficientes, quando muito, para atender às suas necessidades básicas e de suas famílias, o que inviabiliza a formação de reservas patrimoniais para cobrir financeiramente as situações de perda de rendimentos do trabalho.

Tendo em vista a citada incapacidade individual para fazer frente aos riscos sociais, a proteção e a cobertura a essas situações são mais bem alcançadas com esquemas de seguros. Esses funcionam como formas de partilha dos citados riscos, pois distribuem a um grande número de pessoas expostas os custos da reparação dos danos causados pelos riscos cobertos. Neste contexto, a mutualização dos riscos faz-se necessária⁶¹⁹.

Em um tradicional mercado de seguros, no qual são calculados os eventos cobertos, espera-se a livre adesão dos segurados, geralmente por meio de contratos. Em seguida, estipula-se, conforme regras atuariais, o prêmio, que vem a ser o valor esperado do prejuízo do segurado, levando em conta a probabilidade de ocorrência, acrescido dos custos administrativos e do lucro da seguradora. Em um mercado concorrencial privado, assim é definido o preço ao qual o seguro é finalmente transacionado. Normalmente, para que um determinado mercado de seguros seja financeiramente viável, a probabilidade de ocorrência do evento danoso (sinistro) não deve ser certa, pois, caso contrário, o custo da reparação do dano não consegue ser

se vê diante de redução de seus rendimentos, mas maneira, quando surgem encargos excepcionais, para as quais os indivíduos não estavam preparados, cujos custos e demais desdobramentos comprometem o nível de vida, também se está diante de riscos sociais. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando o indivíduo ou algum familiar que dele dependa se percebe doente e que, para enfrentar a situação exposta, necessita de gastos elevados os quais não conseguem ser arcados pelos rendimentos já antes percebidos. Nestes casos, os riscos sociais também são identificados pelo aumento substancial dos gastos individuais e que merecem a proteção social por políticas que não apenas a Segurança Social, mas também por ações relativas à saúde, à proteção da maternidade, à infância e à velhice. Nesse sentido, cabe frisar as oito funções de proteção social que o EUROSTAT, por meio do ESSPROS (*European System of integrated Social Protection Statistics*) reconhece que a proteção social exercida pelo setor público, mas também por privados, deve ter como funções aliviar indivíduos ou grupos familiares dos riscos ou necessidades, os quais são majoritariamente oito: 1. Doenças e cuidados de saúde, 2. Invalidez ou incapacidade para o trabalho; 3. Velhice; 4. Sobrevivência em razão da morte de um provedor de rendimentos da família; 5. Apoios à família e à infância; 6. desemprego 7. Moradia; 8. Outras formas de exclusão social. (EUROSTAT. *European system of integrated social protection statistics* — ESSPROS Manual and User Guidelines. Luxemburgo: European Union, 2016, p. 12. Disponível em: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/7766647/KS-GQ-16-010-EN-N.pdf/3fe2216e-13b0-4ba1-b84f-a7d5b091235f?t=1481293080000>. Acesso em: 22 jun. 2022).

⁶¹⁹MENDES, Fernando Ribeiro. *Segurança social: o futuro hipotecado*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, p. 28.

distribuído pelo grande grupo de pessoas expostas. Além disso, a probabilidade de ocorrência do risco para um indivíduo deve ser conhecida ou estimável e aferida independentemente do que pode ocorrer aos demais⁶²⁰.

Como dito, em um mercado tradicional e concorrencial de seguros, os prêmios a serem pagos pelos segurados deveriam ser financeiramente suficientes para cobrir os custos de administração e o pagamento dos eventos cobertos. Ocorre que, dada a certeza e gravidade dos riscos sociais na vida dos indivíduos e de seus familiares, estes prêmios seriam de valores elevados e impossíveis de serem arcados pela grande maioria da população, em razão dos valores percebidos⁶²¹.

Para viabilizar esse escopo, cabe ao Estado assumir parte do custo real dos seguros sociais ou mesmo impô-los a outros segmentos da sociedade, quase sempre com base na cobrança de impostos, podendo gerar aos beneficiários prestações sociais gratuitas, ou seja, eximindo-os integralmente do valor dos prêmios⁶²².

Não obstante a disponibilização de bens gratuitos pelo Estado aos indivíduos, é recomendável e frequente que os trabalhadores se vejam obrigados a pagar, compulsoriamente, uma parte do prêmio, tornando o seguro parcialmente subsidiado⁶²³. São estes os regimes de proteção social de trabalhadores mediante contribuições, marcados pela relação entre as cotizações e as proteções, na qual há a obrigação de o segurado-trabalhador recolher as contribuições e a obrigação de o Estado, em caso de falta ou diminuição de meios de subsistência dos trabalhadores, de pagar rendimentos substitutivos de remuneração. Tais prestações não são pautadas apenas pela noção de justiça social, mas também na justiça comutativa, em razão do pagamento das contribuições pelos segurados, e distributiva, pois está

⁶²⁰MENDES, Fernando Ribeiro. *Op. cit.*, p. 29.

⁶²¹RUBINOW, I. M. *Social Insurance: with special reference to american conditions*. New York: Henry Hotl and company, 1913, p. 9.

⁶²²A publicização dos bens, oferecidos sem custos específicos aos indivíduos, decorre da correção das falhas de mercado e justificam-se pela necessidade de acomodar os efeitos da seleção adversa, de modo a mitigar excessos que o mercado segurador privado pode exigir, tal como a estipulação de custos exorbitantes ao serviço prestado. A oferta de determinados bens como públicos, em razão das aludidas assimetrias informativas, pode servir também para evitar a implosão dos mercados, tanto pelos excessivos riscos que os privados possam ter que suportar para prestar os serviços, como pelo excesso de onerosidade a ser arcado pelos usuários, inclusive em razão da repercussão econômica dos seguros sobre o preço estipulado às prestações (CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Finanças públicas e direito financeiro: noções fundamentais*. Lisboa: Associação Acadêmica da Universidade de Lisboa, 2017, p. 23).

⁶²³Principalmente por conta destas regras diferenciadas quanto ao custo do prêmio pelos indivíduos, fica nítido que o seguro social não pode ser pautado pelas mesmas regras do mercado de seguros comerciais, embora ambos estejam voltados à proteção de severos riscos e a cobertura de danos dos que necessitem mediante contribuições que não pesem tanto, a cada período, para a maioria do grupo que custeia o sistema. (RUBINOW, I. M. *Op. cit.*, pp. 10-11).

presente uma noção de solidariedade entre grupos, ainda que seja esta a universalidade dos trabalhadores⁶²⁴.

Nos seguros sociais há, como define JOÃO CARLOS LOUREIRO⁶²⁵, a autonomização do risco em termos de proteção social, alterando o esquema segurador tradicional. Este atua *ex ante* perante certos riscos tipificados, a fim de responder às situações de adversidades, como perda de rendimentos ou aumento de encargos. Ao contrário dos seguros tradicionais, em que a resposta se dá diante da reparação a um certo dano verificado, aqui a cobertura ocorre diante de necessidades específicas, reais ou presumidas, que vêm a caracterizar os já mencionados riscos sociais.

Diante disso e da necessidade de obrigar a todos aqueles que trabalhem à filiação ao esquema segurador, um mercado concorrencial tradicional apto a cobrir os riscos sociais mostra-se inviável. Por isso, pode-se dizer aqui que há uma falha de mercado que deve ser corrigida pela atuação estatal. Assim, garantir a proteção social aos indivíduos que não podem arcar com seguros comerciais mostra-se uma das funções do estado social e o campo de atuação dos seguros sociais⁶²⁶.

No mais das vezes, os riscos sociais, que decorrem da perda de rendimentos de trabalho, devem ser assumidos por toda a sociedade. Neste esquema, o Estado deve gerir os recursos desta espécie de seguro, da mesma forma que obriga a inscrição e cotizações/contribuições dos segurados, independentemente de sua vontade.

São estes seguros geridos e em parte financiados pelo Estado tidos como obrigatórios, que se traduzem em prestações como a saúde e a segurança social. Os seguros obrigatórios e arcados pelo Estado têm pertinência com os esquemas de proteção na já mencionada teoria da igualdade de recursos e dos leilões, formulada por RONALD DWORKIN, pois servem para atenuar os efeitos da sorte e das falhas do mercado, mesmo que sejam exigidas contribuições e coparticipações dos usuários⁶²⁷. Ou seja, para os riscos e deficiências que não podem ser previstos pelo indivíduo, como os problemas de saúde, aqueles previstos desde o nascimento, deve haver um mercado de seguros obrigatórios, pois tais coberturas não devem ficar a cargo

⁶²⁴CORREIA, José Manuel Ribeiro Sérvulo. *Teoria da relação jurídica de seguro social*. [Dissertação de Mestrado]. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1968.

⁶²⁵LOUREIRO, João Carlos. *Direito da segurança Social: entre a necessidade e o risco*. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 40.

⁶²⁶RUBINOW, I. M. *Op. cit.*, p. 11.

⁶²⁷Os seguros obrigatórios funcionam como manifestações dos esquemas de compensação, a fim de mitigar as diferenças que surgem durante e após o leilão, especialmente seus resultados, o que autoriza a afirmação de que tal teoria de DWORKIN não se contenta com a fixação de igual quantidade de recursos iniciais, como se fosse para permitir que as pessoas agissem livremente e fossem entregues à própria sorte após a linha de largada. (DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 113).

da escolha dos indivíduos e nem sempre se mostram viáveis para a concorrência de seguradoras privadas⁶²⁸.

Tal proteção, que independe da manifestação de vontade do indivíduo e que quase sempre o força a contribuir, vista por alguns como “paternalista”, mostra-se necessária porque nem sempre o comportamento e as decisões individuais vão no encontro de sua proteção contra as consequências da ocorrência de determinados riscos. Isso se justifica pelos problemas de informação imperfeita no que diz respeito a variados aspectos da vida, como saúde, duração da vida ativa e rendimento futuro, o que normalmente redundaria em decisões inadequadas no binômio consumo-poupança⁶²⁹.

Ainda, a obrigatoriedade da segurança social surge da necessidade de salvaguardar os interesses dos prudentes, pois, se dependesse apenas da iniciativa individual, o Estado teria de providenciar assistência aos indivíduos não segurados e sem condições para enfrentarem as consequências financeiras dos riscos. Portanto, ao forçar a contribuição de todos, inclusive daqueles que normalmente não seriam prudentes em realizar esse custeio, se isso dependesse exclusivamente de sua decisão, o esquema de segurança social obrigatório acaba por proteger os indivíduos prudentes e a sociedade como um todo, que se veria obrigada a arcar com benefícios sociais, ainda que mínimos e decorrentes da assistência⁶³⁰.

Advém daí que a proteção social pode ser encarada como um seguro contra o risco de rendimentos insuficientes para a satisfação das necessidades de cada agente em todo o seu ciclo de vida⁶³¹. Ou seja, a segurança social tem lugar aqui como forma especial de seguro que o mercado e os indivíduos, por si só, não conseguem enfrentar e prever adequadamente.

Assim, a gestão dos riscos sociais constitui o pilar central da Segurança Social, inicialmente centrada nos trabalhadores e em suas incapacidades de prover o seu sustento e de sua família pelo trabalho.

Ainda que o dever de uma comunidade em proteger os cidadãos que nela habitam seja tão antigo quanto o viver em grupo, mesmo os sistemas sociais mais perfeitos não conseguirão transferir totalmente do indivíduo para a sociedade a responsabilidade de lutar contra as incertezas do amanhã. Assim, o dever de o Estado intervir a favor do indivíduo precisa ocorrer em situações de alteração desfavorável no equilíbrio entre necessidades do indivíduo e os meios

⁶²⁸DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, 2005, pp. 90-104.

⁶²⁹GARCIA, Maria Teresa Medeiros. *A Poupança e os sistemas de pensões*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 103.

⁶³⁰ARCANJO, Manuela. *Análise e avaliação dos sistemas de segurança social: um modelo aplicado a Portugal*. [Tese de Doutoramento]. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão, 1991. Disponível em: <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/2971>. Acesso em: 13 set 2021.

⁶³¹MENDES, Fernando Ribeiro. *Conspiração grisalha: segurança social, competitividade e gerações*. Oeiras: Celta Editora, 2005, p. 77.

para satisfazê-las, principalmente em face das reduções dos recursos que garantem seu meio de vida. Tal desequilíbrio se faz presente também com o advento de necessidades que não possam ser atendidas com os rendimentos até então recebidos ou quando causem grandes sacrifícios ao indivíduo e sua família. As medidas de segurança social podem ser adotadas como prevenção indireta dos riscos, como prevenção direta e individual às contingências e mesmo, se possível, pela eliminação ou reparação de eventos danosos⁶³².

Em que pese as recomendações de manuais técnicos e de estudos de organismos internacionais, a extensão da cobertura e das formas de repartição dos riscos e responsabilidades entre os setores sociais é tarefa que cabe a cada Estado Nacional. A referida forma de repartição de riscos é naturalmente ligada à maneira como um determinado país enxerga seu sistema de pensões e as visões historicamente construídas e então prevalecentes das políticas de bem-estar social. Assim, para além das questões demográficas e econômicas, temas relativos à idade de aposentadoria, níveis de contribuições e benefícios, a cota parte de repartição ou de fundos de pensão em determinado sistema, os dilemas que cercam as pensões repousam acima de tudo no plano político⁶³³. Estes, por sua vez, estão totalmente implicados com os conceitos de justiça de determinado povo, onde prevalecem questões a respeito das reivindicações que os cidadãos fazem em determinada sociedade, dos princípios de solidariedade a serem abraçados e qual o alcance da responsabilidade individual⁶³⁴.

Diante do exposto, os fins da segurança social, inclusive o alcance de sua proteção e os riscos cobertos, devem estar bem identificados nas regras jurídicas de cada país, inclusive quanto à garantia a segurança econômica diante dos referidos riscos. Não é viável, desta forma, que a Segurança Social seja tomada como o somatório dos fins perseguidos por todos os serviços sociais, públicos e privados, e que possam dar vazão a todas as carências do indivíduo e das famílias, pelo que é necessária a delimitação normativa de suas ações⁶³⁵.

⁶³²VENTURI, Augusto. *Fondamenti Scientifici della Sicurezza Sociale*. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1954, pp. 265-266.

⁶³³VAN PARIJS, Phillippe & SCHOKKAERT, Erik. *Pensions Policies for a Just Europe: individual versus collective responsibilities*. *Revue belge de sécurité sociale/ Belgisch Tijdschrift voor sociale zekerheid*. Vol. 44, n. 3, p. 492. Disponível em: https://scholar.google.pt/scholar?q=Pensions+Policies+for+a+Just+Europe:+Individual+versus+Collective+Responsibilities&hl=pt-PT&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar. Acesso em: 9 fev. 2022.

⁶³⁴CREMER, Helmuth & PESTIEU, Pierre. Reforming our pension system: is it a demographic, financial or political problem? *European Economic Review*, vol. 4, n.º 4-6, 2000, pp. 974-983.

⁶³⁵Como bem infere ANTÓNIO LEAL, os fins da Segurança Social não devem ser utópicos, pelo que é necessário estabelecer limites ou fronteiras aos seus objetivos. Há de se cuidar para que a proteção social em testilha não acabe por ser considerada nada por se pretender que ela seja tudo (LEAL, António da Silva. *Temas de Segurança Social*. Lisboa: União das Mutualidades Portuguesas, 1998, p. 6).

Não obstante essas digressões conceituais a respeito da segurança social e da enunciação genérica dos seus fins, relacionados à noção tradicional de riscos sociais, não é razoável supor que seu desenvolvimento tenha decorrido de forma estanque ao longo dos tempos e nos diversos locais. Em razão disso, passa-se, no tópico seguinte, a referenciar as diversas fases e os modelos de proteção social observados.

3.2. As fases e os modelos de proteção Social: de Bismarck a Beveridge

Conforme já mencionado, é no Estado Social que se fortalecem as instituições de proteção social, as quais tem como principais instrumentos as contribuições arrecadadas e os benefícios pagos, os quais atuam em prol da proteção social, notadamente com relação à substituição dos rendimentos do trabalho.

Em que pese o desenvolvimento dos esquemas protetivos não tenha sido uniforme e não comporte categorização absoluta, há três grandes alicerces que marcam essas políticas sociais nas sociedades contemporâneas ocidentais: a assistência social, originada das tradições da filantropia e da caridade em favor das camadas mais desfavorecidas da sociedade, cujas bases normativas repousam nas chamadas leis dos pobres; os seguros sociais bismarquianos, surgidos ao final do século XIX e que gestaram os sistemas de pensões previdenciais; e os programas universais, de matriz beveridgeana, desenvolvidos durante e implantados após a segunda grande guerra mundial⁶³⁶.

Especialmente no século XX, as massas assalariadas ganham relevância no poder decisório, o que levou a uma proteção mais efetiva dos trabalhadores, dos agricultores, de pessoas com deficiência e de desempregados. Contudo, não se pode afirmar que antes desse período histórico já não havia preocupações sociais nas ordens jurídicas. Tanto é assim que R. C. VAN CAENEGEM⁶³⁷ ressalta que, embora o Estado Providência seja típico do século XX,

⁶³⁶ Conforme esclarece MIGUEL CABRITA, o desenvolvimento dos referidos esquemas de proteção social foram construídos sob tensões latentes e debaixo de ambiguidades. Tanto é assim que Bismarck, não era social-democrata e tampouco socialista, mas organizou os seguros sociais na Alemanha em razão das pressões de grupos de trabalhadores organizados e da necessidade de cobertura dos eventos decorrentes da perda de rendimentos de trabalho. Igualmente, as áreas de atuação social do Estado foram redefinidas e alargadas no Reino Unido, durante a Segunda Guerra Mundial, cuja economia estava devastada e grande parte da população tinha seu padrão básico de subsistência ameaçado. Nesta mesma linha de entendimento, observa-se, sobretudo na assistência social, que existem elementos de regulação e controle social dos mais desfavorecidos de forma associada às provisões de bem-estar dessas camadas mais vulneráveis (CABRITA, Miguel. *Alocução de abertura*. Ministério Do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e Trabalho*, n. 20, 2017, p. 7)

⁶³⁷CAENEGEM, R.C Van. *Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental*. Tradução de Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, p. 40-41.

desde a antiguidade há manifestações do que chama de *Estado Assistencial*. De igual modo se deu em alguns Estados medievais e na época do despotismo esclarecido, que entendiam a necessidade de proteção a vulneráveis, como viúvas e órfãos.

Todavia, ainda datado do final do século XIX, deve ser conferido especial destaque ao sistema de proteção social laborista do governo de Otto Von Bismarck na Alemanha recém unificada. Ali, prevaleceram os sistemas instituídos nos âmbitos das empresas e por iniciativas dos próprios empregados, especialmente por meio das organizações sindicais, as quais eram, inclusive, incentivadas pelos empregadores⁶³⁸, justamente por conta desse papel de amparo financeiro dos seguros sociais que conferiam aos trabalhadores, então considerados *commodities* na sociedade industrial.

Conforme já mencionado no presente trabalho, nas chamadas sociedades industriais, a supressão ou diminuição de rendimentos quase sempre está relacionada ao desemprego ou redução da capacidade física ou psicológica para o trabalho, pois geralmente é dele que a maioria das pessoas retira seus sustentos. Sob estas dinâmicas sociais, as incertezas decorrem da impossibilidade de antecipar a exata ocorrência das situações que possam resultar perda de rendimentos do trabalho. Em outras palavras, a perda dos rendimentos de trabalho, pelos danos que provocam ao indivíduo e sua família, tornara-se o risco social que realmente deveria ser reparado.

Por via de consequência, a proteção ali conferida pelos seguros sociais laboristas era voltada às adversidades que poderiam redundar na incapacidade para o trabalho, consideradas como riscos sociais, quais fossem: idade avançada, incapacidade, doença, acidentes de trabalho ou mesmo o desemprego⁶³⁹.

Nesse sentido, cabe inferir que a técnica de seguro social visava criar mecanismos de respostas a situações de necessidades, de maneira diversa à resposta tradicional assistencial à

⁶³⁸Conforme relata Bruno Palier, a pretensão inicial dos sistemas de proteção social naquela época já era criar um sistema de seguros compulsórios a cargo do Estado, mas houve certa resistência das empresas e dos grupos sindicais, que preferiram deter o controle dos esquemas de seguro. (PALIER, Bruno. Ordering change: understanding the Bismarckian Welfare Reform Trajectory. In: PALIER, Bruno (Org). *A Long goodbye to Bismarck? The politics of Welfare Reforms in Continental Europe*. Amsterdam: Amsterdam University Press, 2010, pp. 35-45).

⁶³⁹Os benefícios relativos à proteção contra o desemprego involuntário nem sempre estão na esfera do que restritamente se pode considerar previdência social, mas cabe dentro de um âmbito mais amplo de proteção social. No Brasil, por exemplo, o seguro-desemprego é fortemente considerado um benefício de caráter trabalhista, pois se encontra previsto no art. 7º, II, da CF/88 e não consta dentre os benefícios previstos na lei 8.213/91 (Plano de Benefícios do Regime Geral de Previdência Social). (AMADO, Frederico. *Manual de Direito Previdenciário*. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 793). Quanto ao seu custeio, o seguro-desemprego é financiado por recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), alimentado pelo PIS/PASEP, pela contribuição adicional do art. 239, §4º da CF/1988 e gerido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, por isso parte relevante da doutrina o considera como prestação previdenciária, em que pese não constar do orçamento da seguridade social. (HORVATH JUNIOR, Miguel. *Curso de direito previdenciário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 225).

pobreza. No entanto, a proteção estava centrada em trabalhadores dependentes que recebiam salários baixos, mas cuja supressão os levaria à miséria. Assim, a necessidade era tida por presumida, embora quase sempre, na realidade, mostrava-se efetiva. A necessidade tornou-se, na origem, o pressuposto comum da proteção social⁶⁴⁰.

Nesta fase, os seguros sociais estavam menos compromissados com a diminuição da pobreza e da desigualdade, mas sim eram focados em estabelecer benefícios em retribuição às faixas salariais e às contribuições financeiras, em respeito ao princípio da equivalência. Por isso, podem ser considerados sistemas laboristas, pois se voltam à perspectiva do trabalho exercido. A proteção era direcionada, pois, a providenciar segurança de trabalho e renda para os trabalhadores do sexo masculino, em movimento típico da industrialização e quando já havia pressões de grupos organizados de operários. Portanto, os referidos sistemas de proteção social foram introduzidos pelas elites econômicas e pelos governos para legitimar o Estado Nacional e como forma de controle social⁶⁴¹.

A partir do período entre as duas guerras mundiais, provocado por mudanças sociais intensas, dentre os quais se destaca a grande depressão econômica de 1929, os eventos cobertos pelo sistema de proteção inicial dos seguros sociais passaram a ser considerados limitados. Por conta da instabilidade social verificada, a qual coincide com a solidificação do Estado Social em detrimento do Estado Liberal, urgiu a necessidade de cobertura social a riscos mais amplos que aqueles relacionados à incapacidade para o trabalho, os quais são potencialmente lesivos ao indivíduo, pois tendem a prejudicar a obtenção dos recursos necessários à sua subsistência.

Um dos objetivos centrais tornou-se conceder segurança social de forma a atender os homens que estivessem desempregados. Daí observou-se um escopo de proteção social centrado nas condições de trabalho e nos salários, especialmente em países da Europa continental. Ali, forjaram-se sistemas de seguro social vinculados ao emprego, tanto no aspecto da cobertura, quanto da intenção de manter empregado e com bons níveis de proteção e rendimento o provedor da família. Portanto, o objetivo seria garantir a manutenção total dos padrões de vida em situações de impossibilidade de trabalho temporárias ou definitivas para os trabalhadores que ostentassem certos montantes e períodos de contribuição. O esquema de proteção previdencial no pós-segunda guerra tomou por base que o homem que trabalhava em período integral e que teria longa e contínua carreira profissional, numa acepção de pleno

⁶⁴⁰LOUREIRO, João Carlos. *Direito da segurança Social: entre a necessidade e o risco*. Vol. 1. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 40.

⁶⁴¹PALIER, Bruno. Ordering change: understanding the Bismarckian Welfare Reform Trajectory. In: PALIER, Bruno (Org). *A Long goodbye to Bismarck? The politics of Welfare Reforms in Continental Europe*. Amsterdam: Amsterdam University Press, 2010, pp. 35-45.

emprego voltada ao “homem que ganha o pão”. A ideia seria garantir a proteção do provedor da família, que, com sua remuneração decorrente do trabalho, garantiria a proteção do restante da família. Há ali a “familiarização” das responsabilidades de bem-estar⁶⁴².

Assim, a Segurança Social se volta para assegurar, por meio de um esquema de seguro social público, todo o indivíduo que, uma vez em condições de trabalho e mediante contribuições sobre seus ganhos, deva ter um rendimento para a subsistência sadia dele e de sua família. Já caso este indivíduo não consiga ser remunerado pelo seu trabalho, o Relatório Beveridge propôs benefícios que substituam os rendimentos, assim como devem ser considerados os valores a depender da dimensão familiar, especialmente para garantir que crianças e demais pessoas fragilizadas não passem necessidades. De igual forma, prestações de saúde devem ser concedidas sem encargos financeiros a todas as pessoas que necessitarem para evitar que alguém fique doente ou sem atendimento por não pode arcar com os serviços médicos⁶⁴³.

O Relatório Beveridge, de 1942, pugnou que o esquema de seguros sociais então vigentes, atrelados à noção laborista e contributiva, deveria ser entendido como apenas uma parte da política visando o progresso social. Para tal, a aludida proteção laborista deveria ser aliada à *income security* (seguro de renda, assistencial). Assim, advém a segurança social, que é viabilizada mediante a cooperação entre o Estado e os indivíduos. O primeiro deveria oferecer segurança na forma de benefícios e contribuições. No entanto, o Estado não poderia asfixiar os sentimentos de responsabilidade, oportunidade e incentivos aos cidadãos. Portanto, ao providenciar o mínimo, o Estado deveria estimular as pessoas a buscarem mais para si e para suas famílias. Com o objetivo de eliminar as carências e a interrupção de poder aquisitivo, o Plano Beveridge passou a admitir uma dupla redistribuição de renda: por meio dos seguros sociais contributivos e por seguros baseados na situação familiar. Destacam-se seis princípios fundamentais: benefício de subsistência em valor fixo, contribuição em taxas fixas, unificação da responsabilidade administrativa (entre regime contributivo e assistencial), adequação de benefícios, abrangência do sistema protetivo e classificação⁶⁴⁴.

A promoção de direitos sociais, notadamente os relacionados à segurança social e ao trabalho, encontra também espaço nas premissas teóricas firmadas por JOHN MAYNARD

⁶⁴²ESPING-ANDERSEN, Gosta. Reestructuración de la protección social: nuevas estrategias de reforma em los países adelantados. In: FRANCO, Rolando (Ed). *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia: estudios em homenaje a Aldo E. Solari*. Santiago y Montevideo, CEPAL, 1999, pp. 194-195.

⁶⁴³BEVERIDGE, William. *Full employment in a free Society: a report by Lord Beveridge*. 2. ed. Londres: George Allen & Unwin Ltd, 1960, p. 17.

⁶⁴⁴BEVERIDGE, William. *Social Insurance and allied services*. Report by Sir. William Beveridge. London: Majesty's Stationery Office, 1942, pp. 7-11.

KEYNES⁶⁴⁵, o que se manifesta pelo apoio que ostentou ao Relatório Beveridge, do Reino Unido de 1942, embora tenha feito contribuições e críticas a temas específicos, especialmente no que tange às fontes de financiamento do sistema protetivo⁶⁴⁶.

Como relata J.H. MARSHALL⁶⁴⁷, a partir do Plano Beveridge, ao instituir uma proteção universal, houve uma fusão quase que completa do modelo contributivo com o assistencialismo, mediante proteções sociais semelhantes às mais diversas posições sociais⁶⁴⁸. Com isso, a assistência social não mais foi associada a políticas marginais, restritas aos “párias”. Passou a ser vista como um ramo da política total, voltada a necessidade de todos, ou quase todos os membros da comunidade.

As medidas constantes do Relatório Beveridge foram muito bem aceitas pela sociedade britânica da época, pois foram editadas em tempos de grandes privações causadas pela 2ª guerra mundial. Os racionamentos e tabelamento de preços que marcavam tal momento histórico propiciaram as limitações de liberdade concorrencial e fomentaram o desejo de uma sociedade comprometida com a participação justa e com distribuição de renda⁶⁴⁹. No entanto, a partir da

⁶⁴⁵KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. The Beveridge Report. In: KEYNES, John Maynard. *Activities 1940-1946. Shaping the post-war world: employment and commodities*. Vol. XXVII, Londres: Macmillan 1986, pp. 203-263.

⁶⁴⁶Este tema é retomado no capítulo 4 e ao final da tese, especificamente no capítulo 5, item 5.7 que tratará a respeito do financiamento do setor previdencial da Segurança Social por impostos e/ou contribuições.

⁶⁴⁷MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Tradução: Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967. p. 194.

⁶⁴⁸Beveridge recomendou que seu esquema de proteção social fosse introduzido gradualmente em vinte anos, para permitir que fosse totalmente financiado por contribuições. Contudo, com o êxito eleitoral do Partido Trabalhista nas eleições de 1946, houve implementação completa em curto prazo, o que teve impactos financeiros mais severos. Tanto o Partido Trabalhista quanto Beveridge entendiam que os melhores meios para elevar os padrões de vida eram o pleno emprego com salários decentes, mas discordavam quanto às etapas de implementação. Como o Partido Trabalhista deixou o Poder em 1951, não havia tempo suficiente para presenciar uma recuperação mais completa da economia, o que impossibilitou que estivesse no governo quando o sistema de bem-estar social fosse implantado com maior completude. (THANE, Pat. The Origins of the British Welfare State. *Journal of Interdisciplinary History*, 50(3), 2020, p. 432. Disponível em: <https://www.muse.jhu.edu/article/741617>. Acesso em: 15 jan. 2021).

⁶⁴⁹Inerente a tal momento histórico, EDUARDO PAZ FERREIRA destaca o discurso de Franklin Delano Roosevelt em 1941, para quem, contra o regime nazista, era necessário impor uma ordem moral bem mais importante. Nesse contexto, o antigo presidente norte-americano proferiu o discurso das quatro liberdades (de expressão, de culto, de necessidade e o medo), pelo que seria necessário um pacto social que acomodasse todos os cidadãos. Como uma ordem mundial justa era vista como o principal instrumento de refutação ao totalitarismo, era necessário ultrapassar as condições de miséria que tinham caracterizado o mundo entre guerras. Portanto, ao fim do conflito surge o chamado “espírito de 45”, marcado pela solidariedade e desejo de construção de uma sociedade equilibrada, baseada em um sistema nacional de saúde, alojamento social, segurança social para todos e controle das atividades econômicas essenciais pelo Estado (FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente*: começar de novo vai valer a pena. Barcarena: Marcador, 2016, pp. 19-21). Ainda como rescaldo dos conflitos da Segunda Guerra Mundial e sob a ameaça de conflito bélico entre Estados Unidos e União Soviética, havia também a preocupação com a paz, o que muito era confiado à Organização das Nações Unidas, como bem atesta o pensamento de JAN TINBERGEN confiava à *peaceful change* uma alternativa às guerras, pela qual a não eclosão destas não seria obtida pela simples preservação do *status quo* e do conservadorismo. Ao contrário, a Comunidade e as Organizações Internacionais eram tidas como instituições vitais, adaptando-se a novas ideias, sempre que forem melhores que às preexistentes, eliminando desigualdades que seriam decorrentes de poderes injustificados. Um dos instrumentos mais citados para essa mudança seriam as políticas de eliminação do desemprego e a distribuição mais equitativa

segunda metade da década de 1950, com a retomada econômica e o desaparecimento da sociedade de austeridade, pilares como serviços universais e gratuitos, acessíveis a todos, como a assistência social, passaram a ser questionados. De igual maneira, as prestações da Assistência Social, de índole não contributiva, devem ser encaradas como uma rede final de segurança para aqueles cujos rendimentos familiares ficam abaixo de um patamar mínimo⁶⁵⁰, fixado a partir do contexto socioeconômico específico. Assim, passada a situação de extrema necessidade, defendia-se que todos deveriam prover suas vidas de acordo com seus próprios recursos e mediante os mecanismos de mercado⁶⁵¹.

Portanto, a Segurança Social está inserida fortemente nas políticas públicas que se destinam ao bem-estar social da população, sendo que pode adotar um perfil mais universal ou seletivo, o que é influenciado pelo perfil dos segurados, dos eventos cobertos, além de guardar uma íntima relação com as formas de financiamento das prestações sociais, tema a ser abordado no capítulo seguinte.

Sob este prisma, a gestão dos riscos sociais se baseia muito mais na reparação dos danos do que na prevenção dos riscos salariais e na reabilitação dos lesados pela eventualidade, cuja cobertura está direcionada a eventos como doenças naturais, gravidez, parto, desemprego involuntário, velhice, invalidez e a morte dos provedores de recursos financeiros da família⁶⁵².

3.3. Organização Internacional do Trabalho: riscos sociais, segurança social e trabalho decente

Conforme já mencionado, não obstante a necessidade de definição dos eventos cobertos pelas políticas sociais a cargo do direito nacional, a Convenção 102/1952 da Organização Internacional do Trabalho definiu os riscos sociais básicos que os países signatários devem procurar resguardar nos seus sistemas de Segurança Social, sem deixar de ter em conta as situações particulares de cada Estado⁶⁵³. Assim, os eventos que devem ser considerados no entendimento de risco e objeto de insegurança decorrem das privações econômicas e sociais que, de outra forma, derivam do desaparecimento ou em forte redução de sua subsistência como consequência de enfermidade, maternidade, acidente de trabalho ou enfermidade profissional, desemprego, invalidez, velhice e a proteção em forma de assistência médica e ajuda às famílias

dos recursos e riquezas pelo mundo, sendo imprescindível a colaboração das Nações Unidas com os países do chamado “terceiro mundo”. (TINBERGEN, Jan & FISCHER, Dietrich. *Warfare and Welfare*. London: Hardcover, 1987, p. 153).

⁶⁵⁰BARR, Nicholas. *Economics of the Welfare State*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 190.

⁶⁵¹MARSHALL, T. H. *Op. cit.*, pp. 195-201.

⁶⁵²MENDES, Fernando Ribeiro. *Op. cit.*, 2005, pp. 74-75.

⁶⁵³VALTICOS, Nicolas. *Derecho internacional del trabajo*. Madrid: Tecnos, 1977, p. 359.

com filhos. Tais situações, entendidas como de risco clássico, as quais geram sentimento de insegurança ou de proteção insuficiente, devem merecer atenção das políticas de Segurança Social⁶⁵⁴.

Deve-se ressaltar que a indicação de tais coberturas de riscos sociais pelo referido instrumento normativo da OIT reflete a postura deste organismo internacional que, desde sua criação em 1919, preza pela universalidade das prestações da segurança social, calcada no financiamento triparte (Estado, trabalhadores e empregadores) e um sistema padronizado, construído à base do diálogo e da persuasão. Embora com a finalidade de atenuar os efeitos do Estado Liberal, a OIT instaurou um modelo de reformas sociais em contraposição ao comunismo soviético que surgira em 1917⁶⁵⁵.

Conforme consta no próprio sítio eletrônico da Organização Internacional do Trabalho, esta propõe-se a promover o reconhecimento internacional dos direitos humanos e trabalhistas e a justiça social, tida como essencial para a paz universal e duradora. Assim, a OIT congrega governos, trabalhadores e empregadores de cento e oitenta e sete países com a finalidade de fixar padrões nas relações de trabalho, criar e desenvolver programas que promovam o trabalho decente. Sobre este padrão a ser alcançado e preservado, a agenda do trabalho compreende quatro objetivos estratégicos: fixar e promover patamares de princípios fundamentais e direitos no trabalho; criar grandes oportunidades de homens e mulheres obterem empregos e rendimentos decentes; reforçar a cobertura e a efetividade da proteção social para todos; e intensificar o tripartismo (Estado, trabalhadores e empregadores e o diálogo social)⁶⁵⁶.

Dentre os temas aos quais a OIT mais se dedica está o chamado “trabalho decente”, cuja terminologia vem sendo adotada desde ao menos 1999, a partir do discurso do então diretor geral Juan Somavia quando da 87ª Conferência Internacional do Trabalho⁶⁵⁷. Nesse sentido, pode ser considerado “trabalho decente” aquele de índole produtiva, mas que gera direitos protegidos ao trabalhador, com renda e proteção social adequadas. Também está inserta a noção de que o trabalho deve ser acessível a todos para que possam aferir rendimentos dele, ao mesmo tempo em que se revela como um caminho para o desenvolvimento econômico e social, os quais devem conciliar crescimento com os direitos, proteção e segurança dos trabalhadores. Já em

⁶⁵⁴CASTEL, Robert. *A Insegurança Social: o que significa ser protegido?* Petrópolis: Vozes, 2005, p. 29.

⁶⁵⁵KOLLER, Heinz. Intervenção de abertura. Ministério Do Trabalho, Solidariedade E Segurança Social. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n. 20, 2017, p. 10.

⁶⁵⁶INTERNATIONAL LABOUR ORGANISATION. *Mission and impact*. Disponível em: <https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/mission-and-objectives/lang--en/index.htm>. Acesso em: 20 jan. 2021.

⁶⁵⁷INTERNATIONAL LABOUR CONFERENCE. *87th session*, 1-17 june 1999. Address by Mr. Juan Somavia, Secretary-General of the International Labour Conference. 1 Jun 1999. Disponível em: [https://www.ilo.org/public/libdoc/ILO_Chronology/09616\(1999-87\)Somavia.pdf](https://www.ilo.org/public/libdoc/ILO_Chronology/09616(1999-87)Somavia.pdf). Acesso em: 30 jan. 2023.

2007, Nelson Mandela dirige-se à Conferência Internacional do Trabalho daquele ano e indica que não se deve buscar apenas o direito de sobreviver ao trabalhador, mas o dele prosperar e ter qualidade de vida⁶⁵⁸. Lastreia-se tal fundamento, assim, na dignidade da pessoa humana, tida em sua concepção kantiana⁶⁵⁹, ou seja, na de que a pessoa não deve ser tida como um mero instrumento, mas um fim em si mesma⁶⁶⁰.

Assim, o trabalho decente representa o respeito aos direitos fundamentais do homem trabalhador⁶⁶¹, fundado em premissas como o a existência do trabalho, a liberdade de trabalho, a igualdade no trabalho, ao trabalho com condições justas – especialmente a remuneração – com a preservação da saúde, segurança, proibição do trabalho infantil, liberdade sindical e a proteção aos riscos sociais⁶⁶².

A proteção e a busca por condições de trabalho decente não tomam os debates apenas no âmbito da OIT, mas também estão na pauta dos programas da Organização das Nações Unidas, tal como ocorre com o Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) número 8⁶⁶³: “Trabalho decente e crescimento econômico: promover o crescimento econômico inclusivo e sustentável, o emprego pleno e produtivo e o trabalho digno para todos”⁶⁶⁴.

⁶⁵⁸RODGERS, Gerry; LEE, Eddy; SWEPSTON, Lee & VAN DAELE, Jasmien. *The International Labour Organization and the quest for social justice: 1919–2009*. Geneva: International Labour Organization, 2009, p. 205. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_104643.pdf. Acesso em: 2 fev 2023.

⁶⁵⁹KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução de Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2003.

⁶⁶⁰BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de & QUARESMA, Nágila de Jesus de Olivera. Futuro do trabalho, trabalho decente e meio ambiente do trabalho. *Revista de direito do trabalho*, vol. 45, n. 207 (nov. 2019), pp. 261-278. Disponível em: <https://andrt.org.br/wp-content/uploads/2021/04/FUTURO-DO-TRABALHO-TRABALHO-DECENTE-E-MEIO-AMBIENTE-DO-TRABALHO.12.08.2019-J.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2023.

⁶⁶¹Há diversos planos sobre os quais o trabalho decente se desenvolve. No plano individual: a) direito ao trabalho, havendo a obrigação do Estado de criar condições para que o trabalhador exerça ocupação que permita a sua subsistência e de sua família; b) liberdade de escolha do trabalho; c) igualdade de oportunidades para e no exercício trabalho (ausência de discriminação no ambiente de trabalho e concessão de iguais oportunidades a todos os trabalhadores); d) direito de exercer o trabalho em condições que preservem a saúde e a segurança do trabalhador no meio ambiente de trabalho; e) direito a uma justa remuneração, compatível com as atividades desempenhadas pelo trabalhador e suficiente à satisfação de suas necessidades e de sua família; f) direito a justas condições de trabalho, principalmente quanto à limitação da jornada e ao intervalo destinado a repouso e alimentação; g) proibição do trabalho infantil, responsável por ocasionar graves complicações para o desenvolvimento físico e mental da criança e do adolescente. No plano coletivo: liberdade sindical, garantindo-se o livre exercício da atividade sindical. No plano da Seguridade Social: proteção contra o desemprego e outros riscos sociais. (GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa Garcia. Trabalho decente na organização internacional do trabalho e direitos fundamentais sociais no estado democrático de direito. *Revista de Direito Constitucional e Internacional* (RDCI). vol. 99. Jan-Fev 2017. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RDConsInter_n.97.07.PDF. Acesso em: 22 fev 2023.

⁶⁶²BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. *Trabalho decente: análise jurídica da exploração do trabalho – trabalho forçado e outras formas de trabalho indigno*. São Paulo: LTR, 2004, p. 61.

⁶⁶³ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Os objetivos do desenvolvimento sustentável: 8 trabalhos decente e crescimento econômico*. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/8>. Acesso em: 22 fev. 2023.

⁶⁶⁴Dentre os desdobramentos do ODS 8, destacamos o item “8.8. Proteger os direitos trabalhistas e promover ambientes de trabalho seguros e protegidos para todos os trabalhadores, incluindo os trabalhadores migrantes, em

Tal como decorre no cerne do “trabalho decente”, a preocupação da OIT com questões relativas à Segurança Social é irrefutável. Tanto é assim que, das 189 (cento e oitenta e nove) convenções editadas pelo organismo internacional até maio de 2019, 40 (quarenta) delas referem-se diretamente a temas afetos à Segurança Social, os quais são tratados em instrumentos harmonizadores entre os países, o que beneficia a população mundial⁶⁶⁵.

Uma convenção editada pela OIT e que merece nota aqui, embora de forma breve, é a de número 157⁶⁶⁶, aprovada em 1980 e vigente a partir de 11.09.1986, cujo tema principal indicado em seu preâmbulo é a necessidade de determinar a aplicação dos princípios da preservação dos direitos em curso de aquisição e dos direitos adquiridos na Segurança Social, em áreas como: a) assistência médica; b) benefícios primários de auxílio-doença; c) benefícios de maternidade; d) benefícios de invalidez; e) benefícios de velhice; f) benefícios de sobrevivência; g) benefícios em caso de acidentes de trabalho e de doenças profissionais; h) benefícios de desemprego; i) salário-família (art. 2º). Tal instrumento normativo se volta a questões laborais transnacionais, abarcando a proteção social, notadamente em sistemas contributivos em mais de um país, de imigrantes, apátridas, refugiados e pessoas com residências temporárias⁶⁶⁷. Vale destacar também o tratamento relativo aos direitos em curso de aquisição (parte III, arts. 6º a 8º) e a preservação de direitos adquiridos em outro país (art. 9º a 11), inclusive com provisão de benefícios no exterior.

Portanto, em paralelo ao fortalecimento do Estado Social e da proteção mais abrangente ao indivíduo diante dos riscos sociais, a OIT ganha especial destaque na orientação e compromissos internacionais que os países devem assumir frente aos direitos laborais e previdenciários. Ao longo da presente tese, a respeito dos diversos assuntos tratados, tais como os novos riscos sociais e as necessidades de financiamento da Segurança Social, nos valeremos dos documentos e instrumentos normativos produzidos por esta tão relevante organização internacional.

particular as mulheres migrantes, e pessoas em empregos precários”. No Brasil, essa meta é materializada com a pretensão de “Reduzir o grau de descumprimento da legislação trabalhista, no que diz respeito ao registro, às condições de trabalho, às normas de saúde e segurança no trabalho, com ênfase nos trabalhadores em situação de vulnerabilidade” (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Objetivos de desenvolvimento sustentável*. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ods/ods8.html>. Acesso em: 22 fev. 2023). Nesse diapasão, o acolhimento de massa de trabalhadores informais pela proteção laboral tem o condão de também implicar no chamamento daqueles que estejam na precariedade dos direitos trabalhistas também para a filiação aos regimes previdenciais, inclusive mediante o recolhimento das contribuições para financiarem os respectivos sistemas.

⁶⁶⁵FRANCO FILHO, Georgenor de Sousa. Papel da OIT em matéria de Seguridade Social. In: MORAIS, Océlio de Jesus C. (Coord). *Sistemas de seguridade no mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019, pp. 30-33.

⁶⁶⁶INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Convenção n. 157: preservação dos direitos em matéria de seguridade social*. Disponível em: https://www.ilo.org/brasilia/convencoes/WCMS_242710/lang--pt/index.htm.

⁶⁶⁷Temas que serão retomados no item 3.8 (Novos riscos sociais e impactos na segurança social).

3.4 As pensões e a proteção à velhice

Percebe-se que muitos desses eventos referem-se a questões relativas à faixa etária do indivíduo, nas quais se considera que a obtenção dos meios de subsistência pelo trabalho é inviável, como na infância; ou mais dificultadas, como na velhice. Não obstante esses recortes etários, está subjacente a noção de que a cobertura social deve acompanhar a vida do cidadão em todos os momentos, pois o amparo às situações de fragilidade resulta do direito à cidadania. Ou seja, as prestações sociais precisam adequar-se às necessidades específicas enfrentadas pelo indivíduo⁶⁶⁸.

Não obstante isso, as prestações da segurança social, especialmente as pensões previdenciais, mas também as demandas assistenciais, são fortemente centradas nas populações idosas. Os esquemas protetivos iniciais, tais como aqueles iniciados no final do século XIX, atrelavam o risco social da velhice à presunção de incapacidade para o trabalho remunerado. Tanto o foco das pensões estava na presunção de invalidez que as idades mínimas para a obtenção de benefícios, naquela época, eram elevadas, girando em torno de 70 anos, enquanto, contrariando a lógica, a expectativa de vida era baixa⁶⁶⁹. Já após a universalização da Segurança Social, a atenção à velhice denota que sejam concedidas prestações não contributivas aos idosos carenciados de recursos financeiros que não tenham filiações ou contribuições previdenciais suficientes para obterem pensões. Tal prestação assistencial configura direito subjetivo do ancião, os quais são correlatos à tutela da saúde e da subsistência, não podendo ser considerado um direito genérico e abstrato⁶⁷⁰.

Da mesma forma, as pensões por velhice ou por viuvez dos sistemas previdenciais, as quais foram objeto de cotizações também a cargo dos segurados, passaram a intencionar, na medida possível, a manutenção do padrão de vida do idoso quando este cessa suas atividades laborais. Inclusive, a percepção de rendimentos baixos na aposentadoria pode representar, para alguns idosos, um sentimento de desvalorização pela redução da capacidade financeira. Esse ainda se soma àquele provocado pela perda da ocupação e do status social. Por isso, a velhice deverá ser protegida pela Segurança Social dos riscos provocados pela carência e pela

⁶⁶⁸FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 390

⁶⁶⁹VUKOREPA, Ivana; JORENS, Yves & STRBAN, Grega. Pensions in the fluid EU Society: challenges for (migrant) workers. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

⁶⁷⁰PERES LUÑO, Antonio-Enrique. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 2011, pp. 205-206.

miserabilidade, assim como as aposentadorias (pensões) devem representar o fim do trabalho obrigatório no período mais frágil da vida⁶⁷¹.

Sob essa ótica, as pensões são consideradas as mais difundidas maneiras de proteção social no mundo e um elemento chave para alcançar o ponto 1.3 dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável da ONU: implementar nacionalmente sistemas e medidas de proteção social adequados para todos, incluindo pisos e cobertura substancial aos pobres e vulneráveis. Assim, mesmo diante da diversidade de sistemas de pensões contributivos e não contributivos nos diversos estados nacionais, a segurança social precisa desses esquemas protetivos para alcançar a solidariedade social e, quando financiados de forma sustentável em sintonia com a justiça social e a equidade, servem para alcançar a redistribuição de rendimentos e superar várias desigualdades na sociedade⁶⁷².

Os sistemas de pensão configuram, portanto, importantes instrumentos dos sistemas de segurança social, consistindo em prevenção à pobreza aos idosos e como facilitador da fruição do tempo de vida restante, devidamente dirigidos a ricos e pobres. A percepção destas prestações sociais aos idosos caminha na mesma direção dos critérios que norteiam a Segurança Social nos sistemas universalistas, quais sejam a busca da substituição dos rendimentos angariados durante a vida profissional e a redução da pobreza. Tais objetivos informam, respectivamente, os sistemas contributivos e não contributivos⁶⁷³.

Assim, os sistemas de segurança social passam a ter uma cobertura mais compulsória e abrangente, a fim de cobrir situações do trabalho não assalariado/independente e de proteção aos dependentes do trabalhador. A abrangência desses sistemas rumo à universalidade⁶⁷⁴ faz-

⁶⁷¹COSTA, Eliane Romeiro. *Previdência e velhice: direito ao trabalho e à seguridade no processo de envelhecimento*. Curitiba: Juruá, 2016, pp. 60-62.

⁶⁷²INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021, pp. 166-168. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 fev. 2022.

⁶⁷³ROFMAN, Rafael. *Social security coverage in Latin America*. Social Protection Discussion Papers and Notes 32754. The World Bank. 2005, p. 5. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/wbk/hdnspu/32754.html#download>. Acesso em: 2 fev. 2022.

⁶⁷⁴A universalidade não pode ser confundida com uma prestação de qualquer situação de contrariedade na vida do cidadão, até porque faltariam meios materiais e financeiros para tal, da mesma forma haveria dificuldades e controvérsias sociais quanto à aceitação de cobertura de eventos que, para a maioria das pessoas, não trariam maior gravidade. Pode-se afirmar que a universalidade não se confunde com uma proteção indiferente à variedade de situações sociais e de exposição aos riscos aos quais o indivíduo está submetido. Em razão disso, a estrutura das prestações sociais deve se flexibilizar e adequar às diferenciadas situações de risco, focadas nos grupos de maior vulnerabilidade, em nome da discriminação positiva dos menos favorecidos. Assim, embora caiba ao Estado a garantia primordial da universalidade da proteção social, a segurança social pública não pode nem deve esgotar a totalidade da proteção contra os riscos sociais. Deve existir a articulação das forças estatais com livre iniciativa da comunidade e dos cidadãos, como decorre na proteção complementar (MENDES, Fernando Ribeiro. *A Reforma da Segurança Social na encruzilhada. Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade. 1998, p. 37).

se inclusive por meio de prestações não contributivas e a pessoas não filiadas/inscritas a regimes previdenciais.

Nessa linha, a OIT no seu relatório “*Into the twenty-one century: the development of social security*”⁶⁷⁵ defende que a Segurança Social deve ter objetivos mais amplos que o de mera prevenção ou alívio da pobreza, mas deve dar respostas à aspiração por segurança em um sentido mais amplo. Nesse sentido, os indivíduos e as famílias devem ter a confiança de que seus padrões de vida não serão, na medida do possível, corroídos por nenhuma eventualidade econômica e social. Isso envolve não apenas o enfrentamento de necessidades quando elas aparecerem, mas devem alcançar também a prevenção de riscos e apoiar os agregados familiares e as pessoas quando confrontados com dificuldades não previstas. Por isso, as prestações da Segurança Social não se resumiriam ao pagamento de rendimentos, mas devem ser acompanhados de uma gama mais ampla de serviços sociais e de saúde. Sob esse aspecto, é a garantia da segurança que realmente importa, mais do que esquemas particulares, como os financiamentos por meio de contribuições e por impostos, os serviços de entregas dos seguros e a gestão e funcionamento por entidades públicas ou privadas.

3.5 Natureza do direito à pensão e à segurança social. Direito de propriedade e proteção da confiança

O direito à pensão pode ser encarado sob variadas perspectivas e dar ensejo a vários conceitos, os quais são sintetizados por YVES STEVENS⁶⁷⁶: um descansado merecido, contrapondo-se à vida ativa laboral; uma compensação pela impossibilidade física de trabalhar, especialmente nas situações de invalidez; uma parte da estrutura salarial, pois os trabalhadores e os empregadores são obrigados ao recolhimento contributivo; uma remuneração diferida no tempo, sendo uma parte do salário que é recebida no futuro; uma retribuição a serviços prestados ao país, geralmente relacionada a recompensas por serviços militares e civis; uma forma de poupança ou de economias, concepção forte quando se trata de caixas de aposentação ou de regimes de capitalização; uma manifestação do direito à propriedade, conforme já decidido pela Corte Europeia de direitos humanos, sendo que reformas nos direitos nos

⁶⁷⁵INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Into the twenty-one century: the development of social security*. ILO: Geneve, 1984, p. 39. Disponível em: https://www.ilo.org/public/libdoc/ilo/1984/84B09_16_engl.pdf. Acesso em: 27 jun. 2022.

⁶⁷⁶STEVENS, Yves. The Role of the government in creating or enhancing the access to funded or unfunded pensions in the modern welfare state. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

esquemas de pensões poderiam suscitar violações a esses direitos; uma forma de seguros individuais ou coletivos, sendo que nesse caso as pessoas veriam as pensões sob a ótica do compartilhamento de riscos; uma forma de seguro social, a fim de atender os riscos sociais, forte nas concepções bismarquianas; uma forma de cidadania compartilhada, um direito social, especialmente presente em esquemas de proteção mais universalista ou beveridgiano.

O art. 63º da Constituição da República de Portugal, embora preveja alguns dos eventos cobertos pela Segurança Social, conforme já se enunciou em tópico anterior, não define de forma estrita o montante e o alcance específico das prestações sociais, assim como os requisitos para o cidadão aceder às prestações sociais, cuja missão é incumbida ao legislador infraconstitucional.

Em princípio, poder-se-ia admitir que o direito à Segurança Social previsto na Carta Fundamental portuguesa seria um direito *prima facie* de forma ampla⁶⁷⁷, uma vez que é garantida ao cidadão a proteção estatal quando da velhice, invalidez e demais eventualidades descritas no art. 63º. Há assim, nos princípios, tal como no direito fundamental à segurança social, uma diferença entre o direito *prima facie* que ele veicula e o direito definitivo, já referente à sua aplicação. O direito definitivo não é definido no âmbito interno do direito de forma imediata, mas depende do caso concreto definir o que efetivamente vale⁶⁷⁸.

Em analogia ao entendimento de VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA⁶⁷⁹ acerca dos direitos fundamentais, poder-se-á admitir que o direito à segurança social venha a sofrer restrições ou regulamentações, o que normalmente cabe ao legislador infraconstitucional, dentro da chamada margem de conformação do legislador⁶⁸⁰, ou da colisão com outro princípio fundamental.

Portanto, ainda que o direito à segurança social seja considerado um direito *prima facie*, a medida desta proteção, como o valor das prestações, que representa o *direito efetivo*, assim como eventuais restrições, é matéria cabível ao legislador. Dentre as leis que podem veicular

⁶⁷⁷De acordo com a doutrina de Robert Alexy, os princípios, inclusive os que veiculam direitos fundamentais, apresentam um significado *prima facie*, ou seja, decorrentes do processo interpretativo de seus próprios termos, com tendência expansiva. Contudo, isso não impede que o âmbito de aplicação da norma principiológica possa sofrer restrições. (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ª ed. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 90)

⁶⁷⁸SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 165.

⁶⁷⁹A edição de uma regra jurídica seria capaz de restringir algum direito permitido *prima facie* pelo direito fundamental. Não seria o caso de uma colisão entre princípio e regra, mas o resultado de uma restrição de um princípio, após a realização do sopesamento a ser realizado pelo legislador (SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 141-142).

⁶⁸⁰Os temas da regulamentação e restrições de direitos fundamentais, assim como da atuação da margem de conformação do legislador foram tratados já na presente tese no capítulo 1, que trata do Estado Social, com maior atenção nos itens 1.2.3. 'Liberdades e garantias x direitos sociais e culturais na CRP/1976' e 1.3.3. 'Os direitos fundamentais na CF/88'.

tais regulamentações ou restrições, advém a Lei do Orçamento do Estado, pois é comum que tais fenômenos sejam justificadas por questões financeiras⁶⁸¹. Tal competência está dentro da chamada “margem de conformação do legislador”.

Todavia, em que pese a motivação por situações financeiras de conjuntura excecional e desequilíbrio nas contas públicas, a livre conformação pelo legislador não é capaz de blindar os direitos relativos à segurança social ao controle constitucional, sendo esperado que a legislação em questão seja balizada pela aplicação de outro princípio constitucional⁶⁸², geralmente aqueles tidos por estruturantes, dentre os quais se destacam o da igualdade (material e proporcional) e a proteção da confiança.

Assim, a igualdade, a proporcionalidade e a proteção da confiança, bem mais intensamente do que os direitos sociais em si considerados, é que têm fundamentado decisões de inconstitucionalidade de legislações limitadoras ou restritivas⁶⁸³. Conforme decidiu o Tribunal Constitucional Português no Acórdão 353/2012⁶⁸⁴, embora a Constituição não possa ficar alheia à realidade econômica e financeira, ela possui uma específica autonomia normativa que impede a prevalência ilimitada desses objetivos em face de parâmetros normativos como a igualdade. Sobre este último princípio, afirma-se que é capaz de funcionar como indicador dos direitos como “trunfos”⁶⁸⁵, pois se volta ao tratamento de todos com igual respeito e consideração⁶⁸⁶, em direção contrária à discriminação e em sintonia com concepções de moral, para além da mera legalidade⁶⁸⁷. Não obstante os princípios constitucionais estruturantes e as liberdades e garantias sejam mais comumente associadas aos direitos como “trunfos”, os direitos sociais, pela sua característica jusfundamental também podem ser utilizados como tal, conforme entendimento de JORGE REIS NOVAIS⁶⁸⁸.

⁶⁸¹Foi exatamente o que ocorreu com as medidas restritivas impostas às pensões em Portugal quando dos orçamentos do Estado de 2011 a 2015, assim como a tentativa de recálculo das pensões do setor público – Caixa Geral de Aposentação – nos termos do decreto 187/XII, que alterou a lei 60/2005. Tais medidas foram justificadas pelo elevado déficit nas contas públicas e pela necessidade de se observar os princípios da sustentabilidade e do equilíbrio financeiro-orçamentário, especificamente no sistema de segurança social.

⁶⁸²NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional: resposta aos críticos*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 153.

⁶⁸³MIRANDA, Jorge. *Direitos fundamentais*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 546.

⁶⁸⁴TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 353/2012*. Processo 40/12. Plenário. Relator: Conselheiro João Cura Mariano. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html>. Acesso em: 10 jul. 2023.

⁶⁸⁵A concepção dos direitos fundamentais como “trunfos contra a maioria” já foi tratada na presente tese no capítulo 1, especialmente no tópico Liberdades e garantias x direitos sociais e culturais na CRP/1976 (item 1.2.3).

⁶⁸⁶DWORKIN, Ronaldo. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 417.

⁶⁸⁷GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Tradução Luís Carlos Borges. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, pp. 230-231.

⁶⁸⁸NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: trunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

Tal entendimento de direitos sociais como trunfos pode ser fundamentado na força normativa da Constituição⁶⁸⁹, pelo que seus comandos, especialmente a extensão dos direitos fundamentais nela consagrados, deve-se impor sobre todos os poderes, inclusive sobre o legislador. Por via de consequência, o Poder Judiciário deverá assegurar o cumprimento dos deveres e observância dos direitos sociais constitucionalmente previstos, inclusive mediante tutela individual e oponível ao Estado. Portanto, a metáfora dos “trunfos” é propensa a servir como um forte antídoto diante do risco de um esvaziamento da relevância dos direitos fundamentais, ainda que sob a justificativa de ponderação, prevalecendo sua natureza principiológica⁶⁹⁰.

Em outras palavras, o direito à pensão, por ser um direito fundamental, impõe que a lei limitadora seja submetida a um controle sério, exigente e rigoroso à luz dos princípios constitucionais e não apenas sob um controle de evidência⁶⁹¹, como a confrontação com o princípio da dignidade da pessoa humana e da proibição de discriminação por motivos odiosos e degradantes. Adotar um controle restrito aqui implica em contrariar a forte disciplina normativa conferida pela Constituição Portuguesa aos direitos sociais.

Portanto, o direito à pensão, no entendimento de JORGE REIS NOVAIS⁶⁹², está consagrado constitucionalmente em Portugal, tanto em razão do art. 63º da Lei Fundamental – em especial o número 3, que proclama a necessidade de proteção especial à velhice, quanto em razão do direito fundamental à segurança econômica da pessoa idosa (art. 72º). Em vista disso, em Portugal, o direito à pensão não decorre de fórmulas vagas, como o princípio da socialidade, e não se limita ao recebimento do mínimo social ou existencial decorrente do princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, entende o direito à pensão como fundamental e, por isso, dotado da garantia jurídica plenamente retirada da disponibilidade do poder político, incluindo do legislador democrático.

Deste modo, desenha-se aqui um direito do indivíduo a cargo do Estado, decorrente da obrigação constitucional expressa de assegurar a proteção das pessoas e a segurança econômica na velhice e o direito a prosseguirem a sua vida com autonomia. No mais, a pensão tem seu montante calculado e estabilizado em função da existência de uma carreira contributiva ao

⁶⁸⁹HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991, pp. 14-24.

⁶⁹⁰NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. 2. Ed. Lisboa: AAFDL editora, 2017, pp. 326-327; 333.

⁶⁹¹NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional: resposta aos críticos*. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 136-153.

⁶⁹²NOVAIS, Jorge Reis. O direito fundamental à pensão de reforma em situação de emergência financeira. *E-pública* (revista eletrônica de direito público), vol. 1, n.º 1, janeiro 2014, pp. 73-74. Disponível em: <https://www.e-publica.pt/volumes/v1n1a03.html>. Acesso em: 16 set .2021.

longo da qual o atual indivíduo munuiu de recursos advindos do seu esforço financeiro, os quais foram claramente destinados ao financiamento das pensões. Assim, mesmo que não haja uma contrapartida exata entre os valores recolhidos a título de contribuições e as pensões recebidas, até em razão da componente da solidariedade, existe uma relação finalística, instrumental e sinalagmática entre os dois planos da obrigação de contribuir durante a vida ativa para posterior recebimento das pensões. Por conta disso, as pensões previdenciais não decorrem de pura e simples liberalidade do Estado, pois estão relacionadas ao esforço contributivo dos beneficiários, imposto coercitivamente pelo Poder Público.

O referido entendimento de REIS NOVAIS foi abraçado pela declaração de voto da Conselheira Catarina Sarmento e Castro no Acórdão 575/2014, quando do julgamento da contribuição de sustentabilidade a incidir sobre as pensões. No entendimento desta julgadora, a incidência do referido tributo afeta o direito à pensão e à segurança social das pessoas idosas, aos quais deveria ser conferida a mesma proteção conferida ao direito ao salário, conforme declara nos Acórdãos 413/2014⁶⁹³ e 575/2014⁶⁹⁴. Portanto, haveria aqui um direito fundamental e não apenas um direito derivado a prestações, o que ganha maior intensidade porque, em relação a pensões já em pagamento, não se trata mais de um direito em formação, mas sim já consolidado na esfera jurídica do titular.

Diferentemente da linha de pensamento ora apresentada, a Conselheira do Tribunal Constitucional Maria Lúcia do Amaral, quando do julgamento do Acórdão 575/2014, considerou que o direito a receber o benefício certo que corresponde a uma determinada pensão é um direito derivado a prestações. Neste, a decisão sobre a sua existência não pertence ao legislador, embora caiba ao último determinar como é que o referido direito se forma, não lhe cabendo decidir se ele existe ou não. Tal direito derivaria da Constituição, obrigando o legislador a definir os meios (os pressupostos e os procedimentos) que conduzirão à sua configuração final. Não obstante isso, considerou que a afetação no valor nominal das pensões de forma definitiva devesse ser objeto de uma análise firme pelo Poder Judiciário por conta do caráter retroativo ou retrospectivo.

Não obstante o reconhecimento do direito à segurança social como direito fundamental extraído do art. 63 da CRP, o TC português tendencialmente nega às pensões a mesma proteção

⁶⁹³TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 413/2014*. Processos 14/2014, 47/2014 e 137/2014. Plenário. Relator: Carlos Fernandes Cadilha. 30 de maio de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140413.html>. Acesso em: 4 jul, 2023.

⁶⁹⁴TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 575/2014*. Processo 819/2014. Plenário. Relator: Carlos Fernandes Cadilha (Conselheira Maria Lúcia Amaral). 14 de agosto de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140575.html>. Acesso em: 4 jul, 2023.

conferida à propriedade privada, sob o fundamento de que a mudança legislativa nas pensões não estaria a salvo do exame da ponderação com outros interesses da proteção da confiança, proporcionalidade e proibição do excesso.

Nomeadamente quando do Acórdão 187/2013, o TC considerou que a Segurança Social, inclusive a do funcionário público, decorre do sistema de repartição e não advém de capitalização individual. Portanto, não haveria uma relação direta entre a pensão auferida pelo beneficiário e o montante das quotizações que tenha deduzido durante a sua vida ativa, embora tivesse sido reconhecida uma relação sinalagmática entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações, conforme determina o artigo 54º da Lei de Bases da Segurança Social (4/2007).

O referido julgado considerou que a obtenção de mais forte tutela a partir do direito de propriedade, como direito ao montante da pensão fixado, apenas poderia ser fundamentada se estabelecida a equiparação plena dos efeitos da suspensão do pagamento de parte da pensão à expropriação por utilidade pública. Somente aí estaria em causa o núcleo essencial da dimensão do direito de propriedade de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias. Contudo, por se tratar de reduções apenas parciais, tal equiparação não teria fundamento.

Assim, segundo o raciocínio prevalecente no Acórdão 187/2013⁶⁹⁵, as reduções parciais do quantitativo de uma prestação social não podem ser consideradas medidas expropriatórias, sob os seguintes fundamentos:

Não se trata, em primeiro lugar, da subtração, através de um ato jurídico, de uma posição jurídica concreta, mas da determinação, em termos gerais e abstratos, do conteúdo de toda uma categoria de direitos. Não pode esquecer-se, em segundo lugar, que estamos perante uma posição com uma forte componente social, tanto do ponto de vista genético como funcional, correspondente à participação num fundo comum de solidariedade, organizado pelo Estado, a partir de contribuições de todos os trabalhadores e das entidades empregadoras, e parcialmente financiado por transferências de verbas do orçamento geral do Estado. O que, inequivocamente afasta esta posição das que têm uma exclusiva fonte pessoal, da esfera própria do titular⁶⁹⁶.

Depreende-se que o direito à pensão ficou tutelado pelo art. 63º e não poderia ser alcançado pela proteção específica à propriedade privada, cujo assento constitucional repousa no art. 62º. Dessa maneira, quando do corte de pensões, deveria ser realizado o balanceamento entre as razões de interesse público, quais sejam, o enfrentamento de uma conjuntura financeira

⁶⁹⁵ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 187/2013*. Processos 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013. Plenário, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Disponível em: <<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>>. Acesso em: 31 mai. 2023.

⁶⁹⁶ *Idem*.

excepcional e o direito ao recebimento do montante integral das pensões, cabendo tal papel aos órgãos político-legislativos, pois dotados de representatividade pelo voto democrático e de maior capacidade de avaliação dos riscos. Portanto, as decisões relativas ao corte de pensões seriam questões de “política em sentido fraco”⁶⁹⁷.

O entendimento a respeito do direito à pensão como propriedade ou como não passível de diminuição dialoga especificamente com o princípio da segurança jurídica, especialmente na vertente da proteção da confiança, os quais, conforme já dito, funcionam também como princípios estruturantes e que balizam a validade constitucional e a eficácia das regras infraconstitucionais. De acordo com o enunciado por HUMBERTO ÁVILA⁶⁹⁸, a segurança jurídica pode ser lida como “norma das normas”, uma vez que se volta à aspectos estáticos, mas também a questões dinâmicas, como a transição do passado ao presente e a passagem do nível abstrato ao concreto da aplicação do direito. Posto isso, a segurança jurídica protege o cidadão perante a atuação estatal, impedindo que o direito, mediante uma alteração legislativa⁶⁹⁹, se volte àqueles que confiaram na previsibilidade de determinado regime jurídico normativo.

A proteção da confiança está umbilicalmente relacionada à segurança jurídica, pois ambos impõem fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos de poder, de forma que, em relação a eles, os cidadãos vejam garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos de seus próprios atos. Surge, portanto, a confiança do jurisdicionado de que os atos normativos futuros e posições políticas a respeito de seus direitos, posições ou relações jurídicas fundamentadas em normas jurídicas vigentes e válidas obedecerão a regras

⁶⁹⁷De acordo com Luís Pereira Coutinho, há de se fazer a distinção entre: “questões políticas” propriamente ditas ou fortes, as quais não admitiram controle e ponderação pelo Poder Judiciário, o que é tarefa do legislador; e as questões políticas em sentido fraco, em que é dever do Judiciário invalidar medidas legais quando estas violem norma constitucional – seja uma *regra* material, seja uma norma organizatória (COUTINHO, Luís Pereira. A convergência de pensões como questão política. *E-Pública* (Revista Eletrônica de Direito Público), vol. I, nº. 1. 2014, p. 60).

⁶⁹⁸ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2016, pp. 690-691.

⁶⁹⁹A respeito das mudanças em textos normativos e sua relação com a Segurança Jurídica, HELENO TAVEIRA TORRES aduz que este princípio não pode servir como fundamento para o imobilismo ou rigidez do sistema jurídico, como se não pudesse haver mudanças nas leis e atos normativos do Poder Público que viesse afetar interesses individuais, sob pena de serem mantidas situações de descompasso com a realidade e injustiças. Porém, mudanças e inovações excessivas acrescem complexidade material e temporal, além de instabilidades no sistema. Para conciliar tais valores, pugna pela estabilidade, entendida aqui no viés da preservação de posições jurídicas contra modificações bruscas e inopinadas: um estado de confiança que o direito deve proteger. Portanto, a segurança jurídica não é capaz de impedir mudanças e adaptações legislativas de aprimoramento dos distintos regimes jurídicos dos tributos [assim como dos demais instrumentos da atividade financeira do Estado], mas devem ser evitadas precipitações ou proximidades de sucessivos agravamentos das situações jurídicas. Surge aqui a chamada segurança jurídica funcional ou por estabilidade, a qual se refere à garantia contra mudanças repentinas e bruscas das situações juridicamente qualificadas e que venham a trazer prejuízo a situações jurídicas ou à proteção da confiança legítima (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica: metodologia da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, pp. 278-279).

anteriormente já colocadas. A segurança jurídica relaciona-se mais a fatores objetivos da ordem jurídica, relativamente à estabilidade e à certeza na realização dos direitos, ao passo que a proteção da confiança se atrela de maneira mais intensa à aplicação de componentes subjetivos e individuais das relações jurídicas⁷⁰⁰.

Em razão de a jurisprudência do Tribunal Constitucional Português ter se voltado de maneira mais intensa à proteção da confiança do que à noção mais abrangente de segurança jurídica, o que inevitavelmente repercute a respeito do desenvolvimento doutrinário, especialmente a respeito da chamada “jurisprudência da crise”, a análise aqui realizada estará mais centrada na proteção da confiança.

De maneira mais efetiva, ganha destaque aqui a discussão a respeito da possibilidade de alteração, por meio de lei, dos valores das pensões já constituídas ou em via de formação contributiva pelo segurado, nomeadamente no caso daquelas decorrentes dos regimes previdenciais.

Vale desde logo ressaltar que as relações jurídicas de segurança social geralmente são regularmente caracterizadas por um emaranhado muito denso de fatos de natureza intemporal, pelo que deve merecer importância a análise da transitoriedade da relação jurídica de prestação ou proteção. Sob essa perspectiva que se prolonga ao longo do tempo e que pode ser objeto de reformas normativas, algumas relações jurídicas devem merecer especial atenção: a afiliação (inscrição e cancelamento) do segurado nos regimes de proteção; as cotizações e contribuições ao longo do tempo; e a relação protetiva, centrada no direito às prestações sociais⁷⁰¹. É justamente nas pensões de velhice que as mudanças normativas ao longo dos anos mais repercutem, pois se voltam à proteção de pessoas de idade mais elevada e que contribuíram durante sua carreira profissional mediante cotizações dilatadas⁷⁰².

Como manifestação da proteção da confiança no campo da Segurança Social, a Lei de Bases da Segurança Social 04/2007 dispõe a respeito da tutela dos direitos adquiridos e dos direitos em formação em seu art. 20º e no art. 66º, 1. Já no art. 66º, 2, é realizada a distinção entre as categorias jurídicas. São considerados direitos adquiridos os que já se encontram reconhecidos ou que possam sê-lo por se encontrarem todos os requisitos legais necessários ao seu reconhecimento (alínea “a”). Os direitos em formação são aqueles correspondentes aos

⁷⁰⁰CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional & Teoria da Constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 257.

⁷⁰¹QUINTERO LIMA, Maria Gema. Aproximación al derecho transitorio de seguridad social. *Temas laborales*. 2001, n. 60, pp. 89-90.

⁷⁰²QUINTERO LIMA, Maria Gema. Contrapartida y resiliencia del derecho social del siglo XXI. *Revista Jurídica Del Trabajo*, 2(6), 2021, pp. 1-38, p. 32. Disponível em: <http://revistajuridicadeltrabajo.com/index.php/rjt/article/view/108>. Acesso em: 11 jul. 2023.

períodos contributivos e valores de remunerações registados em nome do beneficiário (alínea “b”).

No mais, a LBSS se voltou a preservar os direitos às pensões já constituídas quando da vigência da referida lei (art. 100º), inclusive no que concerne aos obtidos de forma especial (art. 103º). Houve a preocupação em manter filiado à segurança social o utente que fixar residência fora do território nacional, sem prejuízo dos acordos internacionais que o governo português celebre com outros países (art. 66º, 3).

Para as situações de direito em formação, ou seja, nos casos em que o direito ao recebimento da pensão ainda não se completou de acordo com os requisitos legais, especialmente pelo não atingimento de idade mínima e do total da carreira contributiva, admite-se com muito mais facilidade a alteração dos critérios de acesso ou mesmo dos valores a serem percebidos pelos beneficiários. Não obstante essa possibilidade de mudanças como as aqui mencionadas, é comum e de bom alvitre que sejam previstas normativamente as chamadas “regras de transição”, que deverão modular a aplicação das regras no tempo. Nestas, é comum serem previstas regras mais brandas de acesso às prestações a pessoas que estavam, conforme a legislação ultrapassada, mais próximas de atingir os requisitos para reforma quando da entrada em vigor da nova lei⁷⁰³. Logo, quando da instituição de regras transitórias, a lógica deve ser em busca do máximo respeito possível às situações de proteção previamente consolidadas em maior ou menor grau⁷⁰⁴.

Diante de inovações no ordenamento jurídico com graves e relevantes endurecimentos de requisitos legais para a concessão de prestações previdenciais, VICTOR SOUZA⁷⁰⁵ doutrina que não deve deixar de existir regras de transição adequadas para mitigar os impactos para quem é afetado pela nova regulação. A estipulação de tais regras ganha especial importância quando da alteração da forma do acesso às prestações previdenciais, especialmente aquelas que dependem de longas carreiras contributivas. Nesse sentido, mudanças abruptas podem causar a concessão ou não de direitos a pessoas que estejam em situações muito assemelhadas, mas não idênticas, por conta de pequenas diferenças em aspectos temporais.

Caso não sejam previstas regras de transição, serão vulnerabilizados os princípios da igualdade e da proporcionalidade, uma vez que são fomentados sentimentos de profundo

⁷⁰³LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao Estado Social? A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos direitos adquiridos*. Coimbra: Wolters Kluwer & Coimbra Editora, 2010, pp. 127;275.

⁷⁰⁴CRUZ VILLALON, Jesus. La reforma de la Seguridad social y Derecho Transitorio. En. *II Jornadas Andaluzas de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1985, p. 388.

⁷⁰⁵SOUZA, Victor. *Proteção e promoção da confiança no direito previdenciário*. Curitiba: Alteridade Editora, 2018, p. 78; 290.

inconformismo ao cidadão e de desconfiança em relação ao Estado e sua rede de proteção social. Nesse caminhar, a igualdade deve pautar a transição de situações prospectivas e retroativas, para que sempre que o Estado institua um direito ou facilite o acesso a ele, preveja medidas que retroajam para beneficiar o indivíduo⁷⁰⁶.

Ainda no que se refere aos direitos transitórios, deve-se ter em conta que a contingência protegida nem sempre se produz em momento certo e determinado, pois pode ser o resultado de uma série de fatos e situações, que começam a ser percebidos antes da mudança normativa e concluídos após a entrada em vigor de nova lei. Por conta disso, podem ser distinguidas duas subcategorias nas situações de expectativa de direitos *lato sensu* (ou direitos em formação): a situação expectante, em que o sujeito já cumprira todos os requisitos de acesso aos benefícios na vigência de determinada norma, mas é editada nova regra que traz novos requisitos que não possui; e a expectativa *stricto sensu*, nas quais o sujeito começara a cumprir os requisitos para aceder à prestação social antes da mudança normativa, mas ainda estavam incompletos quando da mudança normativa, o que importará no prolongamento das relações de afiliação e cotização até os requisitos serem cumpridos totalmente para que a prestação seja realizada⁷⁰⁷.

Em que pese exista essa distinção doutrinária, de acordo com o direito português, as pensões já constituídas ou para as quais os requisitos legais já foram preenchidos são consideradas, para seu titular, como direitos adquiridos, conforme enuncia o art. 43º do estatuto da aposentação, segundo o qual o montante das pensões é fixado de acordo com a lei vigente no momento que o cidadão adquire o direito ao benefício.

No direito brasileiro, também é tida como consolidada situação dos beneficiários que cumpriram os requisitos para aceder às prestações sociais na vigência de determinada lei quando esta é alterada por outra. Trata-se do princípio do *tempus regit actum*, consagrado na súmula 359 do Supremo Tribunal Federal: “*Ressalvada a revisão prevista em lei, os proventos da inatividade regulam-se pela lei vigente ao tempo em que o militar, ou o servidor civil, reuniu os requisitos necessários*”⁷⁰⁸.

⁷⁰⁶Ademais, no Brasil, a preocupação quanto à segurança jurídica e os efeitos causados por mudanças jurídicas não se restringe às alterações legislativas, mas também à mudança de entendimento dos órgãos e autoridades administrativas e jurisdicionais. Para mitigar tais efeitos, o art. 23 da lei de introdução às normas do direito brasileiro, com redação dada pela lei 13.655/2018 prescreve: “Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais”.

⁷⁰⁷QUINTERO LIMA, Maria Gema. Aproximación al derecho transitório de seguridad social. *Temas laborales*. 2001, n. 60, pp. 95-96.

⁷⁰⁸O enunciado da referida súmula foi alterado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 72.509, a partir de quando foi suprimida a menção à existência de requerimentos administrativos

Por via de consequência, a redução dos montantes de pensões já atribuídos é normalmente vista com maiores obstáculos, pois está-se diante de situações consolidadas que constituem direitos adquiridos após as carreiras contributivas já terem sido completadas à luz da legislação então vigente. Nessa linha de entendimento é que tradicionalmente o Tribunal Constitucional decidia, conforme se deduz do Acórdão 09/1984⁷⁰⁹, segundo o qual não seria possível a alteração por nova lei do valor das pensões já atribuídas, em respeito ao princípio da proteção da confiança.

Em que pese a aludida orientação jurisprudencial, foram formando-se divergências na doutrina quanto à impossibilidade de alteração dos montantes de pensão já atribuídas. Em divergência a esse paradigma, JOÃO CARLOS LOUREIRO⁷¹⁰, sem ignorar a proteção reforçada a essas pensões, não exime os seus montantes da ponderação frente a outros valores constitucionalmente relevantes. Nesse sentido, não se pode ignorar que, diante do escopo protetivo da Segurança Social e os princípios previstos no art. 63º da CRP, tal como o da universalidade, este devem ser harmonizados com outros princípios financeiros como o da sustentabilidade e o da equidade intergeracional⁷¹¹.

Surge como principal contraponto a sustentabilidade⁷¹² do sistema previdencial, em que seria necessário, além de resguardar os direitos daqueles que já recebem os benefícios, os

do texto da orientação jurisprudencial. Ou seja, o direito adquirido à aposentadoria permanece se na vigência da lei anterior, o funcionário preencher todos os requisitos, ainda que não tenha apresentado requerimento administrativo (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 72.509-PR*. Rel. Min. Luiz Galloti, j. em 14.02.1973. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=38443>>. Acesso em: 10 jul. 2023). Na mesma direção, foi fixada a tese de repercussão geral 334, segundo a qual: “Para o cálculo da renda mensal inicial, cumpre observar o quadro mais favorável ao beneficiário, pouco importando o decesso remuneratório ocorrido em data posterior ao implemento das condições legais para a aposentadoria, respeitadas a decadência do direito à revisão e a prescrição quanto às prestações vencidas” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 630.501-RS*. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio. J. 21.02.2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630025>. Acesso em: 10 jul. 2023). Os direitos adquiridos daqueles que completaram os requisitos para as prestações sociais, especialmente as aposentadorias, também foram resguardados por reformas previdenciárias no âmbito constitucional, conforme se deduz dos arts. 3º, *caput*, da Emenda Constitucional 41/03 e pelo art. 3º da Emenda Constitucional 103/19.

⁷⁰⁹TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 09/1984*. Processo 45/83. Plenário. Relator: Conselheiro Magalhães Godinho. Julgado em 01º de fevereiro de 1984. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19840009.html>. Acesso em: 10 jul. 2023.

⁷¹⁰LOUREIRO, João Carlos. *Op. cit.*, 2010, pp. 126-128; 273.

⁷¹¹CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 3.ª ed. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 180-181.

⁷¹²Além de definida na lei de enquadramento orçamental 151/2015, pelo qual “entende-se por sustentabilidade a capacidade de financiar todos os compromissos, assumidos ou a assumir, com respeito pela regra de saldo orçamental estrutural e da dívida pública, conforme estabelecido na presente lei.”, a sustentabilidade consta de diversos dispositivos da LBSS, inclusive do art. 58º, 1, pelo qual a “lei pode ainda prever, protegendo os direitos adquiridos e em formação e garantindo a sustentabilidade financeira da componente pública do sistema de repartição e das contas públicas nacionais e o respeito pelo princípio da solidariedade, a aplicação de limites superiores aos valores considerados como base de incidência contributiva ou a redução das taxas contributivas dos regimes gerais, tendo em vista nomeadamente o reforço das poupanças dos trabalhadores geridas em regime financeiro de capitalização.” Há ainda o fator de sustentabilidade, previsto no art. 64º, o qual é aplicado sobre os

interesses daqueles que, num sistema de repartição, estão a contribuir para o sistema, para que estes também tenham condições de aferir os rendimentos no futuro.

A sustentabilidade, para além das questões financeiras, no sistema de repartição, volta-se também à coesão intergeracional, assim definido pelo art. 13º da LBSS: “o princípio da coesão intergeracional implica um ajustado equilíbrio e equidade geracionais na assunção das responsabilidades do sistema”. Conforme figura ilustrativa da “conspiração grisalha” elaborada por FERNANDO RIBEIRO MENDES⁷¹³, há de se evitar que os atuais reformados, ao tentar buscar manter ou elevar os padrões remuneratórios de suas pensões, venham sobrecarregar excessivamente aqueles que, em atividade, estejam a financiar as referidas prestações na lógica da repartição e, no futuro, coloquem em risco a continuidade do sistema previdencial.

Por fim, vale registrar que, mesmo que se admitida a hipótese de redução dos valores das pensões já atribuídas, o mínimo a ser observado é que tais alterações alcancem apenas os recebimentos futuros em razão do princípio da irretroatividade da lei. Não se pode ignorar que, nesses casos, mesmo sendo as prestações futuras que seriam atingidas, há reflexos em situações jurídicas que se iniciaram no passado e que se prolongam no tempo, tanto nos direitos em formação, quanto nos direitos adquiridos. Trata-se do fenômeno da retrospectividade ou retroatividade inautêntica, em que a lei nova, embora se projete para o futuro, incide sobre situações ou relações jurídicas já existentes⁷¹⁴.

Ademais, a irretroatividade e a retrospectividade são apenas um dos princípios que devem ser observados pelo chamado Direito Transitório da Segurança Social, tanto no que concerne às regras de transição *stricto sensu* quanto na definição, em conflito de normas, de qual legislação deve ser seguida quando da atribuição das prestações e demais relações jurídicas previdenciais. Desta forma, vale mais uma vez citar MARIA GEMA QUINTERO LIMA⁷¹⁵, para quem devem ser utilizados, quando das soluções dos impasses normativos intertemporais, os princípios gerais de solução de trânsito, dentre os quais a já chamada irretroatividade, a superveniência e o efeito imediato, e quando estes se mostrarem insuficientes, chega-se aos princípios da reforma legal concreta. Nesse caso, devem ser tomados em conta os propósitos

montantes futuros das pensões estatutárias, a fim de adequar os sistemas às alterações demográficas e econômicas. Tais temas serão retomados no próximo capítulo, que trata do financiamento da segurança social.

⁷¹³MENDES, Fernando Ribeiro. *Op. cit.*, 2005.

⁷¹⁴CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional & Teoria da Constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 262.

⁷¹⁵QUINTERO LIMA, Maria Gema. *Op. cit.*, n. 60, 2001, pp. 121-124.

reformadores que motivam a mudança legislativa, os quais atrelam-se à conveniência e conjuntura política, econômica, financeira e social⁷¹⁶.

Contudo, os princípios específicos da reforma normativa podem conduzir a um recrudescimento do argumento econômico em desfavor dos princípios sociais que regem os sistemas protetivos. Em razão disso, os princípios materiais dos sistemas de segurança social devem ocupar lugar central quando da mudança normativa que alcançam os utentes e filiados aos regimes. Deve-se ter em consideração a finalidade protetiva frente a situações de necessidade como critério último a definir as soluções adotadas pelo Direito Transitório da Segurança Social. Em outras palavras, será o princípio da proteção o elemento central da lógica da mudança normativa e o fio condutor de todas as mudanças, a fim de que seja mantida a coerência do sistema a cada alteração. Ao princípio da proteção, devem ser integrados outros princípios como o da contributividade e o da solidariedade. Pela lógica contributiva, serão prestigiadas (protegidas) as situações jurídicas dos segurados que por mais tempo e sob maior monta contribuíram para o sistema previdencial quando da mudança legislativa que o afastara do direito à prestação social. Já a solidariedade pode ser manejada para complementar situações não satisfeitas pela contributividade, inclusive no âmbito de regimes assistenciais e de proteção da cidadania⁷¹⁷.

O embate de reduções de direitos previdenciais já consolidados ganhou conotação ainda mais relevante com as medidas de austeridade adotadas pelo Estado Português em razão da crise da dívida soberana e das medidas orçamentais e financeiras adotadas como contrapartida aos auxílios financeiros recebidos pela chamada Troika (Comissão Europeia, Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional). Dentre os julgados com maior relevância para o princípio da proteção da confiança, destacam-se, sinteticamente:

— O Acórdão 396/2011, o qual considerou constitucionais as reduções remuneratórias aos funcionários públicos em nome da contenção de despesas e a manutenção do equilíbrio orçamental e do interesse público, não estando o princípio da proteção da confiança como óbice para impedir a referida restrição⁷¹⁸.

⁷¹⁶ Nos contextos de crises econômicas e fiscais dos Estados, não se pode ignorar que os sistemas de segurança social sejam afetados e até contribuam para os problemas vividos, pelo que os últimos devem se valer da aplicação instrumental das técnicas econômicas e financeiras para obter suas finalidades. Portanto, por ter a crise econômica se trasladado à segurança social, as reformas pretendem obter racionalizações e consolidações dos sistemas como resposta à aparente impossibilidade de manter a viabilidade e equilíbrio econômico e financeiro em termos de eficiência. (CHOZAS BERMÚDEZ, Antonio. *Crisis económica y reforma de las estructuras de la seguridad social. Trabajo Y Seguridad Social*. Buenos Aires: Universidad Católica Argentina, 1989, p. 16).

⁷¹⁷QUINTERO LIMA, Maria Gema. *Op. cit.*, 2001, pp. 126-129.

⁷¹⁸Não obstante a decisão da maioria do TC pela aprovação das medidas de austeridade da LOE 2011, vale ressaltar, dentre as divergências, o voto do Conselheiro João Cura Mariano, para quem não restou atendido o

— O Acórdão 353/2012, o qual entendeu que, embora fossem admitidas as medidas restritivas como necessárias em um período inicial da crise e das medidas compensatórias, os cortes remuneratórios aos funcionários e pensionistas não deveriam ser prolongados, consistindo em sacrifícios excessivos a eles impostos no âmbito do orçamento do Estado para 2012 e comparativamente ao restante da população pelo que as medidas foram consideradas inconstitucionais frente ao princípio da igualdade. Contudo, relativamente à proteção da confiança, o TC entendeu majoritariamente não ser este princípio aqui um obstáculo para as medidas restritivas.

— O Acórdão 187/2013, o qual se pronunciou a respeito do avanço de medidas restritivas, como o corte de remunerações e suspensão dos subsídios de férias ou 14º salário de funcionários públicos e pensionistas. Em que pese tais medidas tenham sido consideradas violadoras da igualdade proporcional, no que concerne à proteção da confiança, o TC pugnou pela necessidade das medidas para manter a estabilidade orçamental, além de que se tornara previsível a sua permanência de forma plurianual em razão da vigência do PAEF (Programa de Assistência Econômica e Financeira).

— O Acórdão 862/2013, que analisou a redução e recálculo de pensões já constituídas da antiga CGA (Caixa Geral de Aposentação dos Funcionários Públicos) pelo Decreto n.º 187/XII da Assembleia da República. No que tange ao princípio da proteção da confiança, O TC entendera que a redução e recálculo dos valores constantes das pensões já constituídas pelo decreto em discussão, embora atinjam apenas os proventos a partir da publicação da norma, referem-se a atos já constituídos em momentos anteriores. Por isso, considerou que há retrospectividade, a qual reclama o princípio da proteção da confiança, sendo que as restrições de direitos, como a diminuição nos valores das pensões no futuro, precisam ser submetidas a uma ponderação frente a bens e interesses contrapostos, que seriam: de um lado, a expectativa dos titulares do direito à pensão a manutenção de seu direito pelas mesmas regras então vigentes, em nome da estabilidade e da conformação de sua vida com o planejado; em outra

requisito da necessidade a autorizar o afastamento do princípio da proteção da confiança em nome de um interesse público superior (redução do défice orçamental), uma vez que não fora comprovado que a redução das remunerações de quem recebe remuneração ou benefícios do setor público seria medida menos danosa do que o aumento da receita fiscal a recair sobre o conjunto total da população, pois a cota de sacrifício imposta aos primeiros seria demasiadamente gravosa. Já o voto do Conselheiro J. Cunha Barbosa, também pela inconstitucionalidade das medidas, consignou que fora violada a proporcionalidade e a confiança em razão do efeito ablativo nas remunerações dos destinatários das normas, sem previsão de qualquer tipo de contrapartida, além de que não puderam compensar as perdas remuneratórias em um curto espaço de tempo, o que colocaria em risco a satisfação de compromissos pessoais anteriormente assumidos pelos cidadãos afetados diante da expectativa de receber o quantitativo remuneratório anterior, especialmente para os funcionários que trabalham sob o regime de exclusividade.

ponta, o alegado interesse público que recomenda a alteração normativa, para se obter a sustentabilidade do sistema previdencial e se ajustar à realidades financeiras, sociais e demográficas (como o envelhecimento da população e a diminuição de pessoas em idade economicamente ativa e aptas a financiar o sistema previdenciário), o que poria em xeque também o equilíbrio e justiça entre gerações.

Em virtude da necessidade de ponderação entre as chamadas razões de interesse público, fundamentadas majoritariamente na sustentabilidade do sistema previdencial, e o princípio da proteção da confiança, o Tribunal passou a levantar as razões que fortalecem a posição jurídica do beneficiário da Segurança Social.

Neste quadrante, foram pontuados os níveis de proteção conferidos aos titulares das pensões, especialmente daquelas já deferidas de acordo com as regras jurídicas postas em determinado período de tempo, mas também aos segurados que estão a contribuir para a segurança social. Ou seja, as pensões em formação também gozam de proteção, pelo que toda alteração legal que toca nos requisitos para aceder ao benefício ou valor a ser pago devem levar em consideração as expectativas de direito e, sendo cabíveis as mudanças, devem ocorrer de forma leve e com regras de transição, a fim de que os segurados tenham tempo de conformar seus planos de vida a eventuais dificuldades ao direito de se reformar ou mesmo de receberem valores menores, o que os faria ter a possibilidade de buscar caminhos alternativos, como aderir a planos de previdência complementar. Tal escopo protetivo ainda é mais notório quando se está diante de pensões já constituídas, pois se presume que seus titulares já estão em idade avançada e não profissionalmente ativa, tendo, por isso, maiores dificuldades de buscar outros meios que compensem a redução de sua esfera de interesse jurídico.

No que se refere aos reformados pela CGA, atingidos pela diminuição nos valores dos seus benefícios, a garantia da manutenção do montante foi afirmada no momento em que a pensão foi fixada pela resolução final desta entidade, regras essas mantidas pelas sucessivas modificações e limitações legais do regime de cálculo das pensões, presumindo-se que o montante da pensão se manteria intangível. Portanto, mudanças legais avulsas que pudessem alterar significativamente o valor das pensões da CGA não eram esperadas, tendo as restrições em causa contrariado a “normalidade anteriormente estabelecida”.

Novas medidas, além de extrapolarem as ações de convergências das pensões da CGA com o regime geral de segurança social já firmadas e estabilizadas, não eram também compatíveis com as contribuições que os segurados do primeiro sistema haviam vertido. Assim, as razões dos segurados da CGA receberem, na média, 10% a mais que os demais segurados em seus proventos de reforma decorre de um maior esforço contributivo dos primeiros, sendo

motivo de justiça, pela natureza da obrigação sinalagmática que cerca a segurança social, que seus proventos sejam proporcionalmente maiores. Tal cenário, desautoriza os cortes e recálculos realizados nos proventos de pensão ora em causa, fundamentalmente com base no princípio da proteção da confiança.

As decisões do TC que não fizeram prevalecer o princípio da proteção da confiança em face de reduções em valores de pensões e no corte de subsídios a ela relacionadas recebeu opinião favorável de parte relevante da doutrina portuguesa. Nessa direção, CARLOS BLANCO DE MORAIS⁷¹⁹ pugnou pela escorreita aplicação da ponderação ao não fazer prevalecer a proteção da confiança aqui, reconhecendo que, ao longo da vigência do PAEF, tais medidas já não poderiam ser tomadas como surpreendentes.

No que pertine ao Acórdão 862/201, MARIA BENEDITA URBANO entendeu que o tribunal não deveria ter declarado inconstitucional o recálculo e cortes de pensões concedidas no âmbito da CGA (Caixa Geral de Aposentações), discordando que deveriam ser preservadas as situações já constituídas e estabilizadas. No entendimento da referida doutrinadora, o TC agiu de forma incompatível com os compromissos assumidos pelo Estado português perante a comunidade internacional ao receber socorros financeiro quando proferiu o Acórdão 862/2013. Ainda, entendeu que no julgado em questão, fez-se presente uma proteção diferenciada aos reformados da CGA em relação aos demais cidadãos. Assim, maior injustiça do que os cortes a que seriam submetidos os aposentados da CGA, fora tornar intocáveis suas pensões e que esses cidadãos “não teriam que dar qualquer contributo, ainda que temporário, conjuntural ou assistemático, para a sustentabilidade de um sistema público de segurança social que os beneficia grandemente”⁷²⁰.

Embora concorde com o teor do Acórdão 862/2013 quanto à violação da igualdade proporcional, JOÃO CARLOS LOUREIRO⁷²¹ entendeu que a sustentabilidade financeira dos regimes previdenciais seria, em tese, um argumento suficientemente forte para trazer recálculos para as pensões da CGA, mesmo que já constituídas.

⁷¹⁹MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de direito constitucional: teoria da constituição em tempo de crise do estado social*. Tomo II, vol. 2. Coimbra: Coimbra, 2014, p. 739.

⁷²⁰URBANO, Maria Benedita. A jurisprudência da crise no divã. Diagnóstico: Bipolaridade? In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida Ribeiro & COUTINHO, Luís Pereira. *O tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 39.

⁷²¹LOUREIRO, João Carlos. Sobre a (in)constitucionalidade do regime proposto para a redução dos montantes de pensões de velhice da caixa geral de aposentações. *Boletim da Faculdade de Direito*, vol. LXXXIX, Tomo I [separata]. Coimbra, 2013, pp. 162-163; 168; 179.

Já em prestígio à proteção da confiança, NAZARÉ DA COSTA CABRAL⁷²² entende que o Acórdão 862/2013 firma relevante posição no contexto da chamada “jurisprudência da crise”, no sentido de impor que mudanças estruturais e restritivas de direitos da segurança social devem ocorrer de forma programada e com o âmbito mais igualitário possível entre os reformados, pensionistas e contribuintes.

Na mesma direção, defendo que o âmbito de proteção da confiança adotado no Acórdão 862/2013, no sentido de rejeitar a redução das pensões concedidas no âmbito da CGA, deveria ter sido adotado também pelo Tribunal Constitucional para declarar a inconstitucionalidade de cortes de remuneração e suspensão de gratificações de funcionários públicos e pensionistas quando do julgamento dos Acórdãos 396/2011, 353/2012 e 187/2013. Embora nos dois últimos acórdãos o Tribunal tenha decidido pela inconstitucionalidade de algumas dessas medidas, este o fez com base no princípio da igualdade, cuja violação também é verificada, mas que não deveria ter excluído o princípio da proteção da confiança.

Em que pese o entendimento do Tribunal Constitucional Português nos Acórdãos 396/2011, 353/2012 e 187/2013, peço vênia para divergir no ponto específico sobre a proteção a ser conferida às pensões de reforma no tocante à proteção da confiança.

Assim, as linhas traçadas no Acórdão 862/2013 são capazes de prestigiar os princípios da proteção da confiança e da igualdade, trazendo também maior justiça no afã de se obter a justa repartição dos encargos para que se atinja a sustentabilidade das finanças públicas, notadamente aqui, da segurança social no setor previdencial e da Caixa Geral de Aposentação.

O Tribunal, ao decidir que não havia direito expressamente reconhecido a um montante a ser recebido a título de pensão, escorando-se no fato de o regime ser de repartição e não de capitalização, desconsiderou que, não obstante a sistemática de repartição adotada, o regime previdencial público assenta suas regras preponderantemente no sistema de benefício com valor definido, pelo qual o valor das pensões é determinado pela forma das contribuições do segurado ao longo de sua vida⁷²³.

⁷²²CABRAL, Nazaré da Costa. Redução de pensões em curso de atribuição e o princípio da proteção da confiança: algumas reflexões sobre o modo de superação deste impasse, a propósito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 862/2013. *Direito & Política*, n.º 7, maio-agosto 2014, p. 90 e ss.

⁷²³Tanto é assim que, pelas regras atuais, leva-se em consideração o tempo de contribuição e os valores que são descontados dos trabalhadores e não critérios outros como o mero de tempo de serviço e a última remuneração quando da aposentadoria/reforma, conforme se percebe do art. 63, 5, da atual Lei de Bases da Segurança Social, que reza: “O cálculo das pensões de velhice e de invalidez tem por base os rendimentos de trabalho, revalorizados, de toda a carreira contributiva, nos termos da lei.”

Acompanho a preocupação manifesta por OSVALDO FERREIRA DE CARVALHO⁷²⁴, pela qual as restrições de direitos inicial ou artificialmente adotadas sob o manto da excepcionalidade se tornem permanentes. Não se deve admitir que argumentos de emergência para restringir direitos sociais sejam tomadas de maneira indiscriminada, quando, de fundo, se pretende uma atrofia de direitos sociais e de um cenário mais favorável aos interesses econômicos de grandes grupos, o que influencia as finanças públicas. Acaba-se por conviver, assim, com um estado de exceção e crise permanente, quase sempre para restringir os direitos sociais.

Quanto à questão da previsibilidade atinente aos valores futuros das pensões já constituídas, já existe o fator de sustentabilidade, na forma do já mencionado art. 64º da LBSS, não sendo razoavelmente expectável novas ablações nos patamares remuneratórios para além disso, a não ser pela imposição fiscal ou contributiva, tema do qual se pretende tratar mais adiante.

Por todo o exposto, repisando os ensinamentos de MARIA GEMA QUINTERO LIMA⁷²⁵, quando houver alterações nas normas previdenciais, deve-se levar em conta o princípio da proteção. Assim, o direito transitório da segurança social precisa estar impregnado na lógica protetora a reger cada sistema em concreto, para ir além de um conjunto formal de soluções de problemas jurídicos da intertemporalidade. Com isso, busca-se dar um tom mais substantivo e não apenas procedimental a essas regras, a fim de evitar que as reformas normativas do sistema de segurança social acabem por aniquilar os fins protetivos.

3.6 Crise do Estado Social e reflexos na proteção social: mudanças no mercado de trabalho e envelhecimento demográfico

Todos os sistemas de pensões estão invariavelmente sujeitos a desafios que tocam à sua sustentabilidade e eficiência do ponto vista financeiro e social. Dentre esses riscos que ameaçam a solvência das redes de proteção social destacam-se: a inflação e a deflação; riscos relativos ao investimento dos recursos no mercado; insolvência do provedor do sistema de pensões, inclusive de Governos; insolvência do empregado; instabilidade política e regulação deficiente do sistema; instabilidade econômica e flutuação do mercado de trabalho⁷²⁶.

⁷²⁴CARVALHO, Osvaldo Ferreira de. *Segurança jurídica e a eficácia dos direitos sociais e fundamentais*. 4.^a ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017, p. 300.

⁷²⁵QUINTERO LIMA, Maria Gema. *Op. cit.*, 2001, p. 131.

⁷²⁶STEVENS, Yves. The Role of the government in creating of enhancing the access to fund or unfunded pensions in the modern welfare state. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future*

Ou seja, a segurança social precisa equilibrar esses riscos com soluções financeiras e de gestões adotadas para atender, concomitantemente, a uma combinação ótima de bem-estar social e eficiência⁷²⁷⁻⁷²⁸.

Em que pese os avanços sociais experimentados nos países da Europa Ocidental, na América do Norte, no Japão e em países da Oceania que abraçaram o Estado de bem-estar social, ainda que com variações, a partir da década de 1980 os sistemas de segurança social passaram a enfrentar sérios problemas de sustentabilidade financeira, traduzida majoritariamente na limitação das receitas para atender o crescente volume dos gastos com benefícios e demais prestações.

Os mencionados desequilíbrios devem-se, em síntese, a impactos exógenos decorrentes da transformação econômica e social que o mundo experimentava⁷²⁹ e ainda se fazem presentes nos dias atuais.

Nesse aspecto, pode-se retroceder à década de 1960, quando condições socioeconômicas, tais quais o incremento da mobilidade de capital, acirrada competição entre economias, desindustrialização, maciço e estrutural desemprego, envelhecimento populacional e participação da mulher no mercado de trabalho, desafiaram fortemente o funcionamento o sistema de proteção sócio laboral então vigente. Dito de outro modo, as transformações sociais da família, inclusive com a redução da estabilidade e de uniões longevas, e a inclusão da mulher no mercado de trabalho, são fatores que aumentam os custos de oportunidade que envolvem a decisão de ter filhos e, com isso, provocam a queda da fertilidade.

of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

⁷²⁷ESPING-ANDERSEN, Gosta. Reestructuración de la protección social: nuevas estrategias de reforma em los países adelantados. In: FRANCO, Rolando (Ed). *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia: estudios en homenaje a Aldo E. Solari*. Santiago y Montevideo: CEPAL, 1999, p. 197.

⁷²⁸Sobre a eficiência nos sistemas de pensão, uma das formulações teóricas mais difundidas, inclusive para definir a escolha entre sistemas de repartição (*pay as you go*) e os de fundo de pensão (*funded pensions*) é a chamada “Aaron condition”, presente na produção de HENRY AARON desde pelo 1966. A teoria em questão baseia-se na presunção econômica de que a eficiência econômica em quaisquer dos sistemas de pensão estará presente quando os benefícios forem custeados com a menores taxas de contribuições possíveis. Ou seja, busca-se melhores pensões com menores custos para a sociedade. Os sistemas de repartição são financiados inteiramente por contribuições correntes e reais, enquanto os fundos de pensão têm como fontes contribuições reais dos usuários, acrescidas de um retorno financeiro decorrente do investimento após um determinado período de tempo. Sob essa ótica, os fundos de pensão serão mais eficientes que os sistemas de PAYG se o retorno real dos investimentos for maior do que a soma entre a média do crescimento dos salários e a média do crescimento da taxa de emprego sobre um determinado período temporal. Já do ponto de vista do segurado/ contribuinte, as pensões regidas sobre o PAYG serão mais atrativas se a soma do crescimento dos participantes do sistema e a média do crescimento dos rendimentos para cada indivíduo exceda o rendimento líquido real do investimento em contribuições. (AARON, Henry. The Social Insurance. *Canadian Journal of Economics and Political Science*. vol. 32, n.º 3, (Aug. 1966), pp. 371-374. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/139995>. Acesso em: 10 fev. 2022).

⁷²⁹ESPING-ANDERSEN, Gosta. Reestructuración de la protección social: nuevas estrategias de reforma em los países adelantados. In: FRANCO, Rolando (Ed). *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia: estudios en homenaje a Aldo E. Solari*. Santiago y Montevideo: CEPAL, 1999, p. 191.

A concepção de *homem permanentemente empregado* foi ameaçada pelos altos custos dos direitos laborais, levando à rotulação de que os sistemas se tornaram pesados, sobrecarregados e insustentáveis. No mais, o reforço da proteção às relações laborais aprofundou o fosso no mercado de trabalho entre os neles integrados e os já excluídos. Como sintetizou ESPING-ANDERSEN⁷³⁰, o custo laboral alto e a proteção generalizada do emprego dos “varões” são capazes de criar desemprego que afeta suas esposas e filhos e, por isso, a “familiarização” das responsabilidades de bem-estar podem ter um custo tão alto quanto se fosse o Estado a, tendencialmente, financiar prestações sociais a quem delas necessitasse.

A proteção social relacionada à substituição de rendimentos dos trabalhadores, de acordo com JAN TINBERGEN⁷³¹, exerceria uma influência dupla sobre eles no aspecto psicológico: por um lado, o sentimento de segurança milita em favor da disposição de produzir dentro de um sistema leal, mas esse também pode levar à redução da produtividade e à acomodação dos beneficiários

Deve-se destacar a internacionalização econômica, cuja globalização financeira provoca mobilidade de capitais e queda na capacidade de arrecadação de impostos de grandes detentores de riquezas, o que prejudica o financiamento de prestações sociais.

Especial destaque deve ser dado às mudanças demográficas, especialmente o envelhecimento da população e a redução da natalidade, os quais só fazem aumentar o custo das pensões de velhice e demais prestações relacionadas à inatividade e à vida longa perante o Produto Interno Bruto. Isso porque há um menor número de pessoas em idade economicamente ativa, ou tendencialmente aptas a trabalhar e a pagar contribuições sociais que financiam as pensões de reformas dos idosos⁷³². Com o envelhecimento da população, é inevitável o declínio da oferta potencial de mão de obra na economia, ainda que haja a tendência de prolongamento da vida ativa, inclusive com o adiamento da data para as pessoas poderem

⁷³⁰*Idem*, p. 196.

⁷³¹TINBERGEN, Jan. The theory of optimum regime. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J (Coord). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1959, pp. 269-277.

⁷³²Conforme constata diversos estudos demográficos, nas últimas décadas, a parcela da população com idade superior a 65 anos, em média, quase dobrou nos países da OCDE. A proporção da população com 65 anos ou mais aumentou de menos de 9% em 1960 para mais de 17% em 2017. Tais dados, aliados às baixas de fecundidade, reforçam o aumento proporcional dos idosos na população mundial. A média dos países da OCDE apresentava, em 2017, 17,4% da população com mais de 65 anos e a tendência é de que o referido índice chegue à marca de 27,1% em 2050. A citada elevação é particularmente mais rápida entre as pessoas com idade superior a 80 anos, as quais representavam, em 2017, 4,6% da média dos países da OCDE, mas que em 2050 tendem a mais do que dobrar, chegando a 10,1%. (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Revisão 2019 das Perspectivas da População Mundial*. Disponível em: <https://esa.un.org/unpd/wpp/>. Acesso em: 14 fev. 2022)

reformular-se. Por exemplo, já se registra escassez de trabalhadores de cuidados de longa duração e, nos próximos anos, tende a ocorrer pressão para recrutar esses profissionais qualificados⁷³³.

Pessoas mais idosas tendem a apresentar diferentes necessidades e comportamentos que os mais jovens. As primeiras tendem a trabalhar e economizar menos, pelo que são presumidos menores índices de trabalho e capital nas economias em que predominam numericamente idosos, crianças e adolescentes em comparação às pessoas em idade economicamente ativas. Ao mesmo tempo, quando a população envelhecida se torna maioria, torna-se mais dificultosa a diminuição de gastos com saúde e pensões, cujas despesas recaem, especialmente pelas contribuições e pelos impostos nos trabalhadores. Em outras palavras, a proporção entre consumo e produção tende a ser mais elevada para as sociedades com populações predominantemente jovens e/ou idosas em relação aos adultos com idade laboral, o que impacta em variáveis como valor agregado do trabalho, produtividade, ganhos e poupanças e deságua no crescimento econômico⁷³⁴.

Desse modo, o envelhecimento da população também pode estar relacionado a baixos índices de crescimento econômico e deve pesar sobre o crescimento da produtividade laboral nas próximas décadas. Isso porque o perfil etário dos empregos pressionará os trabalhadores mais idosos, cujas habilidades e competências estarão mais sob risco de tornarem-se obsoletas à medida em que a digitalização transforma as necessidades do mercado de trabalho. Ao mesmo tempo, a força de trabalho idosa tende a ser menos empreendedora, menos criativa e inovativa do que a dos mais jovens. A aludida redução da produtividade, aliada ao mencionado perfil de consumo das sociedades envelhecidas (maiores gastos com saúde, menos economias e investimentos) provocará impactos severos no crescimento econômico. Por tudo isso, FALILLOU FALL⁷³⁵ entende que o envelhecimento da população permanece como o principal desafio à sustentabilidade dos sistemas de pensões.

Nos regimes previdenciais em que as pensões são de benefício definido e de repartição (PAYG), o envelhecimento leva ao seu progressivo desequilíbrio financeiro. A média da taxa de substituição (proporção da média de pensões em face da média dos salários) é menor nas

⁷³³ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Pensions at a Glance 2017: OECD and G20 Indicators*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/pension_glance-2017-en. Acesso em: 14 fev 2022.

⁷³⁴BLOOM, David E.; CANNING, David; FINK, Günther. Population Aging and Economic Growth. *Commission on Growth and Development Working Paper*, n.º 32, 2008. World Bank, Washington, DC. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/28027>, pp. 13-15. Acesso em: 23 fev. 2022.

⁷³⁵FALL, Falilou. Sustainability and adequacy of pension systems across the OECD: shocks, robustness and policies. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019. *Financial and Monetary policy studies*, n.º 48, p. 90.

sociedades com maior população idosa. Com isso, as médias das pensões tornam-se menores, refletindo no fato de que os benefícios serem rateados entre os reformados. Os pensionistas mais velhos tendem a receber pensões menores que os jovens participantes dos sistemas, conforme estas sejam indexadas aos preços em vez de aos salários. O envelhecimento da população também provoca efeitos negativos nos sistemas de contribuição definida⁷³⁶, por conta da queda da taxa de substituição, a qual se mostra maior do que a observada nos sistemas de benefício definido. Além disso, o valor de serviço do ponto diminui de acordo com a taxa de suporte, enquanto o valor de compra do ponto - definido como o preço de uma unidade de anuidade vitalícia diferenciada - aumenta com a expectativa de vida. Portanto, os indivíduos ganham número menor de pontos com um valor de serviço menor. O ajuste dos valores dos pontos mantém o esquema em equilíbrio⁷³⁷.

Tais questões relativas ao envelhecimento da população nos sistemas de pensão pautados pela repartição apresentam implicações intergeracionais, uma vez que são considerados os riscos de sustentabilidade financeira da Segurança Social para as gerações atuais que estão a trabalhar e contribuir. Os referidos impactos intergeracionais são tamanhos em tais modelos previdenciais que SAKURA SHIGA⁷³⁸ defende que tais pensões não capitalizadas têm financiamento equiparados ao endividamento público e a emissão de títulos públicos. Os problemas financeiros futuros poderiam ser agravados por conta da seleção reversa, pela qual poderia haver a adesão aos sistemas previdenciais apenas daqueles que se consideram mais fortemente expostos aos riscos e assim ficaria inviável pagar os prêmios de seguro. Para mitigar

⁷³⁶Além da posição do Banco Mundial, há vozes que se levantam também, nitidamente favoráveis ao sistema de contribuições definidas em detrimento do de benefício definido para prevenir os riscos decorrentes da longevidade. Dentre estes, Antonie Dedry, Harun Onder e Pierre Pestieau entendem que o envelhecimento provoca implicações no acúmulo de capitais e na duração da vida economicamente ativa. Os efeitos do aumento da expectativa de vida e da queda da fertilidade seriam diversos a depender das regras e dos sistemas de pensão. Para o aumentar, em países não dotados de sistemas de segurança social robustos, o acúmulo de capital seria bem maior, mesmo quando há o aumento o decréscimo nas taxas de natalidade. Ainda haveria efeitos positivos nos regimes de contribuição definida, independentemente da idade para reforma. Com isso, defendem a transição dos regimes de PAYG para funded pensions, assim como dos de benefício definido para contribuição definida para trazer ganhos ao longo prazo, ainda que com custos de bem-estar às gerações e trabalhadores correntes. (DEDRY, Antoine; ONDER, Harun & PESTIEAU, Pierre. *Aging, Social Security Design, and Capital Accumulation. Policy Research Working Paper*, n. 7418. World Bank, Washington, DC, p. 18. Disponível em: <<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/22840>>. Acesso em: 26 fev. 2022).

⁷³⁷FALL, Falilou. Comparing the Robustness of PAYG Pension Schemes. *OECD Economics Department Working Papers*, n.º 1134, OECD Publishing, 2014, pp. 20-21. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/economics/comparing-the-robustness-of-payg-pension-schemes_5jz158w3ghmx-en>. Acesso em: 24 fev. 2022.

⁷³⁸SHIGA, Sakura. International Comparison of taxation and social security policies. *Bulletin for International Taxation*, 2010, pp. 186-190.

tais dificuldades, a filiação e o pagamento de contribuições e cotizações nos esquemas protetivos básicos é imposta aos trabalhadores.

As mudanças drásticas no mercado de trabalho e na maneira como as carreiras são construídas pelos indivíduos, aliadas a efeitos adversos das recentes crises econômicas que marcam a era da globalização, também prejudicam de sobremaneira a sustentabilidade dos sistemas de segurança social. Nesse cenário, ganha grave e especial importância os elevados índices de desemprego, especialmente na população mais jovem. Ou seja, há fragilização da capacidade econômica justamente e inclusive daqueles que deveriam estar a contribuir, com a incidência de cotizações e contribuições, para o financiamento das pensões correntes, em razão de fatores como o desemprego, o trabalho informal, temporário, por conta própria e o trabalho que não tem espaço definido. Essas modalidades de prestação laboral são mais difíceis de serem cobertas pelos sistemas tradicionais e nacionais de pensões, notadamente por nem sempre haver estabilidade no recebimento de rendimentos, a pôr em risco, por via de consequência, o recolhimento de contribuições para a Segurança Social⁷³⁹.

Mesmo que as prestações sociais não tenham apresentado níveis seguros de rendimentos básicos que garantam uma vida digna, houve avanços significativos no objetivo de ampliar os sistemas de pensões universais em países em desenvolvimento, inclusive naqueles cujas rendas são baixas ou médias. Já nos países em que há sistemas de pensões mais abrangentes e estruturados, o desafio maior é manter o equilíbrio entre a sustentabilidade financeira e o nível adequado dos benefícios. Em conclusão, as dificuldades encontradas por muitos países para solidificarem seus sistemas de pensões apontados são os baixos níveis de desenvolvimento econômico, aumentado grau de informalidade, pouca capacidade de arrecadação de contribuições, a pobreza e espaço fiscal insuficiente para financiar as prestações. Há ainda a dificuldade em garantir, aos que recebem pensões, a possibilidade de manterem-se com saúde e de forma decente⁷⁴⁰.

Mais fortemente a partir da década de 1990, as preocupações com a insustentabilidade financeira dos sistemas de segurança social trouxeram à discussão – juntamente com a noção

⁷³⁹BERNARDINO, Gabriel. Sustainable pensions for European citizens: how to close the gap? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

⁷⁴⁰Especialmente, a garantia de proteção adequada aos mais idosos é mais dificultada para mulheres, pessoas com baixas remunerações, com trabalhos informais e precários, pessoas trabalhando em plataformas digitais e imigrantes, conforme reconhece a OIT. (INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO. 2021. Disponível em: <https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm>. Acesso em 02 fev. 2022, pp. 166-168). No entanto, os sistemas de repartição ainda consistem nos modelos básicos de previdência, em que pese possam ser complementados por esquemas de capitalização, conforme será dito novamente no capítulo 5, item 5.1.

de riscos sociais como motivadores dos sistemas protetivos – o conceito de “*social risk management*”⁷⁴¹, o qual se volta aos perigos aos que os regimes de pensões estão sujeitos. O objetivo do referido conceito é para que seja estendido o tradicional enquadramento da proteção social para nele fazer incluir a prevenção, mitigação e compartilhamento ou cópia de estratégias para proteger os níveis de subsistência e balizar as decisões de tomadas de riscos. Sob a premissa de enfatizar os mais vulneráveis aos riscos, quais sejam os mais pobres, o referido movimento busca encorajá-los a participar do crescimento econômico, inserir-se em atividades lucrativas e obterem ganhos visando à superação da condição de miserabilidade e de carência de recursos⁷⁴².

De acordo com o entendimento de ROBERT HOLZMANN & STEEN JØRGENSEN⁷⁴³, as constantes crises econômicas pelas quais o mundo tem passado, aliado ao conflito entre as demandas crescentes de proteção social e a alegada escassez de recursos financeiros para provê-las, têm oferecido pouco alívio às milhões de pessoas que vivem com menos de um dólar por dia, aos desempregados em decorrência dos ajustes advindos da globalização e ao aumento no número de idosos e crianças necessitadas. Para estes estudiosos, grande parte desta problemática decorre da definição tradicional da proteção social, a qual é orientada a medidas públicas de respostas aos riscos, notadamente na intervenção do mercado de trabalho, provisões e redes de proteção.

Esta acepção tradicional, demasiadamente focada no setor público, é enfatizada nos custos das prestações, mas pouco se atém aos efeitos econômicos positivos que provocam em prol do

⁷⁴¹HOLZMANN, Robert; SHERBURNE-BENZ, Lynne; TESLIUC, Emil. *Social Risk Management: The World Bank Approach to Social Protection in a Globalizing World*. World Bank. May 2003. Disponível em: <https://agris.fao.org/agris-search/search.do?recordID=US2012410355>. Acesso em: 16 fev. 2022.

⁷⁴²O conceito de “*social risk management*” assemelha-se a outra formulação capitaneada pelo Banco Mundial, mas também por outras instituições de cariz liberal e aderentes ao Consenso de Washington, qual seja o de “falhas de governo” (*government failures*). O objetivo aqui seria, fazendo um paralelo às chamadas falhas de mercado que justificam a intervenção do Estado na economia, apontar dificuldades e erros na atuação estatal, inclusive para servir de suporte para desestatização e retrações de políticas e programas sociais, justificadas pela necessidade de contenção dos gastos públicos. Sob o espectro desse conceito de falhas de governo, o Banco Mundial pugnou pela incapacidade dos sistemas de segurança social sob a modalidade de repartição (PAYG) de lidarem com o envelhecimento da população e com o declínio da produtividade. No mais, defendeu-se a existência de incentivos negativos no mercado de trabalho decorrentes dos regimes públicos de pensões, as quais reduziriam a busca por empregos, provocariam a retirada dos trabalhadores rumo à informalidade e induziria a reformas precoces. Os sistemas de pensões causariam ainda custos fiscais excessivos, a acarretar o aumento da carga tributária e os défices orçamentais. Logo, estaria justificado o pífio crescimento econômico pela baixa de investimentos e de poupanças individuais, o que prejudicaria também o bom funcionamento dos mercados de capitais. (CABRAL, Nazaré da Costa. *Pensions plans and European Pillar of Social Rights: a new scope for the EU Social Policy?* In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328)

⁷⁴³HOLZMANN, Robert & JØRGENSEN, Steen. *Social Risk Management: A new conceptual framework for social protection and beyond. Social protection discussion paper*, n.º 6, World Bank, pp. 2-3. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/932501468762357711/pdf/multi-page.pdf>. Acesso em: 11 set. 2021.

desenvolvimento. No mais, a abordagem regular da proteção social proporciona pouca orientação a fim de subsidiar uma perspectiva estratégica a respeito da redução efetiva da pobreza para além da inclusão daqueles que não possam participar do processo de crescimento econômico, mediante o uso intensivo de mão de obra. Nesse contexto de persistência das fragilidades sociais, os sistemas de proteção precisam estar bem desenhados em suas regras, especialmente no seu financiamento e a abrangência de suas medidas de proteção.

3.7. As Reformas nos Sistemas de Segurança Social

Diante do contexto delineado no item anterior, especialmente no que pertine aos riscos apontados para a sustentabilidade da Segurança Social, na época quase sempre atribuídos às mudanças demográficas, a década de 1990 é palco de alterações mais significativas aos regimes de segurança social.

Debaixo de forte influência do Relatório de 1994 do Banco Mundial⁷⁴⁴, a proteção abrangente dos sistemas de segurança social vem sendo mitigada pela chamada teoria dos três pilares de proteção, sob a pretensão de conciliar a intervenção social do Estado protetor, que repercute em termos financeiros à toda coletividade.

Os fundamentos do referido Relatório do Banco Mundial eram de que um sistema de segurança social na terceira idade deveria buscar três finalidades: poupança (poupar rendimentos ao longo da vida, inclusive abrindo mão do seguro em prol de segurança no futuro), redistribuição (transferência de rendimentos entre os indivíduos, a fim de compensar as dificuldades de poupança aos indivíduos com baixos rendimentos) e seguro (proteção contra a diversidade de riscos, inclusive aqueles que ameaçam a poupança, os que decorrem de causas naturais e os advindos do fracasso de programas públicos), em cada qual o Estado tem um papel diferente. Para cada função destas, devem ser adotados sistemas de proteção na velhice com diversas fontes e métodos de financiamento e gestão, compatíveis com a partilha equilibrada de riscos⁷⁴⁵.

Sob este prisma, haveria um primeiro pilar, o qual compreende o sistema público de pensões, de enquadramento obrigatório e que visa à proteção dos trabalhadores, inclusive com a compensação dos salários perdidos, mediante rendimentos de substituição, os quais são

⁷⁴⁴WORLD BANK. *Adverting the old age crises*: a World Bank Policy Research Report. Oxford: New York and Toronto: Oxford University Press, 1994.

⁷⁴⁵CARDOSO, Teodora. O financiamento da segurança social: bases de equidade e de sustentabilidade. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro. *A Crise e o Direito à Segurança Social*: diagnósticos e perspectivas. Coimbra: Almedina, 2020, p. 82.

financiados essencialmente por contribuições obrigatórias. Ainda, o sistema público compreende a proteção universal, quase sempre a considerar os cidadãos mais vulneráveis ou que não atinjam patamares mínimos econômicos, mediante concessões de benefícios que podem assumir as seguintes configurações: benefícios dependentes das condições de recursos; benefícios do tipo universal; benefícios fixos para trabalhadores e uma pensão mínima conferida à totalidade dos cidadãos. Portanto, o primeiro pilar volta-se à redução da pobreza na terceira idade e a atribuição de um seguro contra os riscos sociais, ainda que sob complementação dos demais pilares⁷⁴⁶.

O segundo pilar compreende a proteção complementar à proteção social básica, de adesão tendencialmente obrigatória, mas de contribuição definida, pelo que os benefícios, quase sempre pensões, serão dependentes do resultado das aplicações que lhe forem dadas. A gestão deve ser privada e promovida por empresas, grupos de trabalhadores ou simples cidadãos, o que se justificaria para evitar a concentração dos investimentos em títulos da dívida pública nacional e para induzir concorrência entre as entidades gestoras, o que levaria a maior eficiência⁷⁴⁷. Há aqui margem para a atuação de seguros de grupo, fundos de pensão e associações mutualistas, mas também pode abrigar a previdência complementar, a depender das escolhas normativas de cada Estado⁷⁴⁸.

Por fim, o terceiro patamar refere-se à proteção complementar pessoal e voluntária, que está relacionada à poupança estritamente individual e com rentabilidade financeira, geralmente sob administração de entidades bancárias e seguradoras, como os planos de poupança-privada. Assim, estimula-se as pensões privadas e individualizadas – *funded pensions* – cujas gestões devem estar bem reguladas, especialmente para evitar perigos que eventuais inovações financeiras podem causar aos aportes e investimentos e para prevenir que os fundos de pensão fiquem sujeitos, pelo desconhecimento dos trabalhadores, a condutas lesivas, demasiadamente arriscadas e apenas direcionadas pelos agentes do mercado. As pensões privadas e individualizadas podem conviver com planos coletivos e regimes coletivos compulsórios, em que pese essas contribuições compulsórias possam pressionar os custos do trabalho assalariado, podendo até mesmo provocar redução dos salários pagos aos trabalhadores⁷⁴⁹. Os produtos e

⁷⁴⁶CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: Segurança Social, Sectores Regionais e Locais*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2020, p. 32.

⁷⁴⁷CARDOSO, Teodora. *Op. cit.*, p. 84.

⁷⁴⁸NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social: princípios fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, pp. 238-239.

⁷⁴⁹BOVENBERG, A. L. & VAN DER LINDEN, A. S. M. Can we afford to grow old? *Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis*, 1997, p. 53. Disponível em: <extension://efaidnbmnibpcjpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.cpb.nl%2Fsites%

regimes das pensões privadas devem ser eficientes e dotados de mecanismos de flexibilidade, inclusive diante de incumprimento de contribuições, e de transparência a respeito dos custos, encargos e retornos dos investimentos, de forma a unir o estímulo à formação de poupanças individuais e a regulação inerente à proteção social⁷⁵⁰.

A reorganização dos sistemas de segurança social, segundo o preconizado pelo Banco Mundial, precisa gerar sistemas multipilares, nos quais os três níveis devem estar integrados e atuarem conjuntamente, cabendo a cada país a implementação de acordo com seu contexto sociopolítico. Uma vez observado esse preceito pelos países, vantagens seriam aferidas, tais como: a tomada de decisões sobre quais grupos, de várias ou da mesma geração, devem ser mais beneficiados ou penalizados através das transferências do pilar público, a contribuir com a redistribuição e a redução da pobreza; alcance de uma relação estreita entre o incremento de contribuições e os benefícios a serem recebidos pelo usuários no segundo pilar, com a intenção de reduzir as taxas, a evasão e as distorções de mercado; o pilar dos seguros privados obrigatórios seria submetido a um amplo e descentralizado controle, com a intenção de criar a predisposição a aforros de longo prazo e o crescimento do mercado de capitais; a diversificação dos riscos, mediante a interação entre as gestões públicas e privadas; determinação dos benefícios pela política e pelo mercado; o uso do crescimento dos salários e dos rendimentos de capital como base das finanças; o investimento em variados seguros, podendo ser eles públicos ou privados, nacionais ou estrangeiros⁷⁵¹.

Movidos por esses desafios financeiros, demográficos e sociais, estimulados por organismos transnacionais, especialmente o Banco Mundial⁷⁵², e pelo mercado financeiro, os sistemas de pensão baseados na repartição vêm sendo complementados por recolhimentos e poupanças em fundos individuais de contribuição definida, tanto aqueles de adesão voluntária, quanto facultativa. O objetivo dessas complementações, do ponto de vista do usuário, é aumentar o patamar dos benefícios de acordo com as performances econômicas dos mercados, pois as contribuições são aplicadas e objetos de investimentos a cargo das entidades gestoras⁷⁵³.

2Fdefault%2Ffiles%2Fpublicaties%2Fdownload%2Fcan-we-afford-grow-old.pdf&clen=279454&chunk=true>. Acesso em: 13 fev. 2022.

⁷⁵⁰BERNARDINO, Gabriel. Sustainable pensions for European citizens: how to close the gap? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

⁷⁵¹WORLD BANK. *Adverting the old age crises: a World Bank Policy Research Report*. Oxford, New York and Toronto: Oxford University Press, 1994, p. 254

⁷⁵²ORENSTEIN, Mitchell. *Privatizing pensions: the transnational campaign for social security reform*. Oxford: Princeton University Press, 2008.

⁷⁵³INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021. Disponível em:

Desse modo, ficaram estabelecidos pilares no atendimento dos sistemas de pensões, nos quais convivem os sistemas de repartição de benefícios definidos, destinados a uma cobertura mais elementar e as previdências complementares de contribuição definida, pautadas pela capitalização.

Em síntese, pode-se afirmar que as reformas realizadas nos últimos anos provocaram nos sistemas de Segurança Social uma convergência para o centro, especialmente se tomadas em conta as outrora marcadas diferenças entre os países que adotam sistemas de proteção laborista, anglo-saxão, universalistas e mediterrâneos. Neste fenómeno, identificam-se dois traços fundamentais: a adoção de medidas de reexperimentação, consistente em ensaios ou adaptações de ações que tenham obtido sucesso em outros países e sistemas jurídicos⁷⁵⁴. Não obstante isso, medidas de recalibragem da política social são adotadas tendo em conta as dimensões funcional, distributiva, normativa e a político-institucional⁷⁵⁵.

Como dito, as reformas nos sistemas de segurança social que se intensificaram a partir dos anos 1990 são em grande parte motivadas pela preocupação com a sustentabilidade das finanças públicas e dessa importante área de atuação do Estado. Por isso, é muito frequente que medidas de redução das despesas relativas a benefícios e prestações da segurança social se imponham, assim como a busca pelo incremento de receitas que alimentem financeiramente os respectivos regimes.

Desta forma, muitos países introduzem reformas paramétricas em seus sistemas contributivos para adequar-se à sustentabilidade a longo prazo e a mudanças estruturais. Nesse caminho, segundo levantamento da OIT, entre 2010 e 2020, um total de 291 (duzentos e noventa e uma) medidas foram anunciadas em vários países com o objetivo de racionalizar as despesas previdenciárias em ajuste às receitas obtidas, visando a sustentabilidade financeira, especialmente nos regimes contributivos. As alterações foram motivadas por uma série de fatores, tais como: mudanças demográficas (envelhecimento da população), combinada com décadas de estagnação de salários e congelamentos das taxas de contribuições; desafios relacionados às rápidas mudanças no mundo do trabalho e da emergência de trabalhos precários e sem proteção social; políticas de austeridade fiscal e, algumas vezes, constrangimentos advindos do contexto das assistências financeiras. Do total de reformas mencionadas, 150

<https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm>. Acesso em: 2 fev. 2022. p. 167.

⁷⁵⁴RHODES, Martin; FERRERA, Maurizio; HEMERIJCK, Anton (editor/s). *The Future of Social Europe: Recasting Work and Welfare in the New Economy*. Oeiras: Celta Editora, 2000, pp. 90-94.

⁷⁵⁵CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: Segurança Social, Sectores Regionais e Locais*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2020, p. 22.

(cento e cinquenta) referem-se ao adiamento do recebimento das pensões por meio do aumento das idades mínimas exigidas e eliminação ou inclusão de penalidades em reformas precoces, assim como a concessão de incentivos para reformas realizadas com maior idade ou tempo contributivo, com endurecimento dos requisitos para acesso aos benefícios. Outros 42 (quarenta e dois) registros de medidas de alterações referem-se ao congelamento dos indexadores de pensão, modificação das fórmulas de cálculos, eliminação ou diminuição de benefícios e redução de benefícios fiscais em contribuições (apenas 2). Por outro lado, há o registro de mais 34 alterações legislativas na Segurança Social que tratam de: introdução ou acréscimos de tributos sobre os benefícios (8); alterações do método de indexação (20); congelamento do indexador de pensões (5); racionalização e estreitamento dos regimes e benefícios (1). Por fim, destacam-se 65 outros movimentos que se referem ao incremento das taxas contributivas (41); aumento do teto de contribuição (4); extinção total ou parcial de regimes contributivos (4) e privatizações ou introdução de contas individuais (16)⁷⁵⁶.

Percebe-se, assim, que a maioria das reformas introduzidas se referem a ajustes no âmbito da despesa pública, quais sejam na concessão e acesso aos benefícios. Por outro lado, consta um número diminuto de alterações que enfatizam o aspecto da receita pública, especialmente o aumento de contribuições. Em menor quantidade ainda, são as mexidas nos sistemas de pensões que visam a reforçar o financiamento com novas fontes de receitas, inclusive impostos, ou mesmo que venham a reduzir benefícios fiscais sobre contribuições destinadas ao financiamento da Segurança Social⁷⁵⁷⁻⁷⁵⁸.

No entanto, em que pese a imposição de maior austeridade fiscal, é importante que algumas despesas sociais sejam identificadas e livradas de cortes totais ou parciais. É de se cogitar que alguns gastos dessa natureza sejam até mesmo majorados ou mesmo inseridos nas políticas públicas governamentais, tais como aquelas relativas à educação e à proteção de empregos. Diante desse contexto, reconhecendo que as redes de segurança social atuam para minorar os efeitos negativos das crises econômicas sobre a pobreza, o desemprego e outras mazelas sociais, é que o – Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) – defendia que, nos países da América Latina, os ajustes fiscais sejam acompanhados e informados pela

⁷⁵⁶INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO. 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 fev. 2022, p. 182, quadro 4.5).

⁷⁵⁷*Idem*, p. 183.

⁷⁵⁸Sobre as novas possibilidades de financiamento da Segurança social, voltaremos a nos reportar no capítulo 5, especialmente no item 5.5.

proteção social. Assim, devem ser prestigiadas as áreas de atuação da Segurança Social, sem prejuízo de outras ações, como a ampliação das opções dos fundos sociais de inversão, do fomento da inovação nos mecanismos de microfinanciamento e o fomento dos programas de qualificação e emprego⁷⁵⁹. Isso porque políticas sociais baseadas no capital humano e social conduzem para uma maior eficiência econômica, pois aumentam a produtividade e a qualidade da força de trabalho⁷⁶⁰.

Sob esta linha de raciocínio, as políticas sociais devem se voltar à inclusão social e a promoção das condições de trabalho digno. O Estado deve tirar da margem de desigualdade social as pessoas vulneráveis e com poucas condições de inserção no mercado de trabalho, devendo inclui-las em um sistema inteligente de Segurança Social. Uma vez feito isso, os beneficiários com as medidas de inclusão virão a contribuir, mediante o pagamento de impostos e contribuições sobre seus ganhos laborais e sobre o que consomem, com o próprio financiamento do Estado. Ao contrário, ficando os indivíduos sem trabalho, terão que ser socorridos necessariamente pelas políticas assistenciais, as quais não são contributivas⁷⁶¹.

Dito de outra forma, a inclusão de pessoas no mercado formal de trabalho reduzirá a carga das prestações assistenciais, ao mesmo tempo em que incrementará o sistema contributivo-previdencial. Ou seja, deve-se prestigiar a empregabilidade e as condições dignas de trabalho, para que haja maior inclusão previdenciária, o que certamente aliviará a médio e longo prazo as prestações assistenciais não contributivas⁷⁶². Assim, a busca pelo pleno emprego e o combate ao desemprego, tal como visto no auge do *Welfare State* (1945-1975), aliado ao

⁷⁵⁹IGLESIAS, Enrique V. Las crisis, ele desempleo y las redes de protección social: explorando nuevas fronteras. In: FRANCO, Rolando (Ed). *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia*: estudos em homenagem a Aldo E. Solari. Santiago y Montevideo: CEPAL, 1999, pp. 186-187.

⁷⁶⁰FOUARGE, Didier. Costs of non-social policy: towards na economic framework of quality social policies – and the costs of not having them. *Report for the employment and social affairs DG, European Comission*, 2003, pp. 37-38. Disponível em: <<https://www.temaasyl.se/Documents/EU-dokument/Kommisionsdokument/Cost%20Of%20Non%20Social%20Policy.pdf>>. Acesso em: 31 jul. 2022.

⁷⁶¹Fala-se assim, como proposto por algumas reformas, no intuito de simplificar os sistemas protetivos, em gradual harmonização e maior convergência entre as prestações previdenciais (contributivas) e assistenciais (não contributivas), inclusive no que se refere à base de rendimentos. No entanto, em que pese a simplificação que parece tornar a proposta atraente por utilizar iguais bases de dados, maior entendimento por parte dos beneficiários e ganhos de produtividade e de acertos para os órgãos gestores, surgem dificuldades como enormes dificuldades administrativas, custos de implementação e, acima de tudo, incompatibilidades e incoerências em razão da diversidade da natureza e dos benefícios. Isso porque, os benefícios contributivos e não contributivos têm origens e finalidades diversos e alguns levam em conta a situação familiar do beneficiário, geralmente os benefícios não contributivos, e outros atêm-se às situações individuais dos segurados, tal como ocorre nas pensões de velhice e nos auxílios por incapacidade. (WILLMANN, Christophe. Réformer les: “bases resources” des prestations sociales: un projet complexe, sous contraentes, mais nécessaire. *Droit social*, n.º 2, Février 2022, p. 133).

⁷⁶²ALVES, Hélio Gustavo. Por que o Estado deve promover o sistema de Seguridade Social? In: MORAIS, Océlio de Jesús C (Org). *Sistemas de Seguridade no Mundo*: a dignidade humana está em primeiro lugar? São Paulo: LTR, 2019, p. 231.

controle fiscal, como meio de obtenção da higidez do sistema, releva-se imprescindível para a sustentabilidade da Segurança Social, cujos subsistemas previdencial (contributivo) e assistencial/proteção da cidadania (não contributivo) devem estar integrados⁷⁶³. Nesse sentido, as políticas sociais não devem ser encaradas como responsáveis pela crise econômica, mas sim como a solução para sua superação e para alicerçar o desenvolvimento centrado no bem-estar das pessoas⁷⁶⁴.

Portanto, deve-se reconhecer que as mencionadas reformas muitas vezes avançaram diante de supressões de salários, congelamento das taxas contributivas, o crescimento da desigualdade e as falhas da divisão dos rendimentos pelo trabalho. Não obstante isso, a OIT recomenda que as reformas nos sistemas de pensões estejam centradas nos parâmetros de proteção social e solidariedade tuteladas pela organização ao longo dos anos, tendo em vista conciliar a sustentabilidade financeira com a equidade e a justiça social. Assim, as reformas promovidas pela OIT objetivam a proteção à qualidade de vida aos idosos, por meio de: benefícios adequados e previsíveis até a morte dos seus destinatários, com base legal; gestão eficiente e transparente dos sistemas de Segurança Social, inclusive com a participação dos parceiros sociais; revisão frequente dos valores dos benefícios, a fim de preservar o valor de compra e o financiamento coletivo e solidário. As reformas apoiadas pela OIT conciliam a sustentabilidade financeira com medidas inclusivas, tais como: estabelecimento de contribuições baixas para trabalhadores com históricos contributivos fragmentados; concessão de créditos para cobrir períodos de desemprego; fortalecimento da portabilidade de benefícios e da mudança de regimes [contagem recíproca]; apoios a trabalhos e salários decentes, mesmo para evitar que situações de informalidade e precariedade levem ao não recolhimento de contribuições⁷⁶⁵.

Diminutas taxas de crescimento econômico global nos últimos anos, não apenas na Europa, mas também em muitas das economias globais, colocam em pressão também as

⁷⁶³⁷⁶³A respeito da integração e complementariedade entre os sistemas contributivos e não contributivos de Segurança Social, MEIRINHO indica que retirar as famílias da situação de extrema pobreza reforça o vínculo de cidadania das pessoas com a sociedade, permitindo que os beneficiários e as gerações seguintes, se melhores qualificadas, consigam posições mais vantajosas no mercado de trabalho. Desta maneira, os regimes de proteção social (assistência) contribuem para a maior formalização laboral, o que gera maior adesão aos sistemas contributivos previdenciais. (MEIRINHO, Augusto Grieco Sant'anna. *Trabalho decente e seguridade social: o efeito cliquet e a construção do mínimo existencial beveridiano*. Curitiba: Alteridade, 2021, pp. 295-296)

⁷⁶⁴*Idem*, p. 272.

⁷⁶⁵INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO. 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 fev. 2022, p. 183.

pensões privadas e individuais. Grande parte dessas respostas à retração econômica e à pressão sobre os sistemas de pensão recaem sobre os segurados, notadamente com o aumento de suas cotizações e a diminuição dos benefícios, inclusive com a adoção do sistema de contribuição definida e mesmo em contratos de seguros de vida e individualizados⁷⁶⁶. No entanto, sobre os patrocinadores, quer sejam entes públicos ou empresas privadas, também se observa o aumento de seu esforço contributivo para tentar equalizar os sistemas de *funded pensions*, sendo que estes atores também se encontram com limitações financeiras como reflexo do parco crescimento econômico. De igual forma, o cenário econômico adverso prejudica a rentabilidade e o retorno dos investimentos desses fundos de pensão. Por isso, afirma-se que os riscos sociais em questão não se limitam aos sistemas tradicionais de pensão (repartição, PAYG e de benefício definido), mas se espraiam também sobre as formas mais contemporâneas, muitas das quais foram adotadas nas reformas a partir da década de 1990⁷⁶⁷.

Nesse contexto de riscos também aos sistemas privados de segurança social (*funded pensions*), inclusive motivada pela instabilidade econômica e pelo pequeno crescimento da economia, observou-se, na sequência à crise financeira global iniciada em 2008, uma retração, ainda que temporária, na chamada “privatização da segurança social”. Isso porque, imediatamente após a deflagração do referido desajuste global, não se registrou novos países a substituir seus sistemas de repartição por fundos de capitalização individual. Pelo contrário, dois países diversos (Argentina e Hungria) recuaram dos sistemas de contas individuais de previdência adotados nos anos 1990. Isso porque a referida crise econômica colocou em dúvida mais uma vez a capacidade das instituições financeiras autorregularem-se, ao mesmo tempo em que a quebra de algumas delas, como o *Lehman Brothers*, demandou a necessidade de socorro estatal, especialmente para amparar os aforros privados presentes nessas instituições, sob pena de provocar danosos efeitos econômicos e sociais. Assim, a magnitude desse colapso econômico abalou a confiança de que os mercados financeiros poderiam ser uma alternativa segura aos sistemas de pensões geridos pelo Estado⁷⁶⁸.

⁷⁶⁶EUROPEAN INSUREANCE AND OCCUPATIONAL PENSIONS AUTHORITY. *Seventh Consumer Trends report*. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.the-digital-insurer.com%2Fwp-content%2Fuploads%2F2019%2F01%2F1370-EIOPA-BoS-18-526-Seventh-Consumer-Trends-Report-for-Publication.pdf&clen=3237926&chunk=true>. Acesso em: 19 fev. 2022.

⁷⁶⁷ BERNARDINO, Gabriel. *Op. cit.*, 2019, p. 328.

⁷⁶⁸ ORENSTEIN, Mitchell A. Pension Privatization in Crisis: Death or Rebirth of a Global Policy Trend? *International Social Security Review*, 64(3), July 2019, pp. 65-80, p. 68-69. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227694079_Pension_Privatization_in_Crisis_Death_or_Rebirth_of_a_Global_Policy_Trend. Acesso em: 16 fev. 2022.

Tanto foi assim que instituições financeiras que sempre estiveram à frente da defesa da implementação de modelos liberais e que enfatizem as poupanças individuais nos sistemas de pensões mudaram parcialmente seus discursos. Dentre elas, o Banco Mundial, que passou a conciliar a defesa das políticas liberais de mercado com a globalização inclusiva e sustentável⁷⁶⁹.

Aos sistemas exclusivamente privados de pensões fortes críticas foram dirigidas pela Organização Internacional do Trabalho, como se percebe no relatório “*Reversing Pensions Privatizations*”⁷⁷⁰, de 2018. Segundo o entendimento adotado, as expectativas criadas a partir do Relatório do Banco Mundial de 1994 e a onda de reformas que a ele se seguiu não se concretizaram positivamente em relação à adoção dos fundos privados de pensões. Dentre as razões apontadas, está a queda ou estagnação dos níveis de cobertura, a deterioração dos rendimentos e capacidade de compra das pensões e o aumento da desigualdade de gênero nos sistemas previdenciais e laborais. No mais, constatou-se que os riscos do mercado financeiro, onde são aplicados os valores das cotizações dos segurados, são transferidos ao indivíduo e respingam na sensível área da proteção social, além de que os custos administrativos aumentaram, o que provoca a redução dos benefícios.

Os custos da transição dos sistemas de PAYG para *funded pensions* mostraram-se elevados, pois os sistemas previdenciais devem ser suficientemente robustos para, ao mesmo tempo, ter que custear as pensões correntes ainda do sistema de repartição e acumular poupanças adicionais para as *funded pensions*. Especialmente aos trabalhadores segurados dos regimes previdenciais ocorre aqui o chamado “*double burden problem*”⁷⁷¹, pois, durante a transição, há um duplo recolhimento, quase sempre concomitante: um para o sistema PAYG, em vias de extinção ou de retração nos pilares protetivos, e outro para o sistema individual de pensões (*funded pensions*).

⁷⁶⁹ Na realidade, a mudança parcial no entendimento da visão totalmente favorável à implementação de sistemas privados de segurança social inicia-se bem antes dessa crise financeira de 200, inclusive pela voz de seu antigo economista chefe e ganhador do prêmio Mundial de Economia Joseph Stiglitz, o qual vem apontando mitos e falhas na crença da supremacia dos mercados como provedores da estabilidade econômica e dos sistemas de pensões. (ORSZAG, Peter & STIGLITZ, Joseph. Rethinking pension reform: Ten myths about social security systems. In: R. Holzmann and J. Stiglitz (eds.). *New ideas about old age security: Towards 21st sustainable pension systems in the Century*. Washington, DC, World Bank, 2001. Disponível em: <<https://www8.gsb.columbia.edu/researcharchive/articles/1478>>. Acesso em: 21 fev. 2021)

⁷⁷⁰ ORTIZ, Isabel; Durán-Valverde, Fabio; URBAN, Stefan; WODSAK, Veronika & YU, Zhiming. *Reversing Pension Privatizations: Rebuilding public pension systems in Eastern Europe and Latin America*. In: INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Reversing Pension Privatizations: Rebuilding public pension systems in Eastern Europe and Latin America*. International Labour Office. Geneva: ILO, 2018, pp. 13-35.

⁷⁷¹ WORLD BANK. *Transition : Paying for a Shift from Pay-as-You-Go Financing to Funded Pensions*. World Bank Pension Reform Primer Series. World Bank, Washington, DC, 2005. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11242>. Acesso em: 25 fev. 2022.

Esses custos adicionais normalmente são cobertos por diversas fontes, tais como aumento de contribuições, de taxas, aumento do déficit público ou decréscimo dos níveis dos benefícios. Dependendo da intensidade do uso das referidas fontes de financiamento, o impacto é distribuído diversamente entre as gerações, pois o aumento das contribuições afeta os trabalhadores atuais, enquanto a diminuição das pensões afeta os reformados. Portanto, quando da transição de um sistema previdencial de repartição para um sistema de capitalização, há de se fazer o questionamento de quão justa será a repartição dos encargos entre as gerações, inclusive sob o olhar do financiamento com receitas fiscais, arcadas pela sociedade como um todo⁷⁷².

Especialmente em situações de crises econômicas, os referidos custos de transição revelam-se ainda mais penosos, pois mais difícil será tanto para os trabalhadores ativos, quanto aos inativos suportar seus impactos financeiros, enquanto os governos tendem a ter menor capacidade de suportar défices ou apresentar contrapartidas financeiras para custear os referidos impactos. Isso porque, quando o déficit público for baixo, ao assumir um novo débito para fazer frente aos custos de transição, a referida carga fiscal pode ser diluída em horizonte de longo tempo. No entanto, quando as finanças públicas estão sob constrangimentos, as dificuldades fazem os referidos custos terem que ser suportados enquanto eles ocorrem, geralmente sob a forma de aumento das contribuições, decréscimos dos benefícios e o uso de outras fontes de financiamentos, como os impostos⁷⁷³.

Tais custos acabam por representar um desestímulo às motivações individuais para que segurados queiram espontaneamente abraçar a mudança de regime previdenciário ao longo de suas carreiras contributivas, especialmente em países onde a maioria das pessoas está abrangida pelos primeiros pilares de proteção social, o que tende a fortalecer o sistema de repartição⁷⁷⁴.

⁷⁷²BRUNNER, Johann K. Transition from a pay-as-you-go to a fully funded pension system: The case of differing individuals and intragenerational fairness. *Journal of Political Economics*, n.º 60, 1996, pp. 131-146.

⁷⁷³BOULHOL, Hervé & LÜSKE, Marius. *What's new in the debate about pay-as-you-go versus funded pensions?* In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019. p. 328.

⁷⁷⁴Exemplo da baixa adesão aos fundos individuais de pensões está em Portugal, onde, reformas paramétricas foram introduzidas ao longo dos anos para tentar implantar os pilares recomendados pelo Banco Mundial, quando se esperaria a progressiva diminuição do pilar de repartição para as *funded pensions*. No entanto, o crescimento das pensões individuais e privadas se mostrou muito fraco e devagar, inclusive com o fechamento de fundos de pensões de empresas privadas, as quais repassaram os primeiros à gestão pública. Assim, as pensões privadas ocupam um limitado papel nos sistemas de segurança social, concentrando-se em pequenos e ricos segmentos da população, o que torna limitada a adesão à maciça transição do PAYG para *funded pensions*. Isso pode ser justificado pelo fato de o sistema previdencial português ainda ser recente (comparado a outros países da Europa Central e anglo-saxões), pelos mercados seguradores ainda não estarem sem sedimentados e, acima de tudo, pela baixa média de rendimentos. (RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C & TELES, Nuno. Financialisation of pensions in semi-peripheral Portugal. *Global Social Policy*, 18(2), 2018, pp. 189-209.

Para reverter esse quadro, fatores são institucionalizados e normativamente introduzidos, como a redução dos valores dos benefícios nos sistemas de repartição, assim como incentivos para a adesão aos sistemas individualizados⁷⁷⁵.

Não obstante isso, os elevados custos de transição, além das despesas administrativas decorrentes das mudanças de regimes fizeram, inclusive, países da Europa Central e do Leste, além de latino-americanos, a reduzir temporariamente ou mesmo reverterem as reformas previdenciais empreendidas a partir da década de 1980 e que pretendiam à mudança de PAYG para *funded pensions*, pelo que a OCDE⁷⁷⁶ recomenda que os países que pretendam diversificar seus regimes previdenciais devem introduzir regimes de fundos de pensões gradativamente e os formuladores de políticas públicas devem dosar bem essas mudanças, a fim de evitar pressões adicionais sobre as finanças públicas.

Em igual direção, BOULHOL & LÜSKE⁷⁷⁷ defendem que a combinação dos sistemas de PAYG e *funded pensions* são benéficos para diversificar os riscos, pois estes dois sistemas são expostos a distintos riscos decorrentes das baixas taxas de juros, do envelhecimento da população, dos choques econômicos e das instabilidades políticas. Os investimentos financeiros, para onde são direcionados os recursos dos fundos de pensões, são sujeitos à larga volatilidade, enquanto as taxas internas dos sistemas de repartição (taxa de crescimento dos encargos salariais), a impactar o valor dos benefícios, também são incertas. Assim, a combinação dos dois tipos de financiamento pode atuar em favor do retorno do risco ajustado das contribuições de um sistema previdencial.

Também houve falhas em questões democráticas e de transparências, especialmente a retração dos trabalhadores e reformados na gestão dos fundos, o que, dentre outros fatores, deixa a regulação e a supervisão dos fundos sob o controle dos mesmos grupos econômicos responsáveis pela gestão, provocando conflito de interesses. Desta forma, as tão esperadas reformas das pensões e as demais de caráter neoliberal não trouxeram os almejados efeitos

<https://doi.org/10.1177/1468018117742826>, pp. 198-201. Disponível em: <<https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1468018117742826>>. Acesso em: 26 fev. 2022.

⁷⁷⁵CALDAS, José Castro. Deepening financialization within the EU: Consequences for pensions regimes. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

⁷⁷⁶ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Pensions Outlook 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/pens_outlook-2018-en>. Acesso em: 30 mar. 2022.

⁷⁷⁷BOULHOL, Hervé & LÜSKE, Marius. What's new in the debate about pay-as-you-go versus funded pensions? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

positivos sequer nos mercados de capitais, quanto mais no crescimento econômico, o qual permanece claudicante nas últimas décadas⁷⁷⁸.

Em que pese o referido freio na adoção de sistemas privados de pensões logo após a crise do subprime, MITCHELL ORENSTEIN⁷⁷⁹ enxergava, já em 2011, uma tendência ao renascimento da adoção desses sistemas no mundo globalizado. Isso porque as políticas de austeridade fiscal adotadas por muitos países, inclusive por Portugal, em resposta à crise, apresentaram medidas de cortes nas pensões e maiores dificuldades no acesso aos benefícios, notadamente o progressivo aumento na idade mínima para Reforma. Com a retração das políticas previdenciais típicas dos sistemas de repartição, como o corte nas pensões, os reformados precisarão se valer de outras fontes de rendimentos, como trabalhos assalariados na velhice e devem intensificar as poupanças individuais, inclusive os planos privados de previdência.

Ainda que se possam admitir reformas aos regimes de segurança social, não deve ser negligenciada a rede de proteção oferecida pelos sistemas de segurança social, os quais devem permanecer eminentemente a cargo do Poder Público, em que pese sejam admitidos esquemas complementares, da mesma forma que não se pode negligenciar os aspectos da sustentabilidade financeira dos regimes.

3.8 Novos riscos e seus impactos na Segurança Social

Até o presente estágio deste capítulo a respeito da Segurança Social, enfatizou-se os riscos sociais no seu âmbito mais tradicional, ou seja, os eventos relacionados à situação laboral e que acarretam perigos às subsistências dos indivíduos, os quais guardam sintonia com o modelo das sociedades industriais.

A partir deste momento, pretende-se abordar questões que, a despeito de estarem ainda muito voltadas ao aspecto laboral e, portanto, à sobrevivência do indivíduo, acentuam-se no

⁷⁷⁸ORTIZ, Isabel; Durán-Valverde, Fabio; URBAN, Stefan; WODSAK, Veronika & YU, Zhiming. *Reversing Pension Privatizations: Rebuilding Public Pension systems in Eastern Europe and Latin America*. In: INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Reversing Pension Privatizations: Rebuilding public pension systems in Eastern Europe and Latin America*. Geneva: ILO, 2018, pp. 13-35.

⁷⁷⁹ORENSTEIN, Mitchell A. Pension Privatization in Crisis: Death or Rebirth of a Global Policy Trend? *International Social Security Review*, 64(3), July 2011, pp. 65–80, p. 75. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/227694079_Pension_Privatization_in_Crisis_Death_or_Rebirth_of_a_Global_Policy_Trend>. Acesso em: 16 fev. 2022.

mundo globalizado, em que efeitos de eventos como a quarta revolução industrial, novas modalidades de trabalho e a concorrência fiscal (social) internacional são percebidos.

Antes de adentrarmos nos temas mais específicos, cabe retomar a ideia de sociedade de risco formulada por ULRICH BECK⁷⁸⁰, a qual se faz mais perceptível no mundo internacionalizado. Não se pode negar que existem riscos específicos ou que são mais sentidos a determinadas classes sociais, onde “riquezas acumulam-se em cima e os riscos em baixo”. Ou seja, pessoas que se encontram com menos recursos, estão mais suscetíveis a riscos provocados pelo desabastecimento, pela segurança pública, pela escassez de postos de trabalho, desemprego, o que certamente acentua as desigualdades. No entanto, a globalização dos riscos civilizacionais, que traz ameaças à natureza, à saúde e à alimentação, é capaz de relativizar as diferenças sociais e fronteiriças, podendo fazer até mesmo que os efeitos adversos retornem a quem fomentou direta e indiretamente as atividades de risco, no chamado “efeito bumerangue”.

É nesse contexto de maior vulnerabilidade social e amplitude dos reflexos dos eventos indesejáveis em escala transnacional que também estão localizados os chamados novos riscos sociais, alguns dos quais são enumerados e tratados com maior ênfase nos subtópicos a seguir:

a) Automação e digitalização (Revolução 4.0): desemprego e informalidade

Há muitas mudanças provocadas no mercado de trabalho, motivadas por fatores diversos e alguns deles já mencionados, como a inserção expressivas das mulheres, as sucessivas crises econômicas vivenciadas a partir dos choques do petróleo da década de 1970 (com a consequente retração do Estado Social) e a alteração na modelagem produtiva das empresas, inclusive com a superação dos modelo fordista-taylorista⁷⁸¹, o que leva à motivação pela diminuição de custos e a melhoria da eficiência no mercado competitivo e globalizado.

⁷⁸⁰BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2019, pp. 41-44.

⁷⁸¹ O modelo de produção fordista-taylorista, prevaletentes entre a segunda guerra mundial até as décadas finais do século XX, em que se sobressaíam unidades industriais de grande dimensão, estruturada em departamentos, unidades e seções, nas quais as carreiras dos empregados se desenvolviam e tendiam a permanecer estáveis. Sob este paradigma é que se consolidam os contratos de trabalho por tempo indeterminado, a tempo completo, tendencialmente exclusivo e tendo por fundamento a inserção do trabalhador na base produtiva. No entanto, a partir da década de 1980, avoluma-se as pequenas e médias empresas, mais flexíveis e com modelos de gestão menos rígidos e hierarquizados e cujas tarefas dos trabalhadores tornam-se mais maleáveis e menos formal. Também a mão de obra, sobretudo nos países desenvolvidos, descola-se do setor industrial para o de serviços, com destaque para as áreas financeiras e da tecnologia. Com essa mudança de paradigma, as empresas tendem a se tornar mais dinâmicas e pouco vocacionadas às diretrizes mais rígidas que o direito do trabalho se propõe a abraçar. Neste sentido, a flexibilidade das relações de trabalho passa a ter maior acolhida nesses modelos de gestão. (DRAY, Guilherme. *O princípio da proteção do trabalhador*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 307)

Vive-se, desde a virada do século XX para o XXI, a chamada Quarta Revolução Industrial⁷⁸², a qual está baseada na digitalização da vida e da economia, onde a internet é mais ubíqua e móvel, operada mediante equipamentos mais compactos e potentes, além da proliferação da inteligência artificial e da aprendizagem automática (aprendizagem de máquina). A quarta revolução industrial cria um modelo industrial no qual os sistemas físicos e virtuais da fabricação cooperam de forma global e flexível, em modelos operacionais novos e mais dinâmicos.

A quarta revolução industrial não se limita aos processos produtivos e à proliferação de máquinas modernas. Ao contrário, alcança áreas diversas da vida, como o sequenciamento genético, a nanotecnologia, a energia renovável e a computação quântica. As mudanças ocorrem em alta velocidade e de forma ampla, pois há crescente harmonização e integração de muitas descobertas em disciplinas diferentes, tais como a interação entre as tecnologias de fabricação digital com o mundo biológico⁷⁸³. Portanto, a fusão dessas tecnologias e a interação entre os domínios físicos, digitais e tecnológicos e rapidíssima difusão das inovações tornam a quarta revolução industrial diferente das demais⁷⁸⁴.

No contexto da modernidade tardia ou da pós-modernidade, a informação mostra-se como um ativo primordial para a colocação e valorização do indivíduo no mercado de trabalho. Inclusive, a tecnologia da informação revela-se elemento essencial da capacidade produtiva das economias, pois redefine os processos de trabalho e os trabalhadores e, conseqüentemente o emprego e a estrutura ocupacional. Desta forma, na globalização, embora a maioria dos empregos sejam ainda nacionais, regionais ou locais, as principais atividades econômicas

⁷⁸² De acordo com KLAUS SCHWAB, a primeira revolução industrial se deu entre 1760 a 1840 e foi marcada pela construção das ferrovias e pela introdução da máquina a vapor nos processos produtivos. A segunda revolução industrial ocorreu na virada do século XIX para o XX e tem como impulsionadores a invenção da eletricidade e a produção em linha de montagem e grande escala. Já a terceira revolução industrial inicia na década de 1960 e está centrada nos computadores em várias fases, desde as grandes máquinas, passando pela computação pessoal e chegando ao advento da internet, já nos anos 1990 (SCHWAB, Klaus. *A Quarta revolução industrial*. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016, pp. 14-15)

⁷⁸³ Conforme anota YUVAL NOAH HARARI, junto com a inteligência artificial, a biotecnologia apresenta um risco para as sociedades contemporâneas, ao permitir que grupos se sintam capacitados a arquitetar doenças terríveis e patógenos apocalípticos. Esta combinação está dando à humanidade o poder de reformulação e reengenharia da vida nos mais variados aspectos, com impactos não apenas no mundo do trabalho, mas na forma como nos relacionamos socialmente, consumimos e lidamos com o meio ambiente. Portanto, além do risco de desemprego em massa, a referida fusão da biotecnologia com a inteligência artificial, onde a indução de comportamentos por meio dos algoritmos ocupa papel central, pode levar à perda do controle das vidas e a transferência da autoridade dos humanos para os algoritmos, criando ditaduras digitais (HARARI, Yuval Noah. *21 lições para o século XXI*. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das letras, 2018. p. 68). Para enfrentar esses riscos, o mercado não pode ser deixado sem freios, urgindo a intervenção estatal e jurídica para mediar os potenciais conflitos e estabelecer os necessários freios às externalidades provocadas por esses avanços tecnológicos. (HARARI, Yuval Noah. *Homo Deus: uma breve história do amanhã*. Tradução de Paul Geiger. São Paulo: Companhia das letras, 2016, p. 23 e ss).

⁷⁸⁴ SCHWAB, Klaus. *Op. cit.*, 2016, pp. 16-19.

estratégicas estão interligadas de forma global na Era da Informação, mediante redes de intercâmbio de capital, commodities e informação operadas de forma eletrônica⁷⁸⁵.

As novas tecnologias podem automatizar algumas tarefas, tirando-as das mãos dos trabalhadores, mas são capazes também de torná-los mais produtivos nas novas tarefas que lhe são atribuídas. Ou seja, com a assunção pelas máquinas de tarefas com as quais os homens precisam se ocupar, estes agora podem voltar sua atenção para atividades mais sofisticadas e que dependam da interpessoalidade e, assim, obterem resultados mais efetivos. Desse modo, com o aumento da produtividade, o progresso tecnológico completa o ser humano, aumentando a procura por seu trabalho e possibilitando que seja melhor no que faz⁷⁸⁶.

Assim, o avanço tecnológico causa o aumento da produtividade e da eficiência, o que repercute, conseqüentemente, no crescimento econômico. No mais, quando aumenta a produção, os rendimentos tendem a aumentar e, por via de consequência, cresce também a procura, pois, quando se gera riqueza, as pessoas tenderiam a procurar no que gastar o seu dinheiro⁷⁸⁷.

Se por um lado um número substancial de empregos está sendo melhorado quanto às qualificações, com salários mais altos e melhores condições de trabalho nos setores mais dinâmicos, por outra banda, empregos são eliminados pela automação, tanto na indústria, mas também no setor de serviços. Tal movimento ganha relevo ainda mais com o já mencionado incremento da inteligência artificial, especialmente quando esta é conjugada com a biotecnologia, pois as máquinas já se tornam capazes de reconhecer padrões bioquímicos ao analisar expressões faciais, tons de voz e gestos. Com isso, já se admite que atividades antes tidas como exclusivas dos homens, que lidam com aspectos emocionais, intuitivos e místicos, sejam realizadas por análises probabilísticas de robôs e da Inteligência Artificial⁷⁸⁸.

Neste contexto, muitos postos de trabalho são extintos, no que se pode chamar de “desemprego tecnológico”⁷⁸⁹, o qual pode ocorrer de maneira estrutural ou friccional. O

⁷⁸⁵Este paradigma de mercados globais está presente de maneira mais emblemática em regiões mais integradas, como a União Europeia e nas áreas financeiras e monetárias. Nestas, os fluxos de dinheiro ganham forte movimentação pela via eletrônica, cujo controle pelos governos nacionais fica prejudicado. (CASTELLS, Manuel. Fim de Milênio. *A Era da informação: economia, sociedade e cultura*. Tradução: Klauss Brandini Gerhardt e Roneide Venancio Majer. Vol. 3, 7ª. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2020, pp. 403-405).

⁷⁸⁶SUSSKIND, Daniel. *Um mundo sem trabalho: como responder ao avanço da tecnologia*. Tradução: Dulce Aleixo, Miguel Marques da Silva, Pedro Serras Pedreira e Pedro Moraes. Porto: Ideias de ler, 2020, pp. 29-30.

⁷⁸⁷SUMMERS, Lawrence. *The 2013 Martin Feldstein Lecture: economic possibilities for our children*. Disponível em: <https://www.hks.harvard.edu/centers/mrcbg/programs/growthpolicy/2013-martin-feldstein-lecture-economic-possibilities-our>. Acesso em: 4 ago. 2022.

⁷⁸⁸HARARI, Yuval Noah. *21 lições para o século XXI*. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das letras, 2018, pp. 42-43.

⁷⁸⁹Apesar de regularmente a substituição de pessoas por máquinas nos processos produtivos e nos postos de trabalho estar relacionada às inovações tecnológicas e à automação mais recente, este fenômeno acompanha a

primeiro decorre da extinção de postos de trabalho que antes existiam e que passam a ser realizadas por máquinas, computadores e pela robotização, suprimindo postos de trabalhos dos humanos⁷⁹⁰. Este último decorre não do desaparecimento absoluto de empregos para as pessoas, mas da inacessibilidade de certos postos laborais que exigem mais qualificação ou que estão sediados geograficamente em alguns locais específicos à ampla gama de trabalhadores que não estejam aptos a preenchê-los⁷⁹¹ ou que apresentem dificuldades de adaptação às ocupações que surgem do progresso tecnológico.

Geralmente, as perdas de postos de trabalho e impactos negativos concentram-se em postos de trabalho e empregados não suficientemente especializados para escapar da automação. Assim, os sujeitos detentores de qualificações educacionais mais elevadas, gerais ou especializadas, conseguem não apenas preservar seus postos de trabalho, mas também obter maiores rendimentos, enquanto grupos com menor acesso à instrução ficam concentrados em atividades de baixa remuneração e em postos de trabalhos precarizados, com poucos direitos trabalhistas e seus postos de trabalhos sob o risco de extinção. Tudo isso potencializa o aumento das desigualdades⁷⁹².

De acordo com o constatado pela OCDE já em 2011, nos países desenvolvidos, o aumento das diferenças salariais foi o mais importante promotor da desigualdade de rendimentos entre as pessoas⁷⁹³. Na mesma linha, ACEMOGLU E RESTREPO⁷⁹⁴ indicam que o

história, especialmente desde a Primeira Revolução Industrial. Tanto é a assim que o termo “desemprego tecnológico” tem sua difusão atribuída ao economista JOHN MAYNARD KEYNES, especialmente após a conferência “*economic possibilities for our grandchildren*”. Nesta oportunidade, Keynes demonstrou preocupação com o rápido e sensível impacto que o avanço da tecnologia já implicava sobre postos de trabalho em alguns setores da economia, mas que também previa para outros ramos da atividade econômica no futuro. Portanto, o desemprego tecnológico advém da descoberta de meios de economizar na utilização de mão de obra, cujo processo ocorre em escala superior ao ritmo de criação de novos postos de trabalho e absorção da capacidade laboral em novas atividades. Não obstante isso, baseado nas elevadas taxas de progresso econômico, produtividade e melhoria nos padrões de vida experimentados a partir do final do século XIX, comparativamente à evolução na história da humanidade, KEYNES entendia que os desequilíbrios nos níveis de emprego causados pelas mudanças tecnológicas seria um problema temporário e logo ajustável pela dinâmica socioeconômica. (KEYNES, John Maynard. *Economic possibilities for our grandchildren*. In: KEYNES, John Maynard. *Essays in Persuasion*. New York: W. W. Norton & Co, 1963, pp. 358-373. Disponível em: <http://www.econ.yale.edu/smith/econ116a/keynes1.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2022)

⁷⁹⁰ESTEVES, Juliana Teixeira. *O direito da seguridade social e da previdência social: a renda universal garantida, a taxação dos fluxos financeiros internacionais e a nova proteção social*. Recife: UFPE, 2015, p. 117.

⁷⁹¹SUSSKIND, Daniel. *Um mundo sem trabalho: como responder ao avanço da tecnologia*. Tradução: Dulce Aleixo, Miguel Marques da Silva, Pedro Serras Pedreira e Pedro Moraes. Porto: Ideias de ler, 2020, pp. 106-111.

⁷⁹²CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede. A era da informação: economia, sociedade e cultura*. Vol. 1. Tradução de Jussara Simões. 6.^a ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006, p. 315.

⁷⁹³ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Divided we stand why inequality keeps rising*. 2011, pp. 28-29. Disponível em: <https://www.oecd.org/els/soc/49499779.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2022.

⁷⁹⁴ACEMOGLU, Daron & RESPTREPO, Pacual. *Automation and New Tasks: How Technology Changes Labor Demand*. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 33, n.º 2, 2019, pp. 3–30, p. 7. Disponível em: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.33.2.3>. Acesso em: 20 mar. 2023..

aumento da desigualdade se deve, dentre outros fatores, ao desaparecimento de trabalhos seguros e bem remunerados e à diminuição dos ganhos reais entre os trabalhadores menos qualificados. Tais fatores, por sua vez, decorrem principalmente da automação, juntamente com a globalização⁷⁹⁵ e a diminuição da força do trabalho em relação à do capital. A automação, ao invés de trazer dividendos produtivos, acabou por se tornar excessiva, pois os negócios estão a adotar as referidas tecnologias para além da redução dos custos de produção e porque ensejam uma diminuição no número de empregos e nos salários dos trabalhadores.

Ainda, as políticas governamentais estimulam a automação, especialmente por meio da legislação tributária, uma vez que o capital vem gozando de tratamento fiscal mais benéfico que o trabalho. Essa situação encoraja as empresas a substituírem os trabalhadores por máquinas, mesmo quando os humanos se mostrem mais produtivos. Diante disso, pode-se afirmar que a automação excessiva também pode representar um fator de inibição do crescimento e da produtividade, além de, como já ressaltado, aumentar a desigualdade⁷⁹⁶.

Nesse sentido, deve-se considerar que os salários tendem a ser maiores para trabalhadores mais bem qualificados, especialmente para aqueles que dominem as novas tecnologias, uma vez que as mercadorias e serviços decorrentes dos trabalhos qualificados tendem a ter preços igualmente mais elevados. Na lógica da globalização, a divisão das funções entre países determina que alguns permaneçam como exportadores de bens primários ou manufaturados mais baratos e outros países concentrem a produção de bens e serviços com maior refinamento tecnológico, os quais tendem a ser mais caros. Por via de consequência, os salários pagos naqueles locais tendem a ser mais baixos do que nos países que melhor lidam com as inovações tecnológicas, o que eleva a desigualdade de salários e rendimentos dos trabalhadores também para o âmbito das economias nacionais⁷⁹⁷. Em resposta a isso, as decisões políticas, de negócios e de investimentos a serem tomadas pelos líderes nos tempos

⁷⁹⁵De acordo com VON PARIJS & VANDERBORGHT, a globalização acentua as desigualdades sociais, pois apenas uma parte das pessoas detém acesso às novas tecnologias e obter os seus benefícios, o mercado de trabalho é alterado, inclusive, para substituir o labor humano por máquinas. Com isso, acentua-se o desemprego e a obtenção de rendimentos de maneira mais equânime entre as camadas populacionais (VAN PARIJS, Philippe; VANDERBORGHT, Yannick. *Basic income: A radical proposal for a free society and a sane economy*. Harvard University Press: 2017, p. 216).

⁷⁹⁶ACEMOGLU, Daron. The post-covid world: to reverse widening inequality, keep a tight rein on automation. *Finance & Development*. March 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2021/03/COVID-inequality-and-automation-acemoglu.htm>. Acesso em: 17 mar. 2023, p. 6.

⁷⁹⁷ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Tradução: Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, pp. 115-116.

atuais, se visarem a qualificação e a adaptação frente às rupturas nas habilidades profissionais, poderão determinar bons resultados e a expansão dos postos de trabalho no futuro⁷⁹⁸.

Não obstante em algumas economias com maior oferta de trabalhadores com remunerações mais baixas haja menores estímulos à substituição desses por máquinas, trabalhos considerados de “rotina” podem ser alvos mais fáceis da substituição por máquinas⁷⁹⁹. A problemática decorrente do desemprego tecnológico é objeto de regulamentação posta em alguns instrumentos normativos, ainda que indiretamente, como ocorre com a diretiva 98/59/EC⁸⁰⁰, que dispõe sobre os despedimentos coletivos como aqueles causados por um ou vários motivos, mas não inerentes à pessoa dos trabalhadores (art.1º, 1, “a”) ou mesmo em legislações nacionais⁸⁰¹.

Em que pese a automação e as inovações produtivas representem um exponencial aumento na produtividade, oferecendo bens e serviços em maior escala quantitativa e de sofisticação, há

⁷⁹⁸WORLD ECONOMIC FORUM. *Future of Jobs report: insight report*. May 2023. Cologny/Geneva: *World Economic Forum*, 2023, p. 61. Disponível em: <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2023/>. Acesso em: 17 mai. 2023.

⁷⁹⁹Nessa linha de identificar como mais vulneráveis os postos de trabalho considerados de rotina ou repetitivos, há a chamada *hipótese ALM*, cuja sigla refere-se aos nomes de seus formuladores AUTOR, LEVY & MURNANE. Embora essa tese seja controversa, especialmente em razão da dificuldade de identificar tarefas que sejam, de fato, de rotina e repetitivas, diante da complexidade dos trabalhos, os autores lançam um olhar razoavelmente otimista sobre a questão, pois entendem que a tarefas que não podem ser substituídas pela automatização são normalmente complementadas por ela. (AUTOR, David; LEVY, Frank & MURNANE, Richard. The skill content of recent technological change: an empirical exploration. *Quarterly Journal of Economics*, 118:4, 2003. Disponível em: <https://economics.mit.edu/files/11574>. Acesso em: 7 ago. 2022.)

⁸⁰⁰EUROPEAN UNION. *Directiva 98/59/CE do Conselho de 20 de julho de 1998 relativa à aproximação das legislações dos Estados-membros respeitantes aos despedimentos colectivos*. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31998L0059>>. Acesso em: 16 ago. 2022.

⁸⁰¹Nesse aspecto, vale destacar o art. 359º do Código do Trabalho Português, que define o despedimento coletivo como: “a cessação de contratos de trabalho promovida pelo empregador e operada simultânea ou sucessivamente no período de três meses, abrangendo, pelo menos, dois ou cinco trabalhadores, conforme se trate, respectivamente, de microempresa ou de pequena empresa, por um lado, ou de média ou grande empresa, por outro, sempre que aquela ocorrência se fundamente em encerramento de uma ou várias secções ou estrutura equivalente ou redução do número de trabalhadores determinada por motivos de mercado, estruturais ou tecnológicos”. De acordo com o número 2, “c” do referido dispositivo legal, os Motivos tecnológicos são as alterações nas técnicas ou processos de fabrico, automatização de instrumentos de produção, de controlo ou de movimentação de cargas, bem como informatização de serviços ou automatização de meios de comunicação. Mesmo no aspecto individual, há o diploma laboral português prevê, no seu art. 373º, o despedimento por inaptidão, qual seja aquele decorrente de inaptidão superveniente do trabalhador ao posto de trabalho. De acordo com o art. 374º, 1, a inaptidão pode ser decorrente da redução continuada de produtividade ou da qualidade do trabalho, de avarias repetidas nos meios afectos ao posto de trabalho ou de riscos para a segurança e saúde do trabalhador, de outros trabalhadores ou de terceiros. Já o art. 375º busca trazer proteção ao trabalhador ao condicionar esse tipo de despedimento a requisitos como alterações nos processos produtivos decorrentes de novas tecnologias, à oferta de formação profissional ao trabalhador a respeito das modificações nos postos de trabalho e à faculdade de adaptação do trabalhador aos novos processos produtivos. Não obstante esses instrumentos protetivos, o despedimento por razões tecnológicas não pode ser visto de forma apartada da liberdade empresarial e da livre iniciativa no sentido de adaptarem e transformarem seus negócios para torná-los mais eficientes, lucrativos e competitivos pela utilização de máquinas e processos produtivos tecnologicamente mais avançados. (VASCONCELOS, Joana. Automation and technological unemployment: legal aspects. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022, p. 9).

a diminuição do número de pessoas empregadas⁸⁰². Em face disso, instala-se um profundo paradoxo existente nas sociedades tecnológicas ocidentais⁸⁰³.

Em síntese, os problemas dessa natureza são apresentados por DANIEL SUSSKIND⁸⁰⁴ admitindo que, no século XXI, o progresso tecnológico irá garantir que o crescimento econômico ocorra de maneira satisfatória. Contudo, os principais desafios serão os da desigualdade (como deve ser partilhada a prosperidade econômica), do poder (como pode ser travado o poder da Big Tech) e do sentido (como deve ser um mundo com menos trabalho). Desta forma, deve ser discutido o que o Estado deve ou não fazer, qual a natureza das obrigações de cada um com o próximo e o que significa levar uma vida com sentido.

Dentre os muitos aspectos a serem ressaltados, urge o investimento em educação e qualificação dos trabalhadores para lidarem com os novos processos produtivos e inovações tecnológicas, decisão carregada de conotação política. Assim, as escolhas feitas em relação às atividades produtivas e o investimento na qualificação e educação da população têm implicações sobre salários e rendimentos das gerações presentes e futuras e influenciam, por via de consequência, nos índices de desigualdade⁸⁰⁵.

É possível fazer escolhas diferentes que venham a redirecionar as mudanças tecnológicas para que não prevaleçam nos modelos de negócios a redução dos custos laborais, mas para isso é imprescindível que os governos apresentem um papel central na regulação. O Estado deve promover incentivos que afastem a inovação de um foco excessivo na automação e proporcionar que as tecnologias sejam mais amigáveis aos seres humanos, a fomentar, por exemplo, a geração de bons trabalhos, uma forma mais partilhada de prosperidade econômica,

⁸⁰²Como contraponto, vale registrar o entendimento constante de relatório do Fórum Econômico Mundial, segundo o qual, embora a transição econômica verde, visando a sustentabilidade ambiental, e a automação, considerando aí o avanço da inteligência artificial sejam tradicionalmente apontados como riscos ao futuro do trabalho, essas áreas foram identificadas como algumas com maior potencial de impulsionar a criação de empregos. Destacam-se como áreas de maior crescimento no número de postos de trabalho: agricultura e operadores de seus maquinários, motoristas de caminhões e ônibus, educação, mecânicos e reparadores de máquinas, profissionais de desenvolvimento empresarial; construção de estruturas; universidade e educadores de nível superior, engenheiros eletrônicos, profissionais da educação especial, serviços de entrega; especialistas em transformação digital; especialistas em sustentabilidade e especialistas em marketing digital (WORLD ECONOMIC FORUM. *Future of jobs report: insight report*. Geneva: World Economic Forum, 2023, pp. 31-61. Disponível em: <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2023/>. Acesso em: 17 mai. 2023).

⁸⁰³BRYNJOLFSSON, Erik & MC AFEY, Andrew. *Race Against the machine: how the digital Revolution is accelerating innovation, driving productivity, and irreversibly transforming employment and the economy*. The MIT Center for digital bussiness. Boston, jan. 2012. Disponível em: https://www.academia.edu/2662722/Race_against_the_machine_How_the_digital_revolution_is_accelerating_innovation_driving_productivity_and_irreversibly_transforming_employment_and_the_economy. Acesso em: 4 jul. 2022.

⁸⁰⁴SUSSKIND, Daniel. *Um mundo sem trabalho: como responder ao avanço da tecnologia*. Tradução: Dulce Aleixo, Miguel Marques da Silva, Pedro Serras Pedreira e Pedro Moraes. Porto: Ideias de ler, 2020, p. 17.

⁸⁰⁵ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Tradução: Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015, p. 121.

a diluição do grande poder das grandes companhias de tecnologia sobre o mercado entre mais agentes econômicos que possam competir de forma mais ampla e equânime. Assim, deve prevalecer um equilíbrio entre a automação e as tecnologias amigáveis aos seres humanos⁸⁰⁶.

Em termos gerais, há impactos diversos na proteção conferida à forma tradicional da relação de emprego com vínculo efetivo de subordinação. Fala-se até em crise do emprego, passando-se a admitir uma série de flexibilizações (ou precarizações) da relação laboral, tais como aquelas decorrentes da terceirização, do trabalho intermitente e mesmo da prestação de serviço de forma autônoma. Estamos diante das denominadas “*sharing and gig economy*”, cujos termos referem-se às plataformas que facilitam a provisão de bens e serviços entre indivíduos, gratuitamente ou mediante a cobrança de tarifas, com base em curto prazo e contratos não padronizados⁸⁰⁷.

A “*gig economy*” relaciona-se também à crescente utilização de arranjos laborais flexíveis, tendencialmente autônomos e de tempo parcial. Esses trabalhos flexíveis complementam ou substituem empregos em tempo integral e possibilitam a reinserção no mercado de trabalhadores que estavam deslocados. Embora alguns setores, como o de entretenimento e o de eventos já utilizassem essa forma de trabalho mais solta, têm se observado a utilização ampliada em variados segmentos da atividade econômica. Aqui, emerge a tendência à utilização de plataformas na internet para encontrar trabalhos desta natureza, sendo algumas destas ocupações finalizadas logo após a solicitação, pelo que fica evidente a relação da *gig economy* com a digitalização da economia e com a quarta revolução industrial⁸⁰⁸.

Nesse aspecto, percebe-se que a noção de empregos perenes e seguros, talvez onde até mesmo se cogitasse que o trabalhador ali ficaria por toda a sua carreira, começam a ser substituídos por vínculos mais informais, rápidos e muitas vezes sem exclusividade. Esse novel parâmetro implica na crença, inclusive, de que as empresas não serão dinâmicas com contratos de trabalho para uma vida toda, pois a mobilidade e liberdade de ação dos novos e qualificados

⁸⁰⁶ACEMOGLU, Daron, & RESPTREPO, Pacual. Automation and New Tasks: How Technology Changes Labor Demand. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 33, n.º 2, 2019, pp. 3–30, pp. 8-9. Disponível em: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.33.2.3>. Acesso em: 20 mar. 2023.

⁸⁰⁷ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* 208–209. OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en>. Acesso em: 16 mai. 2023.

⁸⁰⁸ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Entrepreneurship at a Glance 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 29 Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/entrepreneur_aag-2017-en.pdf?expires=1659927968&id=id&accname=guest&checksum=9A67925B8DE8B4C1AEAE3CE62AF357. Acesso em: 7 ago. 2022.

trabalhadores se afinam às exigências socioeconômicas dos tempos atuais. Os contratos de trabalho mais flexíveis seriam não apenas exigências das empresas, mas também preferências dos trabalhadores inseridos nos fluxos de produção global⁸⁰⁹.

Por vezes, ocorre a formalização de uma pessoa coletiva (no Brasil, pessoa jurídica, mais precisamente o microempreendedor individual - MEI), cujo objeto principal é prestar serviços a um ou mais tomadores de serviços. Essa última situação dá ensejo à chamada “pejotização”, justamente porque prevalece aqui a formalização de uma pessoa jurídica – equivalente à pessoa coletiva em Portugal. Tais iniciativas, inegavelmente estão voltadas à busca pela redução de custos e encargos pelas empresas e até mesmo pelos trabalhadores, pois sendo o trabalho prestado a várias empresas, fica mais difícil a configuração do vínculo empregatício com alguma delas. Parte expressiva dessas despesas que se pretende aliviar sobre os privados decorrem de impostos e, principalmente, de contribuições e cotizações para a Segurança Social, estando presente um forte cariz de planeamento tributário. Há aqui, nas palavras de JOSÉ ROBERTO AFONSO⁸¹⁰, uma transfiguração de uma relação essencialmente trabalhista para o âmbito comercial e da prestação de serviços, processo que vai muito além da terceirização da mão-de-obra.

No mais, houve forte estímulo para que profissionais se cadastrassem como MEI, os quais estão sujeitos a taxas mais baixas de impostos sobre os rendimentos e de contribuições previdenciais do que aqueles que trabalham formalmente por conta de outrem. Ocorre que tal regime é passível de pagar benefícios em valores mínimos, dado o montante reduzido de recolhimento, o que gerará, além de falhas na sustentabilidade da Seguridade Social, perdas na proteção social deste trabalhador. Ou seja, o trabalhador transfigurado em empresário que passa a contribuir para a previdência com base em um *pró-labore* no valor de um salário mínimo. No entanto, se quiser receber pensões mais elevadas, não terá direito a esse montante pelo regime previdencial, pelo que terão que se socorrer de esquemas privados e de mercado, em linha com os ditames das economias mais liberais. Contudo, pessoas com maior capacidade econômica tendem a ter mais facilidade de planeamento financeiro e de recurso aos esquemas privados do que trabalhadores com menores ganhos e capacidade de organização mais reduzida, pelo que se verifica mais um fator de recrudescimento da desigualdade⁸¹¹.

⁸⁰⁹HOFFMAN, Reid; CASNOCHA, Bem & YEH, Chris. Tours of duty: the new employer-employee compact. *Harvard Business Review*, Disponível em: <https://hbr.org/2013/06/tours-of-duty-the-new-employer-employee-compact>. Acesso em: 4 jul. 2022.

⁸¹⁰AFONSO, José Roberto. Transfigurações. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio & SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento/ Rio de Janeiro: FGV Rio, 2017. p. 626-627.

⁸¹¹*Idem*, pp. 659-661.

No que se refere à chamada precarização (ou flexibilização) das relações laborais, os efeitos relacionados à proteção mostram-se também bastante sensíveis, notadamente para os indivíduos que percebem menores rendimentos ou mesmo que não têm continuidade nessa relação, ou seja, encontram-se mais vulneráveis. Não apenas quanto ao rendimento imediatamente percebido, mas também à proteção social. Tanto é assim que há levantamentos, baseados em pesquisas de campo, que enxergam que a obtenção de um emprego formal que garanta o direito à segurança social ao trabalhador é muitas vezes visto como a solução dos problemas com os quais precisam lidar, sendo, esta, inclusive, uma das razões que motivem a permanência em empregos, mesmo que sob baixos rendimentos e má condições⁸¹². Pois, a noção de solidariedade e estabilidade conferida pela inserção na Segurança Social ronda de maneira relevante a situação dos trabalhadores sem rendimentos e precarizados.

Nesse contexto, onde se observa a ruptura do padrão fordista e taylorista (em larga escala, em linha de produção), a utilização da força de trabalho também é precarizada/flexibilizada, quando é exigido que o trabalhador realize plurais tarefas, a fim de produzir diversos produtos e excedentes, sendo também responsáveis por se encaixar em padrões de qualidade mais altos.

Percebem-se mudanças tecnológicas nos métodos de gestão, nas comunicações e na logística das empresas. Em razão delas, a produção não precisa mais operar em estruturas verticais, mas em cadeias produtivas horizontais e globais, onde o conhecimento geral se torna predominante e as empresas tendem a ficar mais parecidas, cenário em que os custos de produção também são reduzidos⁸¹³. Com isso, as relações de trabalho a longo termo ficam mais escassas e instaura-se uma maior rotatividade entre os trabalhadores.

Em que pese remanesçam preocupações quanto às novas formas de relação de trabalho, denominando-as como precarização, não se pode negar que elas decorrem das alterações aqui mencionadas e aumentadas pela revolução tecnológica. Será muito pouco provável que as condições laborais venham a ser novamente pautadas pelo modelo prevalecente até o final do século XX⁸¹⁴.

No que tange à Segurança Social, a mudança nos processos produtivos na chamada revolução 4.0 apresenta tendências e desafios que assim são resumidas por MIGUEL TEIXEIRA

⁸¹²CARMO, Renato Miguel; CALEIRAS, Jorge; ROQUE, Isabel & ASSIS, Rodrigo Vieira de. *O Trabalho aqui e agora: crises, percursos e vulnerabilidades*. Lisboa: Edições Tinta da China, 2021, pp. 206-210.

⁸¹³GEREFFI, Gary; HUMPHREY, John & STURGEON, Timothy. The governance of global value chains. *Review of International Political Economy*, 12:1, pp. 78-104. Disponível em: <<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09692290500049805?scroll=top&needAccess=true&role=tab&aria-labelledby=full-article>> Acesso em: 5 mai. 2023.

⁸¹⁴ZYLBERSTAJN, Hélio. Novas tecnologias, globalização e relações de trabalho. In: Organização Internacional Do Trabalho. *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*, 2018, p. 39.

COELHO⁸¹⁵: a flexibilização dos horários de trabalho, pelo que se pode esperar jornadas em horários diferenciados e sem delimitação bem colocada; o desaparecimento da ideia de emprego para vida toda, em que a estabilidade do trabalhador cai drasticamente e funções e postos de trabalho surgem e desaparecem com frequência, forçando o trabalhador a sempre fazer transições; a necessidade de assunção de novas competências sociais e comportamentais no mundo do trabalho cada vez mais dinâmico; a robotização, que provoca aumento do desemprego estrutural e; a relação entre tempo de trabalho e lazer, com favorecimento a este último. Diante dessas questões, os riscos tradicionais preconizados pela OIT dão lugar a novos riscos sociais, os quais podem ser potencializados em diferenças culturais e educacionais. Não bastasse isso, ainda há o número crescente de deslocados ambientais e climáticos e refugiados em decorrência das migrações e das guerras.

A quarta revolução industrial e as mudanças nas formas de prestação de trabalho, com menor grau de vínculo entre as partes contratantes e de estabilidade para o trabalhador acarretam dificuldades à sustentabilidade dos sistemas financeiros de segurança social, em decorrência de fatores vários como: aumento da esperança média de vida e a diminuição da natalidade nos países desenvolvidos, o adiamento da entrada dos jovens no mercado de trabalho (especialmente por conta do prolongamento da formação escolar e académica) e a menor estabilidade dos vínculos de trabalho na atualidade, os quais resultam no cômputo de menores recolhimentos contributivos. Os trabalhos que se fundamentam no empreendedorismo individual e que deságuam na categoria de independentes também podem provocar diminuição dos recolhimentos contributivos, especialmente se reduzirem as quantidades de trabalhadores enquadrados como de por conta de outrem, cuja categoria foi concebida como a base dos sistemas previdenciais tradicionais⁸¹⁶.

Desta forma, na chamada “*gig economy*”, em que a maioria dos trabalhadores ficam como independentes, para estes costuma haver menor cobertura na rede de proteção social em relação àquela oferecida aos trabalhadores por conta de outrem. Mesmo quando há vínculo de emprego, as atividades mais intermitentes aparecem como obstáculos para aceder a direitos sociais

⁸¹⁵COELHO, Miguel Teixeira. *Segurança Social: passado, presente e futuro*. Porto: Vida económica, 2019, pp. 138-139.

⁸¹⁶RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *A economia digital e a negociação coletiva*. Lisboa: Ministério Do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social, pp. 81-82. Disponível em: [https://www.crlaborais.pt/documents/10182/341209/Economia+Digital+e+a+Negocia%C3%A7%C3%A3o+Coletiva+\(ESTUDO\)/d0ffbafd-f9e4-42eb-aad7-7a3e21038486](https://www.crlaborais.pt/documents/10182/341209/Economia+Digital+e+a+Negocia%C3%A7%C3%A3o+Coletiva+(ESTUDO)/d0ffbafd-f9e4-42eb-aad7-7a3e21038486). Acesso em: 1 jul. 2022.

laborais, como férias e afastamentos em razão da maternidade e doenças, mas também da proteção previdencial, em razão do baixo e irregular cômputo de contribuições sociais⁸¹⁷.

Ainda, a diminuição na criação de empregos e o aumento da taxa de desocupação, especialmente por conta da robotização, além das formas de contratação laboral mais flexíveis, com a deslocação dos negócios para áreas de baixa tributação, reduzem as bases contributivas da Segurança Social e chegam a colocar em questão a estabilidade fiscal do Estado de bem-estar social na Europa⁸¹⁸.

Feitas estas considerações a respeito das mudanças no mercado laboral com a maior flexibilização das relações de trabalho, concentrar-se-á agora a respeito das modalidades de teletrabalho e de trabalhadores mediante plataformas digitais.

b) Teletrabalho e trabalho dependente mediante plataformas digitais

O teletrabalho pode ser considerado um fenômeno da sociedade da informação, uma vez que se mostrou viável com o avanço dos meios tecnológicos na área da informática e dos meios de telecomunicação.

Nos termos do relatório “*Report on the implementation of the European social partners Framework Agreement on Telework*”⁸¹⁹ da Comissão Europeia, de 02.07.2008, a definição do teletrabalho considerou dois fatores: a performance do trabalho à distância e o uso da tecnologia da informação e a transmissão eletrônica de dados, notadamente por meio da internet. Ainda, o trabalhador para ser considerado em teletrabalho, deve laborar à distância de maneira estável com alguma continuidade no tempo, ainda que possa ser o trabalho híbrido com o presencial. O teletrabalho pode ser desenvolvido da casa do trabalhador, mediante comunicação e instrumentos portáteis ou em centros de teletrabalho, como estações de trabalho, espaços de *coworking* ou locais vizinhos. No referido relatório da Comissão Europeia, o teletrabalhador foi tomado apenas como aquele decorrente de uma situação de emprego. Na época, o referido relatório não chegou a enfrentar outras maneiras de trabalho à distância, mas deixou a porta aberta para ajustes no futuro.

⁸¹⁷STEFANO, Valerio de. *The rise of the just-in-time work-force: on demand work, crowdwork and labour protection in the “gig-economy”*. *Conditions of work and employment series*, n. 71. Geneva: ILO, 2016, p. 8. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_443267.pdf. Acesso em: 11 ago. 2022.

⁸¹⁸ CASTELLS, Manuel. *Fim de Milênio. A Era da informação: economia, sociedade e cultura*. Vol. 3. Tradução: Klaus Brandini Gerhardt e Roneide Venancio Majer. 7ª. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2020, pp. 410-411.

⁸¹⁹EUROPEAN COMMISSION. *Commission staff working paper - Report on the implementation of the European social partners' - Framework Agreement on Telework* {COM(2008), 412 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52008SC2178>. Acesso em: 28 jun. 2022.

Já a Organização Internacional do Trabalho⁸²⁰ apontou a necessidade de distinguir os seguintes conceitos: trabalho remoto (*remote work*), teletrabalho (*telework*), trabalho em casa (*work at home*) e trabalho à distância (trabalho domiciliar). Como trabalho remoto, considera-se todo aquele que é realizado, total ou parcialmente, fora da sede da empresa, mas não necessariamente na casa do trabalhador, podendo ocorrer em espaços públicos e privados de coworking, em um café ou mesmo em ambientes abertos. O teletrabalho se baseia em duas características: o trabalho é realizado total ou parcialmente em locais alternativos aos regulares de trabalho e mediante o uso obrigatório de equipamentos pessoais, como computadores, telemóveis e tablets, para performar os trabalhos. É o uso de tais equipamentos pessoais que distingue o teletrabalho do trabalho remoto como gênero. Já o trabalho em casa alcança qualquer trabalho que decorra no local em que o trabalhador normalmente reside, a abranger os trabalhos por conta de outrem e os independentes. Por fim, o *home-based work* tem suas relações laborais baseadas na residência do trabalhador. Aqui estão os trabalhadores domiciliares que costumam realizar seus trabalhos de casa, sendo esta uma subcategoria de trabalho em casa.

Portanto, o teletrabalho comporta a atividade subordinada realizada à distância física da sede ou das instalações de referência da empresa, mediante o uso intensivo de tecnologias da informação e de comunicação entre o trabalhador e a empresa⁸²¹ por meio de um contrato de trabalho especial.

No entanto, há de se destacar mais duas modalidades advindas do que genericamente se pode designar de teletrabalho. A primeira delas é o teletrabalho autônomo, a decorrer na hipótese de o trabalhador desenvolver sua atividade com independência, quando o mais importante é o resultado da prestação e a ausência de enquadramento do trabalhador na organização do credor e não se sujeitar a seu poder disciplinar. Nesta segunda situação, o regime jurídico é o da prestação de serviço, com destaque para o cariz civilista.

Há ainda uma terceira modalidade, que vem a ser o trabalho autônomo, mas com dependência econômica do prestador, em que há uma espécie de “parasubordinação”⁸²², ainda

⁸²⁰INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *COVID-19: Guidance for labour statistics data collection: Defining and measuring remote work, telework, work at home and home-based work*. 5 jun. 2020. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---stat/documents/publication/wcms_747075.pdf. Acesso em: 1 mai. 2023.

⁸²¹MARTINEZ, Pedro Romano; MONTEIRO, Luis Miguel; VASCONCELOS, Joana; BRITO, Pedro Madeira de; DRAY, Guilherme Machado & SILVA, Luís Gonçalves. *Código do trabalho anotado*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2020. p. 430.

⁸²²De acordo MARIA DO ROSÁRIO PALMA RAMALHO, a parasubordinação está relacionada a situações em que o trabalho formalmente consta como não subordinado, mas há uma situação de dependência econômica ou material perante o credor da prestação laboral. Por se tratar de uma situação com margens não delimitadas, há de se ter em conta duas situações: no aspecto jurídico, a prestação de trabalho reveste-se da forma do trabalho independente,

que o trabalhador desenvolva sua atividade na sua residência ou estabelecimento equiparado⁸²³. Mesmo que não haja subordinação jurídica na relação laboral, mas esteja configurada uma situação de dependência econômica do trabalhador ao tomador de serviços, o art. 10º do Código do Trabalho Português transporta ao trabalhador alguns direitos, ao dispor⁸²⁴:

As normas legais respeitantes a direitos de personalidade, igualdade e não discriminação e segurança e saúde no trabalho são aplicáveis a situações em que ocorra prestação de trabalho por uma pessoa a outra, sem subordinação jurídica, sempre que o prestador de trabalho deva considerar-se na dependência económica do beneficiário da actividade.

Vale ressaltar que o enquadramento do trabalho em uma destas categorias pode ser objeto de distensões nos casos concretos, especialmente quando a aparência e formalidade contratual indicariam um trabalho autônomo, mas que na realidade existiria subordinação ou mesmo dependência econômica. Em tais situações, não será incomum que os tribunais tenham que se pronunciar sobre a natureza dos trabalhos realizados mediante plataformas⁸²⁵. De todo modo, mostra-se de grande importância que haja distinções bem claras na legislação entre os casos de trabalho independente e de trabalho autônomo subordinado, uma vez que neste último há a possibilidade de controle integral da jornada de trabalho pelo empregador, de maneira a obrigar

cabendo quase sempre a prestação do serviço e não o contrato de trabalho; no aspecto material, o prestador do serviço está economicamente dependente do tomador dos serviços, assemelhando-se ao trabalhador por conta de outrem e carecendo, por isso, de ao menos uma parte da tutela protetiva. (RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *Direito do Trabalho*. Parte II: situações laborais individuais. Coimbra: Almedina, 2006. p. 68-69)

⁸²³RAMALHO, Maria do Rosário Palma. Novas formas da realidade laboral: o teletrabalho. In: RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *Estudos de direito do trabalho*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2003. p. 202-205.

⁸²⁴PORTUGAL. *Código do Trabalho, Lei n. 7/2009, de 12 de fevereiro*. Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_strutura.php?tabela=leis&nid=1047&nvers. Acesso em: 1 maio 2023.

⁸²⁵Nesse contexto, vale registrar estudo realizado por ANTONIO MONTEIRO FERNANDES E LUÍSA TEIXEIRA ALVES, em que são comparados casos jurisprudenciais advindos da França, Espanha, Itália e Reino Unido. Em breve síntese, como elemento comum dos referidos, dos acórdãos analisados, fica evidenciada a existência de um forte desequilíbrio entre os trabalhadores que prestam serviços e as entidades gestoras das plataformas digitais, tanto no aspecto econômico, quanto no que tange às questões contratuais. Procura-se criar uma aparência pela qual a plataforma seria mera intermediária entre o prestador e o cliente final e de que o primeiro seria dotado de forte autonomia, manifesta na alegada “disponibilidade para o trabalho” e na aceitação dos serviços. Assim, os acórdãos analisados traduzem sensibilidade diferentes no que tange à proteção do trabalho mediante plataformas digitais, sendo superada a noção tradicional de dependência pela concepção de *dependência organizacional*. Isso porque a prestação do trabalho decorre de um complexo funcional cujas criação e gestão dependem das plataformas, as quais ditam as regras do jogo, aciona dispositivos digitais controlados pela organização e dispõe do rendimento do trabalhador. Portanto, o relacionamento do trabalhador é muito mais com a organização da plataforma digital do que com o cliente/ tomador de serviço. Embora a subordinação tradicional de controle restrito, disciplina, ordens e fiscalização não estejam nitidamente presentes, os prestadores do trabalho se encontram em situação de fraqueza e de controle das atividades pelas plataformas. Por fim, os referidos autores entendem que a dependência econômica verificada nas plataformas digitais pode ser observada de forma diversa do previsto no art. 10º do Código do Trabalho Português e dos arts. 140º e 141º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial da Segurança Social, os quais estão pautados pelo critério da exclusividade ou da dominância da fonte de rendimento do trabalhador em relação à empresa. No caso das plataformas digitais, a dependência decorrerá mesmo que o trabalhador receba rendimentos de variadas empresas que trabalhem nesse segmento ou mesmo se exerçam outras atividades em determinados momentos (FERNANDES, António Monteiro & ALVES, Luísa Teixeira. Trabalho suportado em plataformas digitais: um ensaio de jurisprudência comparada. *Revista de Questões Laborais*, Ano XXVII, n. 58, Jan/Jul 2021, pp. 40-42)

o trabalhador a estar disponível em determinados horários. Nesta situação, devem ser viabilizadas ao trabalhador as mesmas condições daqueles que trabalham na sede da empresa, especialmente no que tange à igualdade de tratamento, proteção da privacidade, saúde e segurança no trabalho, assim como na participação na rotina da empresa e na vida sindical⁸²⁶.

O Código do Trabalho Português (Lei 07/2009) regulamentou o teletrabalho, restringindo-se inicialmente à prestação de trabalho em regime de subordinação jurídica do trabalhador a um empregador, em local não determinado por este, através do recurso de tecnologias de informação e comunicação (art. 165º, 1). Nesse sentido, percebe-se como essencial para o enquadramento no regime de teletrabalho regulamentado no código do trabalho o elemento da subordinação, desde que a atividade seja compatível com a atividade desempenhada, além de situações envolvendo filhos menores e de pessoas inválidas que, potencialmente, precise dos cuidados do trabalhador, em situações definidas pelo art. 166º-A. Desta forma, para aqueles que trabalham à distância e se utilizam de meios tecnológicos para se comunicar com as chefias e demais colegas de trabalho, deve ser garantido o direito à desconexão⁸²⁷ e a delimitação do tempo trabalhado, à disposição do empregador e do descanso, sob pena de gerar esgotamento psíquico e afetar outros aspectos de sua vida.

Não obstante a subordinação seja tida como um elemento central para a relação laboral regulamentada no código do trabalho, ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO⁸²⁸ entende que, em momento anterior à pandemia de COVID-19, haveria uma tendência de o trabalho realizado à distância ser raramente tido por subordinado, sendo mais provável a realização do trabalho autônomo nessa modalidade, na forma de prestação de serviço. Por isso, o regramento constante da lei laboral portuguesa acabava por ser útil apenas aos trabalhadores subordinados.

O déficit legislativo quanto ao enfrentamento de outras formas de teletrabalho ficou mais evidente ainda com o avanço das plataformas digitais e com o advento da Pandemia de Covid-19. Nesse diapasão, cabe ressaltar que, na sequência da decretação da doença como uma pandemia mundial pela Organização Mundial da Saúde, o governo português, por meio do decreto-lei n. 10-A/2020 estabeleceu medidas excepcionais e transitórias em resposta à

⁸²⁶VEIGA, Maurício de Figueiredo Corrêa. Análise comparativa do teletrabalho no Brasil e em Portugal. In: BUJOSA VADELL, L.M. (dir.); VEIGA, F.S.; PIERDONÁ, Z.L (coords.). *Retos del horizonte jurídico Ibero-americano*. Vol. II, Porto/Salamanca: Instituto Ibero-americano de Estudos Jurídicos e Universidad de Salamanca, 2023, p. 249.

⁸²⁷O direito à desconexão e ao desligamento das questões laborais está diretamente ligada ao direito à lazer e à convivência familiar, tal como ocorre nos períodos de descanso, nas férias e nos intervalos. O direito ao descanso se contrapõe ao trabalho e deve ser exercido livremente e sem interferência dos agentes ligados ao trabalho (OLIVEIRA NETO, Célio Pereira. *Trabalho em Ambiente Virtual*. Causas, efeitos e conformação. São Paulo: Ed. LTR, 2018, p. 79).

⁸²⁸CORDEIRO, António Menezes. *Direito do Trabalho II: direito individual*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 666.

pandemia, com destaque aqui para as formas alternativas de prestação laboral, quando o teletrabalho ganhou protagonismo. Nesse sentido, a então redação do art. 29º do referido decreto-lei permitiu que o regime de prestação subordinada de trabalho poderia ser decidido unilateralmente pelo empregador ou requerido pelo trabalhador, sem necessidade prévia de acordo entre as partes, sendo exigido apenas que haja compatibilidade do regime com as funções laborais. Houve aí a derrogação da regra geral do art. 166º do Código do Trabalho, pois foi dispensada a exigência de acordo prévio entre as partes. Posteriormente, com a decretação do estado de emergência sanitária (Decreto n. 2-A/2020, de 20 de março), o teletrabalho passou a ser obrigatório, independentemente do vínculo laboral, mesmo contra a vontade das partes envolvidas.

A necessidade de regulamentar a situação do trabalhador que labora mediante plataformas digitais, na chamada “uberização” ou no trabalho economicamente dependente, com as devidas particularidades em relação ao trabalho subordinado, deu lugar a um direito laboral não assalariado. Tal modalidade de regulamentação estaria pautada na proteção social ao trabalhador, mas não o enquadraria nem como trabalhador subordinado (por conta de outrem) ou independente. Tal enquadramento permitiria também fugir das opções restritivas entre contrato de trabalho e da prestação de serviços civil⁸²⁹.

Por outro lado, formas de trabalho não assalariada, como o trabalho por conta própria (independente) e de forma intermitente (*freelancers*), em que há mais flexibilização nas horas trabalhadas, tal como no trabalho mediante plataformas digitais, podem ser fonte de maior pressão psicológica, stress laboral mais intenso e insegurança quanto à percepção de rendimentos e à rede de proteção social⁸³⁰.

Ao trabalhador que não se enquadra como por conta de outrem, mas está em situação de dependência econômica em relação a seus tomadores de serviços, conforme preconiza o art. 10º do Código do Trabalho português, também devem ser direcionadas medidas protetivas no âmbito da Segurança Social.

c) Nômadas digitais e questões transnacionais

⁸²⁹AUVERGNON, Philippe. Angustias de uberización y retos que plantea el trababajo digital al derecho laboral. *Revista Derecho Social Y Empresa*, n. 6, Diciembre 2016, p. 18. Disponível em: file:///C:/Users/jose_/Downloads/articulos_RDSyE_Num_6_2016_AUVERGNON.pdf. Acesso em: 29 jun. 2022.

⁸³⁰INTERNATIONAL SOCIAL SECURITY ASSOCIATION. *Ten global challenges for social security*. 2016. Disponível em: http://www.actuaries.org/CTTEES_PIWG/Documents/chicago_2017/7_PIWG_Tenglobalchallengesforsocialsecurity.pdf. Acesso em: 11 ago. 2022, p. 30.

A dinâmica do trabalho altera-se no contexto da digitalização e da quarta revolução industrial, pois parte significativa das prestações laborais decorrem de uma economia sob demanda, onde os vínculos trabalhistas tendem a ser pouco efetivos, prevalecendo o trabalho independente. Aqui os empregadores/tomadores de serviços se valem do que KLAUS SCHWAB⁸³¹ denomina de “nuvem humana”, na qual as atividades profissionais são separadas em atribuições e projetos distintos. Na sequência, estas atribuições são postas à disposição em nuvem virtual de potencial trabalhadores que podem estar localizados em diversas partes do mundo.

Tal sistemática laboral, onde o enquadramento do trabalhador tende a ser como autônomo, traz vantagens às empresas, pois estas ficam desobrigadas a pagar salários mínimos, tributos e encargos sociais, embora existam também vantagens ao “trabalhador em nuvem”, como a liberdade na forma de prestação do trabalho e na ampla mobilidade desfrutada por estarem em uma rede de trabalho⁸³².

Nesse contexto, a situação que merece atenção e necessidade de regulamentação jurídica no aspecto laboral, previdencial e fiscal, inclusive no aspecto transnacional, é a dos chamados nômadas digitais. Em tal conceito enquadram-se os trabalhadores que desenvolvem suas condições laborais e sua vida pautados em três pilares: dispositivos móveis inteligentes, banda larga e acesso rápido à internet que permite a distância comunicação e acesso aos dados de computação em nuvem⁸³³. Em outras palavras, os referidos sujeitos desenvolvem seus trabalhos por meio informáticos, quase sempre à distância em relação à sede do empregador ou do tomador de seus serviços, podendo também deslocar-se com frequência entre vários países ao longo do tempo.

O que motiva o nômade digital pela opção ao deslocamento para além da sede da empresa para desenvolver seu trabalho são questões de lazer, viagens, experiências e percepções da vida em diferentes locais. Por isso, não há conotação negativa a quem adere a esse tipo de trabalho. Há a migração do escritório de trabalho convencional ou mesmo do *home office* para o *world office*, pois o local de trabalho é móvel, em que o empacotamento, armazenamento e transporte de muitos itens essenciais é feito de forma virtual, sendo fundamentais os sistemas informáticos e as nuvens de dados⁸³⁴. Por conta dos meios informáticos e da tecnologia da informação, nas atividades em que o trabalho à distância é realizado, em razão de não haver a obrigatoriedade

⁸³¹ SCHWAB, Klaus. *Op. cit.*, 2016, pp. 54-55.

⁸³² *Idem*, pp. 53-54.

⁸³³ MAKIMOTO, Tsugio & MANNERS, David. *Digital Nomads*. New York, Wiley, 1997.

⁸³⁴ SANTOS, Nayane de Castro. *A experiência no destino e o impacto na qualidade de vida de nômades digitais*. [Dissertação de Mestrado]. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2021, p. 25. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/35658/1/disserta%c3%a7%c3%a3o%20nayane%20de%20castro%20santos%20-%20final.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2023.

de espaço e tempo para o desempenho das tarefas, o conceito de trabalho aqui aponta muito mais sobre o labor e as atividades desenvolvidas, do que remete a um lugar e tempo definido de execução⁸³⁵.

O desejo dos funcionários de se tornarem nômades digitais está rapidamente se tornando um instrumento relevante na mobilidade global e pode servir como uma maneira de atrair mais empregos internacionais para ajudar na escassez de trabalhadores. Juntamente com os programas de vistos remotos, a flexibilidade do empregador em relação a tempo e local é fundamental para os trabalhadores de modo geral e mais ainda para os trabalhadores em deslocamento. Segundo relatório da *Fragomen*⁸³⁶, dados do *LinkedIn* mostram que os funcionários têm 2,6 vezes mais probabilidade de sentir-se feliz e 2,1 vezes mais probabilidade de trabalhar em uma empresa quando esses elementos são priorizados.

O labor desenvolvido pelos nômades digitais vai além do teletrabalho tradicional e estrito, pois os primeiros não trabalham necessariamente de maneira dependente. Tendo como base a liberdade de locomoção e de localização para desenvolver suas atividades profissionais, os nômades digitais podem alternar frequentemente o seu país de residência, a partir de onde desenvolverão seu trabalho de forma remota. Para tal, os meios digitais são essenciais e não há qualquer obstáculo – pelo contrário, é bastante comum – que as pessoas ou empresas destinatárias do trabalho e que realizam o pagamento estejam localizadas em outros países⁸³⁷.

Mediante o predomínio da liberdade de escolha, não haverá aqui interdependência entre o local da residência, da realização do trabalho e tampouco da sede do empregador ou dos tomadores de serviços. Pela observação prática, até o momento, os nômades digitais vem sendo, predominantemente, trabalhadores bem qualificados e com boa ou alta remuneração, justamente porque conseguem realizar seu trabalho à distância e com liberdade na forma da entrega das demandas laborais. Ao mesmo tempo em que tal medida é de interesse das empresas, que podem economizar custos com infraestrutura, há países que buscam atrair esses profissionais para seus territórios, tendo em vista o aumento da arrecadação de tributos direitos

⁸³⁵MATOS, Renata Santos. *Nômades digitais: perfis, motivações e viabilidade*. [Dissertação de Mestrado em Gestão Empresarial]. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (Escola Brasileira de Administração pública e de empresas), 2016. p. 14. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17554/No%CC%82mades%20Digitais%20-%20versa%CC%83o%20final%20-%20Renata%20Frota.pdf>>. Acesso em: 27 abr. 2023.

⁸³⁶FRAGOMEN GLOBAL LLP and affiliates. *Worldwide immigration trends report: 2022 Q2 supplement*. p. 23. Disponível em: <https://www.fragomen.com/trending/worldwide-immigration-trends-reports/bookshelf.html?mkt_tok=MTMwLUNLSS0zMzMAAAGLZxgneUuKQ4bxwoD8orNnMqfZi-QOR152czeAYwESn7mDBWPIRRcP3jUtpCwq05MIg0NzFswHKN5o49Q4_9eo4pYYb8qog4mhanRSiVeXlyjW>. Acesso em: 28 abr. 2023.

⁸³⁷MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL. *Livro Verde sobre o Futuro do Trabalho*. Lisboa: Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social: Lisboa, 2022, pp. 72-73.

e indiretos e outras vantagens, como a ocupação de imóveis, movimentação da atividade econômica e de formação profissional no local por esses trabalhadores com alto grau de instrução⁸³⁸. Tanto é assim que o relatório da *Fragomen*⁸³⁹ aponta crescimento exponencial nos últimos três anos de jurisdições nacionais a oferecerem vistos em razão de trabalho remoto, as quais totalizam, até março de 2023, trinta e oito países. Ainda de acordo com o referido estudo, os riscos aos trabalhadores remotos mais bem estabelecidos e seus respectivos empregadores tende a diminuir com a formalização dos vistos em referência.

⁸³⁸Um dos países pioneiros nessas iniciativas foi a Estônia, a qual, durante a pandemia, instituiu o seu “*Digital Nomad Visa*”, por meio do qual são atribuídas autorizações de residências de até um ano para nômades digitais que percebam ao menos três mil euros de remuneração mensal (Disponível em: <https://www.e-resident.gov.ee/nomadvisa/>. Acesso em: 18 maio 2022). Em Portugal, foi instituído o programa Programa “*e-Residency*”, tendo como objetivos: tornar Portugal a porta digital para empresas estrangeiras realizarem negócios dentro e fora da União Europeia (UE); aumentar os serviços (jurídicos, financeiros e contábilísticos) prestados por empresas portuguesas a entidades estrangeiras e; criar novas fontes de receita fiscal para Portugal e aumentar o Produto Interno Bruto (PIB). Tal programa resulta numa plataforma que permite atribuir uma identidade e residência digital em Portugal, mediante o reconhecimento e confirmação da identidade e autenticidade de um cidadão e empresário em nome individual não residente no país, dando acesso a serviços públicos portugueses online e, consequentemente, atribuir o NIF – Número de Identificação Fiscal, o NISS – Número de Identificação de Segurança Social, criar/registar uma empresa e abrir uma conta bancária, possibilitando o exercício de atividade profissional e a realização de negócios. Além das propostas de simplificação e inserção digital, é oferecida uma política fiscal mais atrativa (PORTUGAL. Por que investir em Portugal? Portugal Digital Disponível em: <https://portugaldigital.gov.pt/porque-investir-em-portugal/programa-e-residency/> Acesso em 26 de abril 2023). Especificamente, ainda em Portugal, há “*Madeira Digital Nomads*”, cuja finalidade é atrair nômades digitais para a referida região autônoma. O Brasil também não se furtou também a regulamentar a concessão de visto temporário e de autorização de residência para imigrante, sem vínculo empregatício no Brasil, cuja atividade profissional possa ser realizada de forma remota, para os nômades digitais. Fê-lo por meio da resolução CNIG MJSP (Conselho Nacional de Imigração do Ministério da Justiça e Segurança Pública) n. 45, de 09 de setembro de 2021. O conceito de nômade digital constante do referido documento normativo é o de “imigrante que, de forma remota e com a utilização de tecnologias da informação e de comunicação, seja capaz de executar no Brasil suas atividades laborais para empregador estrangeiro.” (art. 1º, §1º), não sendo enquadrado em tal conceito “o imigrante que exerça atividade laboral, com ou sem vínculo empregatício, para empregador no Brasil ou cuja autorização de residência para exercício de atividade laboral no País esteja regulamentada em outro normativo” (art. 1º, §2º). As atividades de nômade digital podem ser realizadas pelo imigrante que esteja na condição de visitante, cujo prazo de permanência e exigência de vistos depende do tratamento conferido à nacionalidade respectiva (art. 2º). Há necessidade de apresentação de documentos de viagem e pagamento de solicitação do visto, seguro de saúde válido no Brasil, comprovação da condição de nômade digital (art. 3º). Esse último requisito demanda a apresentação dos seguintes documentos: I - declaração do requerente que ateste a capacidade de executar suas atividades profissionais de forma remota, por meio de tecnologias da informação e de comunicação; II - contrato de trabalho ou de prestação de serviços ou outros documentos que comprovem o vínculo com empregador estrangeiro; e III - comprovação de meios de subsistência, provenientes de fonte pagadora estrangeira, em montante mensal igual ou superior a US\$ 1.500,00 (mil e quinhentos dólares) ou disponibilidade de fundos bancários no valor mínimo de US\$ 18.000,00 (dezoito mil dólares) (art. 5º). O prazo de residência inicial para os nômades digitais no Brasil é de até um ano, podendo ser renovado por igual período (art. 3º, parágrafo único c/c art. 6º). BRASIL. *Portal de imigração Laboral*. Disponível em: https://portaldeimigracao.mj.gov.br/images/resolucoes_normativas/RESOLU%C3%87%C3%83O_CNIG_MJSP_N%C2%BA_45_DE_9_DE_SETEMBRO_DE_2021.pdf. Acesso em: 26 abr 2023.

⁸³⁹FRAGOMEN GLOBAL LLP and affiliates. *Worldwide immigration trends report: 2023 Q1 supplement: the slow global recovery*, p. 31. Disponível em: https://www.fragomen.com/trending/worldwide-immigration-trends-reports/bookshelf.html?mkt_tok=MTMwLUNLSS0zMzMAAAGLZxgneT0dk2Wq8ydg9jyvLmlUgRJEFMVH2dw1C0CrJtz7t0Ve7EjDa3xlwPNpjfD08abx6wNyKT7HFAkxDXV_6d3F7SgIEAoTBb6rqSCcn5rh. Acesso em: 28 abr. 2023.

Por outro lado, é possível que alguns países experimentem efeitos adversos nas suas políticas de vistos para trabalhadores remotos e nômades digitais, tais como o aumento dos preços de moradias, arrendamentos, inflação e custos de vida em determinadas localidades, inclusive mediante desaprovação da população local. Nesses casos, há tendência de revisões e restrições ao ingresso e permanência de tais trabalhadores, como a fixação de requisitos de elegibilidade, patamares mínimos de remuneração e salários e estadias por períodos mais curtos⁸⁴⁰.

Em que pese a existência de trabalhadores transfronteiriços, entre os quais os nômades digitais, seja uma decorrência da informatização da economia e das condições laborais, há impactos significativos na organização do trabalho, nas relações de emprego, na formalização dos setores da economia e no sistema de proteção social, com forte aceleração da transformação digital com a pandemia de Covid-19⁸⁴¹. No entanto, essas transformações não são acompanhadas na mesma proporção e velocidade por medida de proteção ao trabalhador, surgindo aí alguns “*gaps*”, conforme identifica a Organização Internacional do Trabalho⁸⁴². Dentre essas falhas, o referido relatório identifica que há déficit na regulamentação das novas formas de trabalho proporcionadas pela era digital em muitos países e mesmo em âmbito internacional (acordos bilaterais ou convenções multilaterais), o que abrange o trabalho remoto transfronteiriço de estrangeiros, não residentes e outros imigrantes com status diferenciados, como os portadores de vistos de nômada digital.

Em razão da possível incidência de normas jurídicas de diversos sistemas jurídicos a trabalhadores a residir e trabalhar fora de seus países de origem ou mesmo de onde estão as suas fontes pagadoras, os indivíduos podem recair em “linhas cinzentas” na esfera da proteção

⁸⁴⁰FRAGOMEN GLOBAL LLP and affiliates. *Worldwide immigration trends report: 2023 Q1 supplement: the slow global recovery*, p. 31. Disponível em: https://www.fragomen.com/trending/worldwide-immigration-trends-reports/bookshelf.html?mkt_tok=MTMwLUNLSS0zMzMAAAGLZxgneT0dk2Wq8ydg9jyvLmlUgRJEFMVH2dw1C0CrJtz7t0Ve7EjDa3xlwPNpjfD08abx6wNykT7HFAkxDXV_6d3F7SgIEAoTBb6rqSCcn5rh. Acesso em: 28 abr. 2023.

⁸⁴¹De acordo com levantamento da OIT, em razão da pandemia de COVID-19, o número de trabalhadores remotos a executarem suas tarefas a partir de seus domicílios saltou de aproximadamente de 260 milhões para 558 milhões no segundo quadrimestre de 2020 (SOARES, Sergei; BONNET, Florence; BERG, Janine & LABOURIAU, Rodrigo. *From Potencial top ratice: preliminar findings on the numbers of workers working from home during the COVID-19 pandemic*. International Labour Organization, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/-travail/documents/briefingnote/wcms_777896.pdf. Acesso em: 30 abr. 2023).

⁸⁴²CHARLES, Lorraine; XIA, Shutting & COUTTS, Adam P. *Digitalization and employment: a review*. Geneve, International Labour Organization, 2022, p. 39. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/documents/publication/wcms_854353.pdf. Acesso em: 26 abril 2023.

laboral, da dupla tributação e da proteção pela segurança social, inclusive podendo vir a perder benefícios e pensões⁸⁴³.

Nessa direção, a rede de proteção social do trabalhador que labora sob plataformas eletrônicas, o que inclui os nômades digitais, fica fragilizada, o que gera falhas no que tange aos seguros de saúde, às prestações decorrentes de acidente de trabalho e doenças ocupacionais, ao desemprego, aos seguros contra invalidez, assim como as pensões de velhice e benefícios de reforma⁸⁴⁴. Tais falhas na rede de prestação social foram ainda mais graves durante a Pandemia de COVID-19, uma vez que muitos desses trabalhadores que laboram mediante plataformas digitais, como os entregadores e motoristas de aplicativos, ficaram mais expostos ao contágio pelo vírus.⁸⁴⁵

Na mesma linha, consta no Relatório da *Fragomen*, a necessidade de revisão das políticas de trabalho remoto em face das legislações vigentes nos diversos países em temas como a imigração, tributação, trabalho e segurança social e outras consequências que advém dessas áreas⁸⁴⁶.

⁸⁴³HOOPER, Kate & BENTON, Meghan. *The future of remote work: digital nomads and the implications for immigration systems*. MPI (Migration Policy Institute), 2022, p. 1.

⁸⁴⁴Nessa direção, a OIT levantou que a maioria dos trabalhadores de plataformas digitais não apresenta cobertura pelos sistemas de segurança social e apenas 40% deles gozam de algum seguro de saúde, muitas vezes coberto por outros trabalhos ou por cônjuges. Quanto à cobertura decorrente de acidentes de trabalho e doenças ocupacionais, apenas 30% dos trabalhadores de plataformas digitais estariam atendidos. INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Employment and Social Outlook: The role of digital labour platforms in transforming the world of work*. Geneva: ILO, 2021, pp. 175-176. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/-dgreports/---dcomm/--publ/documents/publication/wcms_771749.pdf. Acesso em :16 mai. 2022).

⁸⁴⁵No Brasil, a fim de mitigar essa problemática, para os trabalhadores e entregadores por aplicativos, a lei 14.297/22, relativamente ao período pandêmico, determinou que as empresas de aplicativos devem prestar, ao entregador afastado em razão de infecção pelo coronavírus, assistência financeira pelo período de 15 (quinze) dias, prorrogado por mais 2 (dois) períodos de 15 (quinze) dias, de acordo com a média dos pagamentos recebidos nos últimos três meses. Também foi estipulada a contratação de seguros aos entregadores para cobrir eventos como acidentes, incapacidade permanente para o trabalho e morte. A realização de tal seguro não implica, por si só, no reconhecimento de vínculo empregatício entre o trabalhador e a plataforma. A eficácia temporal da referida proteção ao período pandêmico é criticada, pois a vulnerabilidade a qual tais trabalhadores são expostos permanecerá mesmo após o período de maior atenção com o coronavírus. Assim, o mais adequado deveria ser a formalização e regulamentação mais cuidadosa da relação jurídica entre empresas de aplicativos e os trabalhadores que a elas prestam serviços, independentemente de seguros privados. (GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Manual de Direito Previdenciário*. 7. ed. Salvador: Juspodivum, 2023, pp. 688-689). Não sendo considerado empregado e sim como pessoa singular que exerce atividade econômica, aquele que trabalha intermediado por plataformas digitais, como é o caso dos entregadores e dos motoristas de transportes individuais de passageiros (lei 13.640/2018), fica, via de regra, sujeito à filiação previdencial na forma de trabalhador independente, rotulado no direito previdenciário brasileiro como contribuinte individual. A situação de dependência econômica desse tipo de trabalhador carece ainda de regulamentação jurídica adequada no Brasil, havendo aí um “limbo jurídico” (PIMENTA, José Roberto Freire & SILVA, Jurema Costa de Oliveira. A efetividade da tutela metaindividual como instrumento assecuratório de direitos sociais fundamentais dos “entregadores por aplicativos” no Brasil. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022. p. 722-723) Tal situação, análoga à já mencionada “nuvem humana” de Klaus Schwab, pode dar margem à precarização das relações laborais, com reflexos inequívocos na proteção previdenciária.

⁸⁴⁶FRAGOMEN GLOBAL LLP and affiliates. *Worldwide immigration trends report: 2023 Q1 supplement: the slow global recover*, p. 46. Disponível em: <<https://www.fragomen.com/trending/worldwide-immigration-trends->

Um dos pontos dessa controvérsia na área fiscal decorre da presença de um trabalhador em determinado país e em qual medida isso pode considerar que a empresa para onde ele trabalha também estará presente. Em tal discussão, poderá até mesmo ser levantada a dúvida de se haverá um estabelecimento estável da empresa no país distante de sua sede, o que lhe demandaria o pagamento de impostos corporativos ao país da residência do empregado⁸⁴⁷.

No que se refere aos aspectos territoriais da proteção previdencial, vale registrar que o art. 11 do regulamento 883/2004 do Parlamento Europeu traz como regra de que o trabalhador por conta de outrem deve estar filiado à Segurança Social do Estado-Membro da fonte pagadora. Já o trabalhador independente que se desloca entre os membros da União, pode permanecer vinculado à legislação previdenciária do Estado de origem pelo prazo de 24 meses, a fim de que lhe seja garantida proteção ao migrante que ainda não definiu, em definitivo, sua permanência no país de destino (art. 13º).

Em igual direção, o art. 138º, combinado com o art. 139º, 1, “c”, ambos do Código Português dos Regimes Contributivos, exime da obrigatoriedade de recolhimento à segurança social de Portugal o trabalhador independente que esteja a exercer atividade de maneira temporária no país, mediante comprovação de que estão filiados em sistema previdencial obrigatório de outro país. No entanto, deve-se observar que o n. 2 do citado art. 139º do Código Contributivo impõe que o sistema estrangeiro em questão alcance, ao menos, as eventualidades de invalidez, velhice e morte, sob pena de serem exigidas contribuições ao sistema previdencial português. Conforme alerta SUZANA FERNANDES COSTA⁸⁴⁸, deve-se ter em conta também que, ainda que não seja obrigatório recolhimento contributivo do estrangeiro em Portugal, não haverá, necessariamente, a exclusão do dever de pagar impostos ao país, de acordo com os critérios já mencionados no art. 16 do CIRS.

No Brasil, o princípio da territorialidade é a regra que determina a filiação e contribuição à Previdência Social brasileira dos trabalhadores que exerçam suas atividades no território nacional, conforme preceitua o art. 11 da Lei 8.213/91, qual seja o plano básico de benefícios

reports/bookshelf.html?mkt_tok=MTMwLUNLSS0zMzMAAAGLZxgneT0dk2Wq8ydg9jlvLmlUgRJEFMVH2dw1C0CrJtz7t0Ve7EjDa3xlwPNpjfD08abx6wNykT7HFAkxDXV_6d3F7SgIEAoTBb6rqSCcn5rh>. Acesso em: 28 abr. 2023.

⁸⁴⁷WICKERSHAM, Preston. *Permanent establishment: what companies with remote workers should now*. Disponível em: <https://remote.com/blog/what-is-permanent-establishment>. Acesso em: 2 mai. 2023.

⁸⁴⁸COSTA, Suzana Fernandes. Arts. 133º a 142º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 382-383.

do Regime Geral de Previdência Social. No entanto, há abrangência pela segurança social brasileira de alguns trabalhadores que executam tarefas no exterior⁸⁴⁹.

**d) Concorrência Social Internacional. “Shopping for Social Security”.
Necessidade de integração e incremento das regras impositivas a pessoas coletivas e individuais**

Conforme já mencionado em alguns trechos do referido trabalho, especialmente no item 2.5.3 [concorrência fiscal internacional e incremento do Estado taxador], no mundo globalizado há ampla fluidez dos capitais, além da farta movimentação de pessoas (inclusive no aspecto laboral), bens e serviços, especialmente diante de economias mais integradas, como ocorre na União Europeia. Um dos efeitos mais relevantes dessas variadas formas de mobilidade econômica e social é a possibilidade de as empresas, indivíduos e, principalmente, os capitais se deslocarem e, com isso, buscarem territórios com menores cargas fiscais. Diante disso, impõe-se uma ampla concorrência fiscal internacional, que é alvo das políticas de coordenação fiscal e da governação dos países e de organizações supranacionais, tais como a OCDE e a União Europeia.

Também como já mencionado ao longo da presente tese, a erosão de bases tributárias em razão da concorrência provocada pelos Estados que buscam a atração, real e/ou artificial, de pessoas e empresas mediante a adoção de menores taxas contributivas provoca a menor capacidade de financiamento das despesas públicas e a geração de défices, de forma a pôr em risco a permanência do Estado Social. Tal questão, como já dito, ganha especial gravidade em razão de serem os beneficiários desses instrumentos quase sempre as grandes corporações e empresas multinacionais e os indivíduos que podem dispor da mobilidade de seu patrimônio ou de suas atividades para os territórios com baixa tributação. No presente contexto, valores

⁸⁴⁹ Dentre essas exceções, destacam-se, as seguintes situações constantes do mencionado art. 11 da lei 8.213/91: c) o brasileiro ou o estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior; d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a elas subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular; e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio; f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional. Ainda, o art. 11, V, prevê a inscrição como contribuinte individual – equivalente ao trabalhador independente: e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social. Tais situações justificam-se ou pela empresa ser brasileira ou quando for expectável o retorno do trabalhador ao Brasil, pelo que não deve haver falhas no recolhimento contributivo e, conseqüentemente, no atendimento do indivíduo pela rede de proteção social. (AMADO, Frederico. *Manual de Direito Previdenciário*. Salvador: Juspodivm, 2021, pp. 167-168).

relevantes consolidados no pós-segunda guerra mundial, como a igualdade material (expressa no âmbito da tributação pela capacidade contributiva), a equidade e a justiça social ficam fragilizadas.

A globalização econômica gera, no entendimento de ANTONIO JOSÉ AVELÃS NUNES⁸⁵⁰, especialmente no contexto europeu, a prevalência do grande capital, dos conglomerados econômicos e da visão neoliberal, onde avançam políticas laborais que facilitam os despedimentos, a precariedade do trabalho e o congelamento e rebaixamento de salários, no que chama de *dumping social*⁸⁵¹. Em consequência, políticas estatais de proteção social são diminuídas, embora não eliminadas⁸⁵², ao passo que se observa o incremento da atuação dos privados em áreas que eram caras ao Estado Social, como saúde, educação e segurança social.

Ocorre que a competição internacional entre os Estados, pautada em oferecer às empresas menores volumes de tributos, não se restringe ao âmbito da fiscalidade. Isso porque, não é apenas a redução de impostos que é utilizada para atração desses ativos para territórios com menor carga fiscal, mas também das contribuições e cotizações para a Segurança Social. Dito de outra forma, as empresas e indivíduos também estão sujeitas à deslocação para países onde os sistemas sociais apresentam menor onerosidade financeira no viés contributivo. E, como via de consequência, os sistemas de proteção social guarnecidos com menor volume de recursos financeiros forçosamente oferecerão menores gamas de benefícios aos seus segurados e dependentes, no já mencionado *dumping social*.

Têm-se aqui o que NICOLAS RENNUY⁸⁵³ entende por “competição social internacional”, a qual ocorre quando empresas e empreendimentos produtivos realocam na totalidade – ou em grande medida – suas atividades de um país para outro, a fim de se beneficiar de menores custos

⁸⁵⁰ AVELÃS NUNES, Antonio José. *Economia e direito*. Belém: Editora Cesupa, 2019, p. 119.

⁸⁵¹ Pode-se definir *dumping social* como a prática realizada por participantes do mercado em benefício próprio para evadir-se ou esvaziar as regulações sociais existentes com o objetivo de obter uma vantagem competitiva. (BERNACIAK, Magdalena. *Social dumping and the EU integration process*. Bruxelas: ETUI aisbl, 2014, p. 5. Disponível em: [05.https://www.etui.org/sites/default/files/14%20WP%202014%2006%20Social%20dumping%20and%20the%20EU%20integration%20process%20Bernaciak%20Web%20version%20EN.pdf](https://www.etui.org/sites/default/files/14%20WP%202014%2006%20Social%20dumping%20and%20the%20EU%20integration%20process%20Bernaciak%20Web%20version%20EN.pdf). Acesso em 01 jul de 2022.) Também de acordo com conceituação abraçada pela União Europeia, o *dumping social* é a prática na qual os trabalhadores recebem rendimentos, trabalham e vivem em condições abaixo do padrão definidos em lei ou instrumentos coletivos perante o mercado de trabalho relevante (UE. *Social dumping*. Disponível em: https://ec.europa.eu/home-affairs/pages/glossary/social-dumping_pt. Acesso em: 1 jul. 2022)

⁸⁵² No contexto do neoliberalismo, no qual o sistema social é neutralizado pelo econômico, a proteção social não é eliminada de todo. Contudo, o intervencionismo estatal deve ocorrer justamente para preservar as condições do livre mercado. Assim, a Segurança Social é preservada, mas para cumprir o papel de evitar que o cidadão deixe de ser consumidor de produtos e serviços, desde que tais ações e prestações sociais não perturbem as regras econômicas centradas na livre concorrência entre os agentes do mercado (FOUCAULT, Michel. *Nascimento da biopolítica*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008, pp. 278-279).

⁸⁵³ RENNUY, Nicolas. Shopping for social security law in the EU. *Common Market Law Review*, vol. 58, n. 1. Fevereiro/ 2018, p. 16.

sociais prevalecentes no estado de destino. De acordo com o mesmo autor, as empresas e corporações alteram real ou artificialmente características de negócios e a alocação de seus trabalhadores com a intenção de buscar economizar custos sociais, “indo às compras” de um sistema de segurança social, *shopping for Social Security*⁸⁵⁴ ou *fórum shopping*⁸⁵⁵, que melhor atenda a esse objetivo.

Segundo ALAIN SUPIOT⁸⁵⁶, a doutrina ultraliberal e o amplo fluxo de capital, pessoas e serviço entre os países, autorizam que investidores e empresas, por não desejarem se submeter às leis dos países que operam, possam escolher as de outros países que lhe sejam mais interessantes. Na ótica do que chama de “mercado total”, ao invés de a livre concorrência ser baseada e regulada pelo direito, é o direito que acaba por ser pautado pela livre concorrência. Portanto, o *law shopping* trata os direitos nacionais como produtos competitivos em um mercado internacional de normas ou de produtos legislativos.

Tanto é assim que instituições que apresentam cariz liberal tendem a publicar relatórios de “competitividade” e de “eficiência econômica”. Dentre elas, o Banco Mundial e o seu programa “*doing bussiness*” e a OCDE, por meio do Programa *Employment Protection law* (EPL), nos quais são valorizados países em que os custos de contratação e demissão de trabalhadores são reduzidos. Festeja-se a facilitação dos investimentos, ainda sob o custo de impactos sociais negativos no âmbito da proteção social.

Revela-se, portanto, uma função econômica instrumental⁸⁵⁷ que o direito do trabalho – a relativização das regras protetivas – passa a desempenhar para garantir financiamentos externos

⁸⁵⁴CREMERS, Jan. Market integration, cross-border recruitment, and enforcement of labour standards – A Dutch case. In: Arnholtz, Jens & Lillie, Nathan. (Eds.). *Posted Work in the European Union: The Political Economy of Free Movement*. Routledge, 2020, p. 140.

⁸⁵⁵De acordo com o Tribunal de Justiça da União Europeia, ocorre o “fórum shopping” quando empresas de trabalho temporário orientam as suas atividades de cedência de trabalhadores temporários, exclusiva ou principalmente, para um ou vários Estados-Membros diferentes daquele em que estão estabelecidas poderia incitar essas empresas a escolher o Estado-Membro no qual pretendem estabelecer-se, em função da legislação de segurança social deste último, com o único objetivo de beneficiarem da legislação que lhes é mais favorável. (TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. *Caso C-784/19 - Team power Europe*. Acórdão do tribunal de justiça de 03 de junho de 2021, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=242031&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13721592>. Acesso em: 1 jul. 2022.

⁸⁵⁶SUPIOT, Alain. *O Espírito da Filadélfia: a justiça social diante do mercado total*. Tradução: Tânia do Valle Tschiedel. Porto Alegre: Sulina, 2014, pp. 58-59.

⁸⁵⁷Como já dito ao longo do presente trabalho, as medidas de austeridade adotadas em face do desequilíbrio financeiro das contas públicas projeta-se especialmente na Segurança Social por meio do corte ou dificuldade de acessos a pensões, auxílios e demais prestações sociais, assim como que sói impor maior carga contributiva, quase sempre em face dos segurados e pensionistas, como é o caso das contribuições extraordinárias adotadas no período da Troika em Portugal, figuras impositivas que serão melhor abordadas quando do tratamento da análise do financiamento da Segurança Social. No entanto, cabe repisar que as respostas financeiras a estas crises alteram o padrão de funcionamento do Poder Público como garante dos direitos do trabalhador e da justiça social no chamado “Estado Zorro”, (OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 130). Contudo, com as referidas restrições na esfera de direitos

às economias nacionais. São valorizados os sistemas jurídicos-laborais mais flexíveis de forma a atender os interesses da rentabilidade financeira dos investidores estrangeiros. Precisa ser o direito do trabalho *market friendly*⁸⁵⁸.

Especialmente presente no âmbito da União Europeia, como uma decorrência da livre circulação de bens, trabalhadores e serviços, esta concorrência verifica-se no mercado interno, especialmente em razão da falta de harmonização dos sistemas nacionais de segurança social⁸⁵⁹.

Como já dito anteriormente, mesmo no âmbito da União Europeia, o delineamento dos sistemas de segurança social permanece como assunto afeto à soberania e de decisão de cada Estado-membro, em que pese existam instrumentos de integração, cujo objetivo fundamental é impedir que os sistemas nacionais protetivos sejam entraves ao funcionamento do mercado interno e à realização das liberdades fundamentais de livre circulação de pessoas (trabalhadores), bens e serviços.

O papel de determinar as regras de integração, a cargo do legislador comunitário, é cumprido essencialmente pelo regulamento 883 do Parlamento Europeu e do Conselho de 29 de abril de 2004.

Há ainda o Regulamento CE 987/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de setembro de 2009, que estabelece as modalidades de aplicação do Regulamento (CE) 883/2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social. Na primeira normativa, são dispostas regras que determinam os status dos sistemas de Segurança Social, tais como seguros, pensões, assistência médica e benefícios de desemprego.

O Regulamento CE 883/2004 abraça, como critério principal o local da realização do trabalho como aquele para onde serão recolhidas as contribuições e pagos os benefícios,

fundamentais, especialmente na área laboral e da proteção social, chega-se ao chamado “Estado de austeridade”, na qual os limites à atuação do capital e do mercado sobre o trabalhador postos pelas leis decorrentes do processo democrático, tendem a ser relativizados cada vez mais. Com isso, se chega a um direito do trabalho de exceção, nos quais sobrelevam-se os padrões do capitalismo financeiro e por critérios pautados pela racionalidade instrumental e pelo cálculo do custo-benefício. Em consequência desta instrumentalização, percebe-se com a alteração substancial, em detrimento do trabalhador, de pontes essenciais como tempo de trabalho e descanso, garantias contra o despedimento unilateral pelo empregador e a minimização da negociação coletiva. (FERREIRA, Antonio Casimiro. A sociedade de austeridade: Poder, medo e direito do trabalho de exceção. *Revista Crítica de Ciências Sociais* [Online], 95, 2011, publicado a 1 dezembro 2012, Disponível em: <http://journals.openedition.org/rccs/4417>; DOI: <https://doi.org/10.4000/rccs.4417>). Acesso em: 5 julho 2022.

⁸⁵⁸DRAY, Guilherme. *O princípio da proteção do trabalhador*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 314.

⁸⁵⁹VAN HOEK, Aukje A. H. Re-embedding the transnational employment relationship: A tale about the limitations of (EU) law? *Common Market Law Review*, vol. 55, 2018, p. 480.

segundo reza o art. 11.3 e, nos casos de ausência de trabalho, as funções sociais devem ser incumbências do estado de residência⁸⁶⁰⁻⁸⁶¹.

O critério do *lexi loci laboris* prestigia o paradigma da neutralidade, a fim de viabilizar a interação competitiva no mercado e para protegê-lo das diferenças entre os sistemas jurídicos nacionais⁸⁶². No entanto, a definição do local da prestação do serviço como aquele que irá determinar o sistema de segurança social aplicável autoriza que as empresas desloquem suas atividades para um estado-membro com a finalidade de beneficiar-se de um menor custo social neste último.

Esta regra geral do local do trabalho a definir o sistema de segurança social a ser adotado é excepcionalizada pela “*posting rule*”, a qual permite que o trabalhador que se desloca a outro país a serviço da empresa pelo prazo de até 24 meses permaneça vinculado ao sistema social da sede de seu empregado (art. 12, 1, regulamento 883/2004). Em que pese a referida regra tenha como clara intenção dar estabilidade ao trabalhador que se desloca da base da empresa por tempo limitado, não sendo razoável exigir que ele mudasse e retornasse para o segurança social de origem por um breve período a trabalhar fora, a regra foi utilizada para fins de “*shopping for social security*”. Isso porque muitas empresas indicavam como local de seu estabelecimento um país que não tinha atividade relevante, mediante a colocação de mero endereço para correspondências (*mail-box*), justamente para buscar um território onde as cargas contributivas dos sistemas de segurança social fossem menores.

⁸⁶⁰TRYFONIDOU, Alina. Article 9 [Social Aims]. In: Blanke, HJ., Mangiameli, S. (eds). *Treaty on the Functioning of the European Union - A Commentary. Springer Commentaries on International and European Law*. Cham: Springer, pp. 1026-1027.

⁸⁶¹Como princípios basilares da coordenação social prevista no referido regulamento, deve-se destacar as seguintes orientações: a) Um cidadão está, em cada momento, coberto apenas pela legislação de um Estado-Membro, pelo que as suas contribuições devem apenas ser efetuadas num único Estado; b) Um cidadão tem os mesmos direitos e obrigações que os nacionais do Estado pelo qual o primeiro está sujeito (princípio da igualdade ou da não discriminação); c) Os períodos de seguro, trabalho ou residência registados noutro Estado-membro são tidos em conta para a aferição do direito de acesso a um benefício (regra da totalização dos períodos); d) Se um cidadão tiver o direito a receber um benefício financeiro do um Estado-membro, o facto de esse mesmo cidadão ser residente noutro Estado-membro não deverá obstar o recebimento desse benefício (princípio da exportabilidade ou da exportação da segurança social); e) os efeitos jurídicos ocorridos, rendimentos auferidos e os benefícios atribuídos num Estado-membro devem ser reconhecidos nos demais como se tivessem ocorrido, obtido ou atribuído em seu próprio território (princípio da igualdade de tratamento de prestações de rendimentos e de fatos). SOARES, Rosa Freitas & CARP, Mariana. A Segurança Social e os desafios da mobilidade global. In: CAMPINO, Jorge; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL, 2021, pp. 677-680

⁸⁶²SAYDÉ, A. One law, two competitions: An enquiry into the contradictions of free movement law. In: BARNARD, C.; ODUDU, O. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, vol. 13, 2010-2011, Oxford: Hart Publishing, 2012, pp. 365-413, p. 379, 386, 388-390.

No entanto, o Tribunal de Justiça da União Europeia⁸⁶³ e o art. 12, 1, do regulamento 883/2004, no intuito de brecar esse movimento, já determinaram que não basta o mero endereçamento do local de estabelecimento, mas sim que a empresa deve, de fato, ter parte relevante de suas atividades no referido país para estar, ela e seus trabalhadores, atrelados ao sistema de segurança social respectivo.

Outra forma de desvirtuamento da regra do “*posted worker*” era o fato de que, apesar do tempo de duração previsto ser de dois anos para o trabalho realizado fora, havia margem para que inúmeras e sucessivas prorrogações ocorressem. Desta maneira, o trabalhador poderia estar em situação de “*posted work*” durante toda a sua carreira. Da mesma forma, o regramento não exige que o trabalhador considerado em “*posted work*” a trabalhar fora do local da sede da empresa tivesse sido já filiado ao sistema de segurança social deste último.

Em face desta problemática, a fim de viabilizar que o trabalhador esteja, de fato, vinculado a um regime de segurança social do país onde tenha uma conexão concreta⁸⁶⁴ e que não fique sendo alvo de “*shopping for social security*”, há proposta tramitando no Conselho a determinar um período de dois meses de intervalo entre os dois anos máximos de “*posted work*”, assim como um tempo mínimo de afiliação anterior no sistema de segurança do país apontado como sede do local da empresa⁸⁶⁵.

Ressalta-se ainda que a empresa que determinou o serviço fora do país deva exercer suas atividades substanciais no local apontado como de sua sede e para onde almeja atrelar seus funcionários no que tange à segurança social.

Em se tratando de rendimentos recebidos em mais de um país concomitantemente, o art. 13 do regulamento 883/2004 determina que apenas um dos estados-membros seja competente para recolher contribuições sobre todos os rendimentos, mesmo que obtido em seu território ou fora dela. Para esses trabalhadores que laboram em mais de um país da União Europeia, o fator determinante é o da “parte substancial”, que consiste em 25% do tempo de trabalho e/ou da

⁸⁶³ TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. *Case 35/70, Manpower*. Acórdão de 17 de dezembro de 1970. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:61970CJ0035>. Acesso em: 18 set. 2023.

⁸⁶⁴ RENNUY, Nicolas. The trilemma of EU social benefits law: Seeing the wood and the trees. *Common Market Law Review*, vol. 56, n. 6, pp. 152-155.

⁸⁶⁵ EUROPEAN UNION. COM/2016/0815 final - 2016/0397. *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EC). N. 883/2004 on the coordination of social security systems and regulation (EC). N. 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC). N. 883/2004*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0815>. Acesso em: 3 set. 2023.

remuneração (art. 13, regulamento 883/2004) da atividade do trabalhador (art. 14, 8, regulamento 987/2009)⁸⁶⁶.

Em que pese existirem regras de solução de conflitos no citado art. 13 para definir o país do recolhimento das contribuições, tais como o local da residência ou da obtenção da maior parte dos rendimentos do trabalhador, é possível que ocorram manipulação a fim de buscar sistemas de segurança social menos onerosos e protetivos⁸⁶⁷.

Muito embora a regulamentação do trabalho transfronteiriço na União Europeia, após a edição do regulamento 883/2004, tenha observado avanços na definição de alguns critérios aplicáveis, algumas dificuldades ainda remanescem entre os sistemas de segurança social locais e as pensões complementares. Nessa linha, a Comissão Europeia⁸⁶⁸ demonstra a preocupação com os obstáculos que dificultam a mobilidade de pessoas no mercado interno, recomendando a remoção deles. As barreiras decorrem, em muitos casos, do resultado de diferenças regulatórias e incertezas jurídicas, como uma definição pouco clara de atividade transfronteiriça, uma falta de harmonização da regulamentação prudencial e interação entre a regulamentação da UE e os direitos nacionais. A remoção desses obstáculos pode exigir uma revisão de regras comunitárias, maior convergência de supervisão e mais transparência sobre as diferenças nacionais. Além disso, aspectos relativos à guarda e à gestão dos fundos precisa ser abordada, incluindo um entendimento adequado e supervisão sobre investimentos, decisões, remuneração, estruturas de incentivos por serviço, fornecedores e investimento socialmente responsável.

Assim, as facilidades de mobilidade laboral dentro da União devem trazer benefícios ao cidadão. Por isso, não é aceitável que ele venha experimentar falhas na sua rede de proteção social quando muda de país, inclusive quando vê interrompido ou não considerado os tempos contributivos e recolhimentos para sistemas previdenciais nacionais obrigatórios e complementares.

⁸⁶⁶ Sobre o conceito de “parte substancial de uma atividade por conta de outrem ou independente” exercida num Estado-membro, vale ressaltar que são alcançadas grande parte das atividades que a pessoa aí exerce por conta de outrem ou por conta própria, sem que se trate necessariamente da maior parte destas atividades. Para tal, em se tratando de atividades por conta de outrem, prepondera o tempo de trabalho e a remuneração; em se tratando de trabalho independente, o volume dos negócios, o tempo do trabalho, o número de serviços prestados e/ou os rendimentos (art. 14º, 6, 7 e 8, Regulamento CE 987/2009 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de setembro de 2009, que estabelece as modalidades de aplicação do Regulamento (CE) n.º 883/2004 relativo à coordenação dos sistemas de segurança social).

⁸⁶⁷ RENNUY, Nicolas. Shopping for social security law in the EU. *Common Market Law Review*, vol. 58, n. 1, 2018, p. 28.

⁸⁶⁸ EUROPEAN COMMISSION. *Green Paper: towards adequate, sustainable and safe European pension systems. COM (2010)*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010, p. 12.

Segundo BASTIAAN M. M. DIDDEN⁸⁶⁹, há três problemas centrais que dificultam a mobilidade entre empregadores no mercado comum: o não reconhecimento pelo sistema fiscal de um país de regimes de pensões suplementares estrangeiros, inclusive a não dedução à coleta desses recolhimentos nos impostos sobre os rendimentos das pessoas singulares; a qualificação dos sistemas como segurança social obrigatório ou como regime de previdência complementar e o recolhimento para os sistemas de pensões legais e obrigatória ora por meio de impostos, ora através de contribuições sociais⁸⁷⁰.

Feitas essas considerações a respeito dos chamados novos riscos, passa-se agora à descrição, ainda que sucinta, de alguns aspectos relevantes a respeito dos sistemas de segurança social português e brasileiro.

3.9 A Segurança Social em Portugal

3.9.1 Considerações gerais e breve histórico da Segurança Social em Portugal

Em países como Portugal, Espanha, Itália e Grécia, o Estado Social tendencialmente se desenvolveu mais tardiamente, com traços comuns: mercado de trabalho fortemente marcados pelo gênero, com predominância da proteção voltada ao trabalho masculino, tido o homem como provedor da família; fragilidade das organizações de trabalhadores, com falta de coordenação salarial; baixa qualificação da mão-de-obra, em relação a países do norte da Europa; ênfase exagerada das pensões previdenciais sobre prestações assistenciais e de benefícios decorrentes do desemprego (“Estado de bem-estar social da velhice”), combinados com prestações na área da saúde; presença de clientelismo político, com a distribuição de subsídios em dinheiro para grupos, motivados por questões políticas e eleitorais, com repercussão na eficiência das prestações sociais⁸⁷¹.

Tais características denotam o modelo mediterrâneo de Estado de bem-estar social⁸⁷², nos quais a segurança social tende à universalidade, inclusive a alcançar prestações

⁸⁶⁹DIDDEN, Bastiaan M. M. Cross Border qualification problems between social security and supplementary pension: more guidance needed? *EC Tax Review 2020-2*. Kluwer Law International, p. 62.

⁸⁷⁰As questões que cercam as fontes de financiamento dos sistemas previdenciais, por impostos ou contribuições configuram-se centrais na presente tese e serão abordadas quando do próximo capítulo, que trata do financiamento e também no capítulo final, especialmente nos itens 5.7 e 5.8.

⁸⁷¹MANOW, Philip. Trabalhadores, fazendeiros e catolicismo: uma história das coalizões de classes políticas e o Regime de Estado de bem-estar social na Europa Meridional. Tradução de Lorena Vasconcelos Porto. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019, pp. 248-249.

⁸⁷²Tradicionalmente, os Estados de bem-estar social em três modelos: o escandinavo social-democrata, um anglo-saxão liberal e um continental conservador, sendo que nesses modelos, partidos de classe média fizeram coalizões com os sociais- democratas se aliando a setores oriundos do meio agrário (Escandinávia) ou ligados às religiões

assistenciais. No entanto, nota-se três particularidades fundamentais que os distinguem dos modelos universalistas do norte europeu: menor volume de despesas sociais, comparativamente aos países europeus com maior tradição do Estado Social, acompanhado de maior concentração nas pensões⁸⁷³; maior segmentação dos direitos e status das pessoas que recebem subsídios, no que resulta em um acesso mais seletivo, condicionado e fragmentado às prestações; a insuficiência de provisão de bem-estar social aos cidadãos por parte do Estado, pelo que ainda se torna imprescindível a intervenção das redes de apoio familiares⁸⁷⁴⁻⁸⁷⁵, especialmente para as populações idosas e mais vulneráveis⁸⁷⁶.

cristãs (Europa central), além da alternância entre partidos conservadores e trabalhistas (Reino Unido) (ESPING-ANDERSEN, Gosta. *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1990). A esses três modelos, Maurizio Ferrera acrescenta um quarto, denominado de Estado de bem-estar social da Europa Meridional ou dos países mediterrâneos. (FERRERA, Maurizio. The 'Southern Model' of Welfare in Social Europe. *Sage Journals*, vol. 6, n. 1, 1996, pp. 17-37. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/095892879600600102>. Acesso em: 24 jun. 2020).

⁸⁷³No que tange ao Estado português, houve expressivo incremento das despesas sociais após o 25 de abril de 1974. Tanto que, em 1970, a segurança social demandava gastos equivalentes a 6% do PIB, enquanto, no início da década de 1990, este montante já chegava a 20% sobre a mesma base de referência. Todavia, as medidas que mais causam esse incremento de despesas são as despesas decorrentes de pensões, suplementos e complementos, com quase o número de pensionistas quase a triplicar entre 1975 e 1994 (FERRAZ, David Alexandre Correia. Políticas públicas e segurança social: gênese, funções, tensões e equilíbrios. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. AAFDL Editora: Lisboa, 2021, p. 49).

⁸⁷⁴VEJA, Mariano Esteban de. Balanço e perspectivas sobre o Estado-Providência e as políticas sociais na Península Ibérica. In: Ministério Do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n. 20, 2017, pp. 104-105.

⁸⁷⁵Não obstante a rede de apoio formulada pelos familiares, religiosos e afetivos, como os vizinhos, tais instrumentos não são capazes de substituir as políticas públicas de proteção social, inclusive porque as primeiras não são totalmente afins à igualdade, ou não são capazes de distinguir as (des)igualdades legítimas e ilegítimas tão bem como deve fazer o Estado. Ainda, os apoios privados nem sempre são afins às noções de cidadania e de direitos subjetivos, pois estes são definidos de forma concreta, multiforme e assentes na reciprocidade, além de serem suscetíveis de criar dependência e controle social. Com a degradação das relações laborais, inclusive em razão da diminuição dos rendimentos de salários e pensões, somados à desestruturação dos laços tradicionais de parentesco e vizinhança, inclusive motivado pela migração, pelo abandono do campo, pela maior inserção das mulheres no mercado de trabalho, a sociedade-providência tende a perder força. Em seu lugar, devem atuar o Estado e novos atores da sociedade civil, como as organizações sociais ou de ação social. Caso estes espaços não sejam ocupados, a rede de proteção social ficará em perigo, a acentuar os riscos sociais aos quais as populações estão expostas. (SANTOS, Boaventura de Sousa. Para uma reforma solidária da Segurança Social. In: *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade. Maio 1998. P. 51-52)

⁸⁷⁶O envelhecimento da população é uma constante e leva ao afastamento do trabalho e ao aparecimento de doenças e limitações que demandam maior dependência em relação a terceiros e/ou maiores recursos financeiros para o enfrentamento dessas situações. No entanto, os chamados riscos da longevidade, associados a doenças crônicas e incapacidades funcionais prolongadas, não são totalmente socializadas, pois as prestações estatais, inclusive as da Segurança Social não se revelam suficientes a cobri-los integralmente em suas largas extensões. Com isso, tem prevalecido ainda as respostas familiares, ainda que por meio de colocação em lares ou asilos. Há assim, em Portugal, um “familiarismo implícito”, que se caracteriza por baixa oferta de serviços sociais e por um sistema rudimentar de licenças para prestar cuidados e de prestações sociais diretas e indiretas para compensar os custos do cuidar. (SÃO JOSÉ, José de. A divisão dos cuidados sociais prestados a pessoas idosas: complexidades, desigualdades e preferências. *Sociologia, problemas e práticas*, n. 69, 2012, p. 64. Disponível em: <https://journals.openedition.org/spp/835#:~:text=Identificaram%2Dse%20cinco%20formas%20de,e%20cuidado s%20mercantis%20%E2%80%9Cfamiliarizados%E2%80%9D>. Acesso em: 23 jan. 2022). Ocorre, tal como relatado acima, que a mudança nas estruturas familiares e a fragilização de cordões de solidariedade familiares e grupais nas últimas décadas causam o aumento no número de pessoas sem retaguarda familiar e em precariedade, especialmente os mais pobres. Com maior gravidade, geralmente o agravamento dessas condições de

Tais razões explicam a persistência, nos países mediterrâneos, da desigualdade social mais elevada do que na maioria dos países europeus. Tanto é assim que BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS classifica Portugal como um “semi-Estado Providência”⁸⁷⁷, caracterizado: pela inexistência de um pacto político e social envolvendo capital e trabalho a compatibilizar capitalismo e democracia; pela inexistência de uma relação sustentada entre a acumulação de capital e as medidas destinadas a legitimar o Estado junto das classes populares; um baixo nível de gastos públicos em políticas redistributivas e sociais e a não interiorização suficiente dos direitos sociais.

Com a criação do sistema de proteção social da Primeira República Portuguesa, são cobertos riscos sociais como a doença, velhice, invalidez e sobrevivência, movimentos esses antecidos pela criação do Ministério do Trabalho e da Previdência Social em 1916.

Em 1919, tentou-se criar um seguro obrigatório para os trabalhadores de baixos rendimentos, por meio do Instituto de Seguros Sociais Obrigatórios, que alcançaria a cobertura na doença, invalidez, velhice, sobrevivência, desemprego e acidente de trabalho. O sistema de proteção social aprovado em 1919 tinha o financiamento previsto e incumbido aos beneficiários e pelo patronato, sem a participação do Estado no pagamento dos benefícios⁸⁷⁸.

No entanto, tais seguros não conseguiram funcionar naquele momento. Isso porque esse sistema público passou a enfrentar resistência principalmente do mutualismo, de índole privada e que respondia pela maior parte da rede de proteção social até então. Esses últimos sentiam-se lesados em sua autonomia, pois as associações de socorros mútuos deveriam se tornar obrigatórias e ter seu patrimônio integrados ao Instituto de Seguros. Tamanha era a preponderância do setor mutualista em Portugal que a lei de seguros sociais obrigatórias foi revogada em 1928, quando Oliveira Salazar já ocupava o Ministério das Finanças, pois estes diplomas foram considerados demasiadamente estatizantes e desagradaram as companhias de seguro. Assim, as associações de seguros mútuos foram integradas ao sistema de previdência social, coexistindo dois tipos de seguro: o livre e o obrigatório⁸⁷⁹.

vulnerabilidade ocorre quando estão as pessoas na fase mais longa de suas vidas. (CARVALHO, Ana Sofia. A velhice e as prestações de ação social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, pp. 356-357).

⁸⁷⁷SANTOS, Boaventura de Sousa. *O Estado e a sociedade em Portugal (1974-1988)*. Porto: Edições Afrontamento, 1990, p. 253.

⁸⁷⁸CONCEIÇÃO, Apeles J. B. *Segurança Social: manual prático*. 10.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017, p. 52.

⁸⁷⁹PEREIRA, Miriam Halpern. *As origens do Estado Providência em Portugal: as novas Fronteiras entre Público e Privado*. In: Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n. 20, 2017, pp. 23-25.

Apenas no período compreendido entre as guerras mundiais é que um sistema de seguros sociais obrigatórios ganha corpo em Portugal. Nesse momento, surge a lei 1.884, de 16 de março de 1935, a qual, baseada no modelo corporativista da Constituição Política de 1933, estabeleceu as bases da Previdência Social portuguesa, cujo âmbito de abrangência vinculava-se aos trabalhadores por conta de outrem do comércio, da indústria e dos serviços. No aspecto material, havia a limitação às prestações de doença, invalidez, velhice e morte, cuja gestão caberia essencialmente às caixas sindicais de previdência, majoritariamente organizadas em âmbito nacional. Já os trabalhadores do setor agrícola e do setor de pescas poderiam estar cobertos por sistemas específicos de proteção social, geridos pelas casas do povo e dos pescadores. Portanto, embora rudimentarmente estruturado, o sistema previdencial da época ainda tinha uma abrangência limitada e era pautado pela capitalização⁸⁸⁰.

Contudo, as limitações do mencionado sistema e a ampliação dos sistemas de bem-estar social europeu levaram a reformas no modelo, que se verificaram a partir da Lei 2.115, de 18 de junho de 1962. Então, passou-se a perceber uma maior participação e intervenção do Estado nas políticas sociais, inclusive na gestão e criação das instituições, o que revela maior traço de publicização do sistema previdencial. Iniciou-se o desenho da relação jurídica de seguro social, que passou a não coincidir estritamente com os aspectos laborais⁸⁸¹. Foi possível alargar o âmbito de proteção social para outras eventualidades, como a maternidade e encargos familiares, exceto os acidentes de trabalho, os quais ainda permaneceram cobertos pela ótica seguradora. Os trabalhadores independentes foram trazidos para a cobertura social pela primeira vez⁸⁸².

Nessa fase, o modelo de capitalização estrita alterou-se para uma capitalização mitigada nas prestações diferidas (pensões de velhice, invalidez e pensão por morte), além de terem sido introduzidos procedimentos próprios da repartição financeira nas prestações imediatas, como as pensões por doença. Assim, passou a existir um sistema misto de gestão financeira, com componentes de capitalização e repartição. Também foi abolido o plafonamento da incidência das contribuições, que passaram a incidir sobre a totalidade de vencimentos do trabalhador, o

⁸⁸⁰FERRAZ, David Alexandre Correia. Políticas públicas e segurança social: génese, funções, tensões e equilíbrios. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, p. 57.

⁸⁸¹NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social: princípios fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra Editora, 1996, pp. 194-195.

⁸⁸²JOAQUIM, Rodrigo da Silva. *Segurança social no contexto luso-brasileiro*. [Tese de Mestrado]. Mestrado em Direito e Prática Jurídica. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2020, p. 34.

que acabou por gerar alguns efeitos adversos, tal como a evasão e fuga de recolhimentos daqueles que recebiam maiores remunerações ⁸⁸³.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que houve nos anos 1960 uma transição de um sistema corporativista para um modelo de seguro social. Tal característica foi reforçada com o advento da Revolução dos Cravos, sendo que o I Governo Provisório propôs um conjunto de medidas referentes à política social, que envolviam: a substituição progressiva dos sistemas de previdência e assistência por um sistema integrado de segurança social; a definição de uma política de proteção da maternidade e da primeira infância; adoção de novas providências de proteção da invalidez, na incapacidade e na velhice, em especial aos órfãos e mutilados de guerras; aperfeiçoamento dos seguros por acidente de trabalho; criação de novos esquemas de abonos familiares e o lançamento das bases para a criação de um sistema nacional de saúde⁸⁸⁴.

3.9.2 A Segurança Social na Constituição da República Portuguesa de 1976 e atual Lei de Bases

A Constituição da República Portuguesa de 1976 reserva à Segurança Social especificamente o seu art. 63º, topograficamente localizada no capítulo II (Direitos e deveres sociais) do título III (direitos e deveres económicos, sociais e culturais)⁸⁸⁵.

Alguns dos eventos cobertos pelas políticas de segurança social, tipificados como situações de contingências sociais, estão enumerados no número 3 do art. 63 da Constituição da República Portuguesa, quais sejam: a doença, a velhice, a invalidez, a viuvez e a orfandade e o desemprego. O referido rol, no entanto, é exemplificativo, sendo admitida a ampliação do alcance das políticas de proteção social a outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho do indivíduo. Outras eventualidades não mencionadas no referido dispositivo, tais como os encargos familiares, a maternidade, os acidentes de trabalho e as doenças profissionais são previstas diretamente em outros trechos da Constituição⁸⁸⁶.

A partir da disciplina constitucional, cabe ao legislador infraconstitucional delinear os riscos a serem cobertos pelas políticas de segurança social, assim como definir a medida do

⁸⁸³NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social: princípios fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra Editora, 1996, pp. 197-198.

⁸⁸⁴MAIA, Fernando M. *Segurança social em Portugal: evolução e tendências*. Lisboa: Instituto de estudos para o desenvolvimento, 1985, p. 79.

⁸⁸⁵ Os temas dos direitos sociais e de sua inserção dogmática na Constituição da República de 1976 já foram tratados no primeiro capítulo da presente tese, especialmente no item 1.2 [A opção pelo Estado Social na Constituição da República Portuguesa de 1976: a colocação dos direitos sociais].

⁸⁸⁶ NEVES, Ilídio das. *Direito da Segurança Social: princípios fundamentais numa análise prospectiva*. Coimbra: Coimbra Editora, 1996, p. 205.

alcance das respectivas prestações estatais e os requisitos que o cidadão deve atender para acessá-las. Afirmar-se que, ao contrário da maioria dos direitos sociais, econômicos e culturais, não há aqui competência legislativa concorrencial entre a Assembleia da República e o Governo. Portanto, a regulamentação das bases do sistema de segurança social, assim como do serviço nacional de saúde, é domínio de competência da Assembleia da República⁸⁸⁷.

Em reforço ao viés social das políticas públicas e direitos aqui tratados, deve-se ressaltar que o art. 63º da CRP nomina a segurança social em conjunto com a solidariedade, o que passou a constar após a Revisão Constitucional de 1989⁸⁸⁸. Isso implica que a segurança social, assim como outros direitos sociais, por exemplo a saúde, a educação e a habitação, impõe uma política pública de solidariedade social, por meio das quais os diversos atores políticos – principalmente o Estado, mas também indivíduos, instituições privadas e a União Europeia geram, criam e implementam proteções no âmbito econômico, social e cultural⁸⁸⁹.

A Segurança social, tanto na vertente do Sistema Previdencial, quanto do Sistema da Proteção à cidadania, portanto, apresenta-se com uma das mais relevantes manifestações de solidariedade, pois visa a amparar o indivíduo nas já mencionadas situações de risco social, nas quais ele se encontra potencialmente mais fragilizado, tais como por meio das pensões de velhice, invalidez, mas também atribuições a ela relacionadas, por exemplo o sistema de creches e jardins-de-infância, apoio à terceira idade, proteção da juventude e proteção de deficientes e incapacitados (arts. 63º, 67º, 2, “b”, 69º, 71º, 72º, CRP).

No mais, os sistemas de segurança social atuam como estabilizadores sociais e apoio de medidas anticíclicas, pois desempenham relevante papel para manter os padrões de vida e coesão social em situações recessivas⁸⁹⁰. Em tais situações, é comum que outras prestações sociais surjam e se somem aos benefícios e ações já existentes nos sistemas de segurança social, tal como decorreu da Pandemia de Covid-19, com decorreu do *lay-off* simplificado⁸⁹¹.

⁸⁸⁷ MIRANDA, Jorge. *Direitos Fundamentais*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 553-554.

⁸⁸⁸ Conforme anota Eduardo Paz Ferreira, o art. 63º manteve-se quase que intocado, mesmo após diversas revisões constitucionais ao texto fundamental português e às iniciativas de diminuição do espaço estatal nas prestações sociais, para o que inclusive serviu a referida alteração constitucional, que passou a prever que o sistema de segurança social não prejudica a existência de instituições particulares de solidariedade social sem finalidades lucrativas. (FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 346).

⁸⁸⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

⁸⁹⁰ MARTINS, Maria D’Oliveira. Do direito à segurança social. *Boletim de Ciências Econômicas*, volume LVI. Coimbra: Almedina, 2013, p. 171. Disponível em: https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/35527/1/BCE56_artigo3.pdf?ln=pt-pt. Acesso em: 26 mar. 2023.

⁸⁹¹ Conforme leciona NAZARÉ DA COSTA CABRAL, os estabilizadores automáticos funcionam em momentos de crises provocam impactos nas finanças públicas, tanto do lado da receita, quanto no aspecto da despesa. Portanto, nos ciclos econômicos negativos, como é o caso da recessão provocada pela pandemia de Covid-19, haverá diminuição no recolhimento de tributos, com perda de receitas. Ademais, os benefícios tradicionais da segurança social, como o subsídio desemprego, tendem a ser mais acionados e, como isso, provocar maior montante de gasto

De acordo com a atual de Lei de Bases da Segurança Social Portuguesa (LBSS), n. 04/2007, há três sistemas que compõe a Segurança Social portuguesa: proteção da cidadania, previdencial e complementar, os quais serão abordados, sinteticamente, no item seguinte. Não obstante isso, cabe desde já ressaltar que a referida lei enuncia como princípios gerais a universalidade, da igualdade, da solidariedade, da equidade social, da diferenciação positiva, da subsidiariedade, da inserção social, da coesão intergeracional, do primado da responsabilidade pública, da complementaridade, da unidade, da descentralização, da participação, da eficácia, da tutela dos direitos adquiridos e dos direitos em formação, da garantia judiciária e da informação (art. 5º, c/c art. 6º a 24º).

Sem ter a pretensão de esgotar a disciplina jurídica de cada um desses princípios, cabe desde já registrar que a doutrina de NAZARÉ DA COSTA CABRAL E NUNO CUNHA RODRIGUES, para quem há especial relevo: à universalidade, manifesta especialmente pelas prestações não contributivas, mesmo que em calibração com as exigências de seletividade e de diferenciação positiva; o princípio da solidariedade nas dimensões nacional, laboral e intergeracional e o primado da gestão pelo setor público.⁸⁹²

Cabe agora mencionar brevemente os setores da Segurança Social em Portugal.

3.9.3. Os setores da Segurança Social em Portugal

Da interpretação do art. 63º da Constituição da República de 1976, emergem dois conceitos fundamentais: o de direito e o de sistema, sendo que o segundo é instrumental ao primeiro. Portanto, o direito à segurança social é assegurado por meio de um sistema de segurança social. O sistema, por sua vez, é composto dos regimes e das instituições de segurança social que asseguram sua gestão⁸⁹³. Estas instituições são majoritariamente acometidas à responsabilidade do Estado, sem prejuízo da atuação das instituições particulares de solidariedade social sem finalidade lucrativa (art. 63º, 2 e 5).

Nos termos do art. 63º, 2, o sistema de segurança social a cargo do Estado deve ser unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais de outras

público. Por fim, as medidas discricionárias de combate à pandemia, implementadas e executadas logo que a crise pandêmica se instalou, tal como o plano de estabilização adotado pelo governo português em junho de 2020, em diferentes áreas como saúde, apoio a famílias, apoio à atividade econômica, especialmente o *lay-off simplificado* e a redução da taxa contributiva global (TSU), causam impactos orçamentais. (CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto económico da crise do COVID-19 e as medidas de recuperação a nível nacional e europeu. *Revista da Faculdade de direito da Universidade de Lisboa (Lisbon Law review)*. Número temático: COVID-19 e o Direito, n. 1, Ano LXI, 2020).

⁸⁹²CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: Segurança Social, Sectores Regionais e Locais*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2020, p. 69.

⁸⁹³MAIA, Fernando M. *Segurança social em Portugal: evolução e tendências*. Lisboa: Instituto de estudos para o desenvolvimento, 1985.

organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários.

Inicialmente, o sistema de segurança social foi concebido pelo decreto-lei 594/77 (chamada de Lei Orgânica da Segurança Social), o qual pretendeu definir suas estruturas orgânicas e participativas. É definido como um setor ou parte do sistema de administração estatal, sujeito à regulação do direito administrativo. O fato de ter sido definido como unificado e descentralizado não implica em contradição, mas sim tal caracterização constitucional exige o equilíbrio entre esses dois valores, com o cuidado de evitar que uma unificação excessiva prejudique a descentralização, assim como a formação de vários centros de atuação prejudicarão a unidade. O termo unificado, assim, refere-se muito mais a um objetivo ou resultado a ser alcançado. O sistema de segurança social comporta duas espécies de elementos ou componentes: os aparelhos administrativos ou institucionais ou os regimes de prestação ou de proteção. Os primeiros comportam os serviços ou instituições a que estão confiadas a gestão, ao passo que os regimes se referem ao arcabouço legal ou regulamentar em que se definem as pessoas protegidas, as eventualidades cobertas e as condições de formação e de efetivação dos direitos das pessoas protegidas, especialmente as condições contributivas e/ou as condições de recursos. O fato de ser o direito à segurança social qualificado como fundamental requer que os regimes de prestações sejam definidos de maneira autônoma⁸⁹⁴.

Já para o conceito de “regime de segurança social”, podem ser adotadas três concepções distintas: concepção estatutária – no sentido de estatuto social – pela qual o regime seria um conjunto de disposições aplicáveis a dado grupo de filiados, com a indicação das prestações cabíveis; concepção orgânica – no sentido de organização administrativa – que se volta a gerir a proteção social de categorias alcançadas pelo mesmo estatuto; mecanismo de redistribuição, o qual associa certos recursos a prestações, à luz de uma autonomia financeira⁸⁹⁵.

Feitas estas considerações teóricas, passamos agora a tratar, brevemente, dos regimes de proteção social atualmente em vigor no direito português.

A atual Lei de Bases da Segurança Social Portuguesa, 04/2007, em seu art. 23º, determina que o sistema de segurança social abrange o sistema de proteção social de cidadania, o sistema previdencial e o sistema complementar. Este último é de adesão facultativa e os dois primeiros são majoritariamente públicos. Não obstante existam regimes complementares de natureza não pública, em sintonia com o preconizado no art. 63º, 5, da Carta constitucional, o

⁸⁹⁴ LEAL, Antônio da Silva. *Temas de Seguranca Social*. Lisboa: União das Mutualidades Portuguesas, 1998, pp. 45-46.

⁸⁹⁵ CONCEIÇÃO, Apeles J. B. *Op. cit.*, 2017, p. 89.

art. 24º, 2 da Lei de Bases incumbe ao Estado a sua regulação, supervisão prudencial e fiscalização.

O sistema de proteção da cidadania é de caráter não contributivo e visa garantir direitos básicos dos cidadãos e a igualdade de oportunidades, bem como promover o bem-estar e a coesão social, voltando-se, dentre outros aspectos, ao combate à pobreza e à exclusão social, conforme detalhado nos arts. 26 e seguintes da lei em comento. Já o sistema previdencial, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, tem por objeto principal o fornecimento aos segurados de prestações pecuniárias substitutivas de rendimentos de trabalho perdido em consequência da verificação das eventualidades legalmente definida, tais como a doença, a maternidade, a velhice, a invalidez, o desemprego e a maternidade, como preceituam os arts. 50 e seguintes da lei 04/2007⁸⁹⁶.

O sistema de proteção da cidadania comporta os subsistemas ou regimes da solidariedade, de proteção familiar e de ação social. Já o sistema previdencial engloba: o regime geral de segurança social (aplicável à generalidade dos trabalhadores por conta de outrem e aos trabalhadores independentes), os regimes especiais e os regimes de inscrição facultativa. A descrição de cada um desses regimes, sendo que todos integram o sistema global de segurança social acompanham a análise de seus conteúdos. Por isso, uma vez delimitado o universo de destinatário de cada regime, impõem-se a vinculação/filiação do utente e o recolhimento das obrigações contributivas como pressupostos de acesso às prestações⁸⁹⁷.

Sobre o sistema previdencial, prescreve o art. 50 da Lei de Bases da Segurança Social de Portugal (Lei 04/2007), que este “visa garantir, assente no princípio de solidariedade de base profissional, prestações pecuniárias substitutivas de rendimentos de trabalho perdido em consequência da verificação das eventualidades legalmente definidas”.

No que concerne ao sistema previdencial, a par do regime geral de segurança social, há regime próprio: para os advogados e solicitadores, que têm Caixa de previdência dos advogados e solicitadores; os trabalhadores da Administração Pública inscritos na Caixa Geral de aposentação (CGA) – até 31 de dezembro de 2005, que compõe um grupo fechado de regime de proteção social convergente; trabalhadores do setor bancário contratados até 02/03/2009, que constituem um grupo fechado do regime de segurança social substitutivo constante do IRCT no setor bancário para as eventualidades de doença, invalidez e morte; deputados do parlamento europeu; pessoal diplomático e trabalhadores dos serviços periféricos externos do

⁸⁹⁶VITORINO, José Miguel. A Sustentabilidade da segurança social em tempos de crise: introdução a uma visão dinâmica. *Revista Jurídica da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa*, nº 29, 1978, pp. 95-98.

⁸⁹⁷CONCEIÇÃO, Apeles J. B. *Op. cit.*, 2017, p. 90.

Ministério dos Negócios estrangeiros quanto ao seguro de saúde; outros grupos ou regimes fechados, como os agrícolas e ferroviários.

A atual Lei de Bases 04/2007 manteve, em continuidade à lei anterior (32/2002), o regime complementar no sistema de segurança social. Este sistema é marcado pela sua natureza facultativa, podendo ser público de capitalização, uma novidade da atual LBSS (art. 82º) e em regimes complementares de iniciativa coletiva ou individual. Particularmente, têm-se aqui a opção aos contribuintes beneficiários da segurança social à adesão voluntária de um esquema complementar de reforma, mediante contribuições adicionais feitas pelo subscritor e demais requisitos, especialmente a idade, complementos de reforma sob a forma de pagamentos únicos (devolução integral do capital aplicado de maior rentabilidade) ou de rendas vitalícias⁸⁹⁸.

Deve-se recordar que a OIT admite sistemas complementares de proteção social, mas não abre mão da centralidade dos sistemas públicos e financeiramente sustentáveis, cuja responsabilidade financeira e de gestão está a cargo do Estado⁸⁹⁹. Em linha com esse entendimento de protagonismo reservado ao Poder Público na segurança social, é previsto no art. 63º, 2, da Constituição da República Portuguesa: “Incumbe ao Estado organizar, coordenar e subsidiar um sistema de segurança social unificado e descentralizado, com a participação das associações sindicais, de outras organizações representativas dos trabalhadores e de associações representativas dos demais beneficiários.”

No entanto, no mesmo disposto, o número 5 preceitua: O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a atividade e o funcionamento das instituições particulares de solidariedade social e de outras de reconhecido interesse público sem carácter lucrativo, com vista à prossecução de objetivos de solidariedade social consignados, nomeadamente, neste artigo, na alínea b) do n.º 2 do artigo 67.º, no artigo 69.º, na alínea e) do n.º 1 do artigo 70.º e nos artigos 71.º e 72º.

Em que pese as recentes reformas pelas quais a Segurança Social vem passando notadamente a partir da década de 1990, as quais pretendiam aumentar a constituição de fundos e a adesão de subscritores à previdência complementar, o aumento da participação desse setor não ocorreu na intensidade prevista em Portugal. Os anos 1990 presenciaram um aumento exponencial dos fundos de previdência complementar no país, os quais em 1998 somavam aportes de 10 bilhões de euros (12% do produto interno bruto), o que se deveu à euforia da

⁸⁹⁸CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Op. cit.*, 2020, pp. 70-71.

⁸⁹⁹INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *General Survey Concerning Social Security Instruments in the Light of the 2008 Declaration on Social Justice for a Fair Globalization: Social Security and the Rule of Law*. Geneve, 2011. Disponível em: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms_152602.pdf.p. 179-180. Acesso em: 3 fev 2022.

época com o crescimento econômico do país e os primeiros quinze anos após a adesão à integração europeia. No entanto, a partir de 2010, fortemente impactos pela crise das dívidas soberanas e pelas medidas recessivas e de austeridades, que reduziram em grande medida o poder aquisitivo das famílias, os fundos de contribuição definida passaram a diminuir, sendo que os montantes não ultrapassem de 10% do PIB. Inclusive, alguns dos fundos do setor bancário foram transferidos para o sistema de repartição estatal. Assim, constata-se o fracasso no crescimento da previdência pública complementar em Portugal e um crescimento muito pequeno nos fundos privados⁹⁰⁰.

Ainda, Portugal remanesce com características semiperiféricas⁹⁰¹, tanto no aspecto do desenvolvimento econômico, industrial e das instituições financeiras, como, ainda que em menor escala, no nível de bem-estar social promovido pelo Estado. Isso porque o setor público de repartição é o responsável por prover a maior parte do sistema de segurança social português, inclusive com o aumento significativo de receitas fiscais e demais recursos orçamentais advindos do Fundo de estabilização financeira da segurança social. Contudo, em que pese o relevantíssimo peso das receitas públicas no financiamento do Segurança Social como um todo, Portugal é um dos países da União Europeia cuja previsão de gastos públicos com pensões é de maior decréscimo entre 2013 e 2060, de 13,8% para 13,1% do PIB, conforme projeções da Comissão Europeia⁹⁰².

Tal movimento decorre não da adesão a fundos de pensão de contribuição definida, mas sim de claros sacrifícios e restrições no bem-estar dos pensionistas decorrentes de cortes nos gastos públicos. Assim, espera-se uma queda muito acentuada nas taxas de substituições das pensões em razão dos vencimentos recebidos em atividade, de 57,5% em 2013 para 30,7% em 2060⁹⁰³. Somando-se a isso, há os baixos rendimentos, o aumento na data de reforma voluntária e das penalizações em caso de antecipação, o que tende a deteriorar as condições de vida dos

⁹⁰⁰RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C. & TELES, Nuno. Financialisation of pensions in semi-peripheral Portugal. *Global Social Policy*, 18(2), 2018, pp. 189–209. <https://doi.org/10.1177/1468018117742826>

⁹⁰¹RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C. & TELES, Nuno. 2016. Semi-peripheral financialisation: The case of Portugal. *Review of International Political Economy* 23(3), pp. 480–510. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09692290.2016.1143381>. Acesso em: 11 jul. 2023.

⁹⁰²EUROPEAN COMMISSION. The 2015 ageing report: Economic and budgetary projections for the 28 EU Member States (2013–2060). *European Economy* 3/2015. Luxembourg City: Office for Official Publications of the European Communities. Disponível em: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2015/pdf/ee3_en.pdf. Acesso em 11 jul 2023.

⁹⁰³RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C. & TELES, Nuno. *Op. cit.*, pp. 189–209.

reformados, os quais receberão, cada vez menos do setor público de segurança social e a maioria não contara planos de capitalização e da previdência complementar⁹⁰⁴.

Não obstante a opinião de quem considere que o Estado hoje ocupa mera função regulatória ou de “mera garantia das prestações sociais”⁹⁰⁵, o papel preponderante reservado ao Estado no que concerne à Segurança Social é preservado em linha com o citado artigo do Texto Fundamental português. Nesse sentido, o Livro Branco da Segurança Social também consagrou a responsabilidade central do Poder Público no que tange aos sistemas de Segurança Social. Conforme entendimento de AUGUSTO SANTOS SILVA⁹⁰⁶, o qual participou como vogal da Comissão do Livro Branco da Segurança Social, há um papel central reservado ao princípio da complementariedade, mas também o primado da responsabilidade pública. Tais princípios devem ser interpretados conjuntamente. Assim, o primado da responsabilidade pública implica em defender a unidade do sistema de segurança social, mediante diversos elementos de ligação entre os cidadãos e a sociedade e assegurando funções de previdência e segurança, proteção e inserção de pessoas e famílias e redistribuição de rendimentos. É nesse conjunto de interseções que ganham sentido as premissas do sistema protetivo.

Com essas breves considerações, procurou-se aqui falar da estrutura básica da Segurança Social em Portugal, sem prejuízo de questões pontuais a serem tratadas com maior atenção na presente tese, tal como o seu financiamento, objeto de parte do quarto capítulo.

3.10 A Seguridade Social no Brasil

3.10.1. Breve Histórico da Seguridade Social no Brasil

⁹⁰⁴ MURTEIRA, Maria Clara. *A economia das pensões*. Coimbra: Angelus, 2011.

⁹⁰⁵ Esse é o entendimento de SOFIA DAVID, para quem há a passagem do Estado Social para o Pós-social. Nesse cenário, o Estado deve atuar como regulador, o qual deve intervir na sociedade e na economia a criar condições necessárias à participação dos privados, para que também eles prestem os serviços da segurança social, em complemento ou concorrência com os deveres estatais. Já a chamada prestação direta pelo Estado das prestações de Segurança Social seriam apenas reservadas às situações que não possam ou não devam ser cobertas pelos sujeitos e entidades privadas. Estas situações seriam reservadas apenas aos casos que se alheiem da lógica de mercado ou a satisfação de patamares mínimos, tal como as pensões não contributivas e assistenciais. Isto posto, sua interpretação do art. 63, 2, da CRP/1976, conjugado a alguns dispositivos da lei de bases da Segurança social - arts. 11º, 14º, 15º, 18º, 29º a 35º (sobre a ação social) e art. 83º e seguintes (regimes complementares de iniciativa ou individual), é no sentido ser almejado um conceito abrangente para a implementação da Segurança Social, a qual deveria ser por meio de políticas e abrangentes. Assim, entende que o Direito da Segurança Social hoje tem feições híbridas de direito público e privado (DAVID, Sofia. A tutela do direito à segurança social: alguns problemas. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs.) *A Crise e o direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 35-36).

⁹⁰⁶ SILVA, Augusto Santos. Notas sobre a Reforma da Segurança Social. *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade, 1998, pp. 44-45.

As políticas sociais no Brasil iniciam-se permeadas pelo viés assistencialista à saúde, quando ainda no período colonial, foram inauguradas as primeiras Santas Casas de Misericórdias, como a de Santos (cidade portuária em São Paulo) em 1543. Em termos legais, o Montepio de Beneficência dos órfãos e viúvas dos oficiais da Marinha vem a ser o registro mais antigo, de 02 de setembro de 1795⁹⁰⁷, sendo depois instituídos outros Montepios de natureza mutualista, como o Montepio Geral dos Servidores do Estado, de 1835. Já a Constituição do Império de 1824 previa a garantia de socorros públicos, que se tornou uma previsão securitária de garantia de assistência pública, ao passo que a Constituição de 1891, a primeira da República, previa a aposentadoria por invalidez aos funcionários públicos⁹⁰⁸.

Na viragem do século XIX para o XX, no cerne das reivindicações das classes operárias e da crescente urbanização, surgem as primeiras leis protetivas com cariz previdenciário, com destaque para: lei 3.397, de 24 de novembro de 1888, que introduziu a Caixa de Socorros para os Ferroviários e; o decreto legislativo 3.724, de 15.01.1919, que se restringia aos acidentes de trabalho ⁹⁰⁹.

No entanto, é considerado como marco da Previdência Social no Brasil a Lei Eloy Chaves (decreto 4.682 de 1923), pela qual foram criadas as Caixas de Aposentadorias e Pensões (CAP) aos ferroviários, em cada empresa de estrada de ferro no Brasil. Esses sistemas eram mantidos pelas empresas e ainda não pelo Estado ⁹¹⁰. Vale ressaltar que antes das CAPs instituídas pela lei Eloy Chaves, os ferroviários eram obrigados a contribuir para associações beneficentes, onde a contrapartida das empresas era pequena e havia fragilidades quanto à gestão e a eficiência da assistência prestada. De todo modo, as CAPs não abrangiam todas as categorias de trabalhadores e não abrangência nacional. Em razão disso e pelo momento inicial, a proteção era incipiente e alcançava os benefícios de aposentadoria, pensão por morte e assistência médica. Limitada inicialmente aos ferroviários, as CAPs passaram a alcançar outros empregados, como portuários e marítimos e eram organizadas por empresas, modelo que permaneceu até a década de 1930⁹¹¹.

A partir da década de 1930, surgem os Institutos de Aposentadoria e Pensão (IAPs), organizados não mais por empresas, mas por categorias profissionais tais como os marítimos,

⁹⁰⁷MARTINEZ, Wladimir Novaes. História da Previdência Social Brasileira. In: MARTINEZ, Wladimir Novaes; BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da Previdência social: homenagem a Armando Casimiro Costa*. São Paulo: LTR, 2015, p. 11.

⁹⁰⁸KERTZMAN, Ivan. *Curso prático de direito previdenciário*. 9.^a ed. Salvador: Juspodivm, 2012, p. 48.

⁹⁰⁹MARTINEZ, Wladimir Novaes. História da Previdência Social Brasileira. In: MARTINEZ, Wladimir Novaes; BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da Previdência social: homenagem a Armando Casimiro Costa*. São Paulo: LTR, 2015, p. 12.

⁹¹⁰MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35.^a ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 8.

⁹¹¹BRASIL. *Os 100 anos da Previdência Social*. Brasília: Ministério do Trabalho e Previdência, 2022, pp. 13-19.

bancários, comerciários e estivadores. Na mesma década, a constituição de 1934, de viés democrático, trouxe menção à assistência social, à saúde, aposentadorias, licenças, reformas e utiliza o termo “previdência”, indicando como fonte de custeio contribuições da União, do empregador e do empregado. A Constituição outorgada em 1937 previu seguros de velhice, de invalidez e por acidentes do trabalho. O texto constitucional de 1946, quando a democracia brasileira havia sido retomada, trouxe referência à saúde, assistência, previdência e obrigatoriedade de seguro pelo empregador contra os acidentes de trabalho⁹¹².

Em 26 de agosto de 1960, é editada a Lei 3.807, a primeira Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS), pela qual houve a unificação da normatização da previdência, em substituição às regras esparsas das CAPs e dos IAPs. Tal movimento de centralização vem a ser consolidado com a criação do INPS- Instituto Nacional de Previdência Social em 1966. Nessa altura, foram regulamentadas regras referentes à aposentadoria por idade avançada, incapacidade, tempo de serviço, prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente, bem como a prestação de serviços que visem à proteção de sua saúde e concorram para o seu bem-estar⁹¹³.

É do ano de 1967 a Constituição outorgada durante o regime militar no Brasil, cuja maior inovação em termos de proteção social vem a ser a instituição do seguro-desemprego, além da previsão do auxílio família. Naquele período também houve a criação da previdência ao trabalhador rural (FUNRURAL – decreto-lei 564, de 01º de maio de 1969), consolidada depois pelo programa de assistência ao trabalhador rural (PRÓ-RURAL), na forma da lei complementar 11/1971. Também houve a inclusão dos trabalhadores domésticos na previdência social, conforme lei 5.859/72. Em termos estruturais, ganha destaque, em 1977, a criação do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social (SINPAS), cujo objetivo era propor as políticas de previdência e assistência médica, farmacêutica e social⁹¹⁴.

Do SINPAS, fazia parte o INAMPS (Instituto Nacional de assistência médica da previdência social), o já mencionado INPS (benefícios previdenciários) e o IAPAS (Instituto de administração financeira da previdência social - contribuições previdenciárias), além de outras entidades como LBA (legião brasileira de assistência) e a Dataprev (empresa de processamento de dados). Apenas na década 1990 é que as atividades de benefícios e recolhimentos contributivos da população em geral são fundidos em único órgão o INSS (Instituto Nacional de Seguro Social), que decorre da fusão dos antigos INPS e IAPAS, ao passo

⁹¹²GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Manual de Direito Previdenciário*. 7. Ed. Salvador: Juspodivum, 2023, pp. 30-31.

⁹¹³BRASIL. *Os 100 anos da Previdência Social*. Brasília: Ministério do Trabalho e Previdência, 2022, p. 31.

⁹¹⁴GUERREIRO, Marcelo da Fonseca & ZOTTIS, Larissa Moreira. *Previdência social do servidor público ao alcance de todos*. São Paulo: LTR, 2016, pp. 61-62.

que as atribuições relativas à assistência médica são transferidas ao Ministério da Saúde⁹¹⁵. De modo geral, a instituição do SINPAS não trouxe mudanças matéricas significativas, mas concentrou-se em mudanças estruturais e para racionalizar o funcionamento dos órgãos administrativos⁹¹⁶.

Até aquela época, mantinha-se à margem do sistema o IPASE (que abrangia os servidores públicos estatutários da União, pagando pensão por morte aos dependentes destes), extinto juntamente com o FUNRURAL. A extinção do IPASE não trouxe a uniformização da previdenciária entre trabalhadores do setor privado e funcionários públicos, os últimos permanecendo ainda sob a guarda dos regimes próprios de previdência, naquela época sob a égide da Lei n. 1.711/1952 – o Estatuto dos Funcionários Cíveis da União⁹¹⁷.

Com a Constituição Federal de 1988, o direito da Seguridade Social no Brasil ganha nova dimensão, com vistas a uma proteção mais universalista e atenta à realização dos direitos fundamentais de maneira mais efetiva. A respeito desse momento histórico trataremos no tópico seguinte.

3.10.2 A Seguridade Social na Constituição Federal Brasileira de 1988

Conforme já tratado no capítulo 1 (um) da presente tese, a Constituição da República Federativa do Brasil Federal de 1988 tem como um dos seus traços mais marcantes a consagração de direitos fundamentais diversos, dentre eles os direitos sociais, muitos deles enunciados no art. 6º. Neste dispositivo estão previstos os direitos à previdência, à assistência social e à saúde. Tais direitos são ainda mais afinados ao fundamento republicano da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e mais ainda aos objetivos fundamentais de: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º)⁹¹⁸.

⁹¹⁵BOLLMANN, Villian. *Previdência e justiça: o direito previdenciário no Brasil sob o enfoque da teoria da justiça de Aristóteles*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 60.

⁹¹⁶OLIVEIRA, Antonio Carlos de. *Direito do trabalho e previdência social: estudos*. São Paulo: LTr, 1996, p. 124.

⁹¹⁷CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 25.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 69.

⁹¹⁸A temática dos direitos sociais e do Estado social no Brasil, em termos mais conceituais, consta do capítulo 1, especificamente no item “1.3: O Estado social na Constituição Federal Brasileira de 1988: a justiça social nos direitos fundamentais e nos objetivos da República”.

Avançando na proteção aos indivíduos, o título VIII (Ordem Social) contém o capítulo II, que versa a respeito da seguridade social, a qual é definida no art. 194 como “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Está presente aqui a noção de uma rede de proteção social para atender os indivíduos quando se encontram em situação de fragilidade transitória ou definitiva, quando, ao menos presumivelmente, ele não consegue fazer frente sozinho ao seu sustento, advindo daí ações estatais e da sociedade para ampará-lo, conforme já mencionado a respeito dos riscos sociais.

A saúde e a assistência têm natureza não contributiva, mas apenas a primeira é universal. A assistência social, nos termos do art. 203, será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição específica, voltando-se especialmente ao atendimento das seguintes contingências: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei. VI - a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza (este último incluído pela Emenda Constitucional nº 114, de 2021).

A assistência social é destinada a pessoas a quem dela precisar para o atendimento de suas necessidades humanas e funciona de maneira suplementar à previdência, quando não houver contribuições e filiação do indivíduo a um regime previdenciário ou quando a proteção previdencial se mostrar insuficiente. Então, em regra, apenas as pessoas não cobertas por algum regime previdenciário, que não sejam abonadas de recursos ou que não possam contar com apoio familiar e alimentar é que serão destinatárias das políticas de assistência social⁹¹⁹.

Já a previdência social é de filiação obrigatória e de caráter contributivo, podendo ser definida como um seguro com regime jurídico especial, regido não por relação contratual privada, mas por normas de direito público, sendo necessariamente contributiva no Brasil e que disponibiliza benefícios e serviços aos segurados e seus dependentes, que variarão a depender do plano de cobertura⁹²⁰ legalmente definido. Portanto, o desenho delineado no Texto Maior

⁹¹⁹AMADO, Frederico. *Manual de direito previdenciário*. Salvador: Juspodivum, 2021, p. 40.

⁹²⁰AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8ª. ed. Salvador: Juspodium, 2016, p 176.

de 1988 para a previdência social funda-se no seguro social, pois os eventos cobertos pelos benefícios e serviços do regime são dirigidos aos segurados e seus dependentes, baseada nas contribuições realizadas. A Previdência Social brasileira, pois, está mais baseada no *welfare state*, sem assumir características socializantes⁹²¹.

A relação jurídica previdenciária se apoia, pois, em duas vertentes: o custeio, que envolve a obrigação de pagar as contribuições previdenciárias, não apenas pelo segurado, mas também pela empresa e demais contribuintes legalmente previstos e; os benefícios e serviços aos segurados e dependentes, quando ocorridas as condições de concessão previstas em lei. A atividade-fim da previdência social se perfaz mediante as prestações previdenciárias (benefícios em dinheiro ou serviços), que visam propiciar os meios de subsistência da pessoa humana que deles necessitarem, conforme previsto na norma jurídica⁹²².

Ainda que a previdência e a assistência social atendam a grupos diferentes, ambas visam, em última análise, assegurar recursos para atender os direitos sociais dos indivíduos, especialmente quando eles não tenham condições de obter rendimentos por força de seu trabalho. Portanto, em razão de buscar garantir a subsistência das pessoas, visando a preservação de sua condição humana em situações de perda de rendimentos ou de elevação de gastos, a seguridade social como um todo está relacionada à dignidade da pessoa humana⁹²³ e à garantia do mínimo existencial⁹²⁴. Assim, os referidos sistemas de seguridade social são meios para garantir outros direitos sociais previstos no art. 6º, como a alimentação, a moradia e o transporte, apresentando natureza instrumental relevante⁹²⁵.

A Federação, elevada, à condição de cláusula pétrea (art. 60, §4º, I, CF/88) é constituída pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, todos autônomos (art. 18), tem como um dos pilares para a convivência harmônica e não hierarquizada dos entes a distribuição de competências materiais e legislativas, conforme preceituam os arts. 21 e seguintes da Carta Magna. De tal disciplina não escapa a previdência social. Assim, conforme prevê o art. 22, XXIII da República Federal de 1988, compete privativamente à União, legislar sobre

⁹²¹SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 309

⁹²²MARTINEZ, Vladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. 7.ª ed. São Paulo: LTR, 2017, p. 105.

⁹²³SILVA, Roberta Soares da. Desenvolvimento da Seguridade Social como Direito humano no Brasil. In: MORAIS, Océlio de Jesus C. (Coord). *Sistemas de seguridade no mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019, p. 181.

⁹²⁴De acordo com WAGNER BALERA, a preservação do mínimo existencial funda-se no valor da dignidade humana e da natureza social do homem, da liberdade, da família e do trabalho, o que revela a afinidade de tais valores com os fins almejados pela Seguridade Social Brasileira. (BALERA, Wagner. A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. In: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coord). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 474).

⁹²⁵BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional*. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 232.

Seguridade Social. Já o art. 24, XII, preconiza que é competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal legislar concorrentemente sobre previdência social, proteção e defesa da saúde. Deve-se lembrar o disposto nos parágrafos do art. 24, pelos quais, quando do exercício da competência legislativa concorrente, cabe à União estabelecer as normas gerais, enquanto aos Estados e ao Distrito Federal, incumbe exercer a competência de forma suplementar, sendo que a última se tornará plena até a edição das referidas normas gerais pela União⁹²⁶.

Há uma aparente contradição entre os dispositivos dos arts. 22, XXIII e 24, XII da Carta Magna brasileira, pois, conforme mencionado, a previdência está compreendida na seguridade social. Cabe demonstrar, contudo, que eventual alegação de antinomia entre as normas de competência legislativa em matéria previdenciária não se sustenta. Para tal, deve-se fazer uma breve digressão a respeito dos diversos regimes previdenciários existentes no Brasil.

A Previdência Social, no cerne da relação contributiva-prestacional, está relacionada ao fornecimento de rendimentos substitutivos do trabalho, o que explica, dentre outros aspectos a obrigação de todos aqueles que recebem remuneração decorrente de atividades laborais terem que contribuir e se filiar obrigatoriamente a um regime previdenciário, que vem a ser os planos básicos de previdência social. A adesão a um desses planos vai depender do vínculo laboral de cada trabalhador.

Em linhas gerais, para os servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios, tidos aqui em concepção estrita como aqueles regidos por estatutos legais, a cobertura previdenciária básica será por meio do regime próprio de previdência dos servidores do respectivo ente federado, cujas regras constitucionais se encontram basicamente no art. 40.

⁹²⁶ De acordo com a doutrina de GILMAR FERREIRA MENDES E PAULO GONET BRANCO, no que atine à competência concorrente, à União compete legislar sobre normas gerais decorre da necessidade de nacionalizar o essencial, decorrendo o tratamento uniforme daquilo que extravasa o interesse local. Assim, a lei geral da União, para ser legítima, deve guardar sintonia com a predominância do interesse em questão, de caráter nacional e com necessidade de uniformização. (MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. (Série IDP), pp. 1356-1357). Portanto, se a lei federal se arvora em temas que vão além das normas gerais e adentra em temas específicos e de interesse local, será ela inconstitucional. Foi o que ocorreu com dispositivo da lei 9.717/98, que atribuía ao Ministério da Previdência Social o desempenho de atividades administrativas nos órgãos de Previdência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, no que tange à previdência de servidores públicos das unidades da Federação, declarada inconstitucional perante o art. 24, XII, da CF/88, pois a União estaria aí promovendo a ingerência na administração dos Estados (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 972918*. AgR. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Primeira Turma, Julgado em 16 maio 2017, Processo Eletrônico DJe-171 DIVULG 03-08-2017 PUBLIC 04-08-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28972918%2E%2E+OU+972918%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yxcn3jvh>. Acesso em: 25 jul 2019).

Os demais trabalhadores, inclusive os empregados, trabalhadores autônomos do setor privado e os ocupantes de cargos comissionados, servidores temporários⁹²⁷ e empregados de empresas governamentais⁹²⁸ (art. 40, §13º, CF/88) terão como plano de cobertura básica o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), o qual assim é definido pelo art. 201, *caput*, CF/88 como de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial.

Há também os planos complementares de previdência social, com fortes traços de capitalização, os quais podem ser: de regime público, destinados a oferecer cobertura adicional e voluntária aos servidores públicos filiados a algum regime próprio de previdência social, conforme previsão dos §§ 14, 15 e 16º do art. 40 da CF/88; e os planos complementares privados, previstos no art. 202 da CF/88 e que, por sua vez, compreendem os abertos (explorados por sociedades anônimas com autorização estatal e acessíveis a qualquer pessoa física, cujos benefícios podem ser pagos em forma de renda continuada ou pagamento único) e; os fechados (mantidos por entidades fechadas de Previdência complementar e oferecem, voluntariamente, planos de benefícios a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

Pois bem, no que concerne aos planos de cobertura básica e complementar, verifica-se que aqueles destinados ao servidor público estatutário estão previstos no art. 40 da Constituição Federal, inserto no título III (Da Organização do Estado), Capítulo VII (Da Administração Pública). Já o plano de previdência básica dos trabalhadores em geral, qual seja o regime geral de previdência social e os planos complementares privados aberto e fechado são tratados,

⁹²⁷ No direito brasileiro, há agentes públicos que gozam de estabilidade no cargo, após a aprovação em concurso público e avaliação em estágio confirmatório em um período de até três anos e aos quais normalmente são destinados os regimes próprios de previdência que os entes federados podem instituir. Há, por outro lado, os servidores que são contratados por tempo determinado em razão de urgência e excepcionalidades (art. 37, IX, CF/88) e os comissionados, que exercem funções de chefia, direção e assessoramento, sendo que ambos exercem funções e não propriamente cargos públicos. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 519). Eles não ingressam na Administração Pública por meio de concurso público, não gozando, portanto, de estabilidade. Em razão de não terem um vínculo permanente com a Administração Pública, não haveria sentido que fossem atendidos pelos regimes próprios de previdência dos servidores, razão pela qual são cobertos pelo Regime Geral de Previdência Social.

⁹²⁸ Na estrutura da Administração Pública brasileira, há entidades com personalidade jurídica própria e de direito privado que compõe a Administração Indireta, quais sejam as Empresas Públicas (capital social pertencente na sua integralidade ao Estado), as sociedades de economia mista (maior parte do capital social pertencente ao Estado, mas também com acionistas privados) e as fundações de direito privado instituídas pelo Poder Públicos. Seus funcionários estarão todos, obrigatoriamente, sob o regime trabalhista e, conseqüentemente, no aspecto previdenciário, sob a guarida da RGPS (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 233).

respectivamente nos arts. 201 e 202 do Texto Maior, no título VIII (Da Ordem Social), Capítulo II (da Seguridade Social).

Pela localização topográfica constitucional, evidencia-se que o regime geral de previdência social e os regimes complementares privados, que estão no capítulo da seguridade social, estão englobados na competência privativa da União para legislar sobre tal assunto, como evidencia o citado art. 22, XXII do texto Maior. Cumprindo tal papel, há diversas leis federais em matéria previdenciária, como os planos de custeio (8.212/91) e de benefícios (8.213/91) do regime geral e de previdência complementar (Leis Complementares 108/2001 e 109/2001).

No que tange aos regimes próprios de previdência social (básico) e complementar dos servidores da União, dos Estados e do Distrito Federal, a competência legislativa é concorrente entre eles, nos termos do aludido art. 24, XII, CF/88. Assim, de acordo com a sistemática preconizada nos parágrafos do mencionado dispositivo, à União cabe editar leis gerais sobre os regimes próprios de previdência dos servidores públicos, que vinculam, no que tange aos temas que demandam uniformização, todos os entes federados. Já a cada um dos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (este último por força do art. 30), além da própria União, cabe instituir e legislar sobre temas específicos dos regimes próprios de previdência de seus respectivos servidores. No que tange à previdência complementar dos servidores públicos, cabe à lei do respectivo ente federado dispor.

Portanto, verificando-se que não há contradição entre as regras de atribuição de competência previstas na Constituição Federal em matéria previdenciária, conclui-se que cabe aos Estados-membros instituírem e legislarem sobre o regime próprio de previdência dos seus servidores públicos e sobre o regime de previdência complementar dos mesmos. No entanto, tal competência concorre com a da União, que edita normas gerais, as quais oferecem diretrizes amplas que condicionam a disciplina normativa nos estados. Na atualidade, destacam-se duas leis federais ordinárias que trazem essas regras gerais sobre a previdência dos servidores, quais sejam:

— Lei 9717/98, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal. Aqui, tratam-se temas gerais que vinculam os regimes próprios de previdência de todos os entes federados,

tais como: equilíbrio financeiro e atuarial dos regimes de previdência; responsabilidade do ente federado pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras do respectivo regime próprio decorrentes do pagamento de benefícios previdenciários; fixação da alíquota do ente federado em montante pelo menos igual ao do servidor público; fixação das alíquotas dos servidores estaduais e municipais em porcentual igual ou superior das aplicadas ao servidor federal; impossibilidade de os RPPSs concederem benefícios distintos dos previstos no Regime Geral de Previdência Social, salvo disposição em contrário da Constituição Federal; sanções estabelecidas ao ente federado em caso de descumprimento da lei nos seus regimes próprios de previdência social e; competência da Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia para orientação, a supervisão, a fiscalização e o acompanhamento⁹²⁹.

— Lei 10.887/04, que dispõe sobre a aplicação de disposições da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, especialmente sobre a regra de cálculo dos benefícios de acordo com a média dos salários de contribuição (remuneração dos servidores), forma de cálculo de pensão por morte, contribuição do servidor público aposentado e sobre o abono de permanência.

Na oportunidade, cabe registrar um aspecto importante que toca à positivação das normas sobre previdência social na Constituição Federal Brasileira: a forte disciplina normativa do constituinte original e derivado sobre assuntos previdenciários que poderiam constar da legislação infraconstitucional. Em outras palavras, pode-se afirmar que o alcance dos direitos previdenciários é delimitado com maior precisão no texto constitucional brasileiro, quando, por exemplo, estabelece os requisitos para aposentadoria de forma específica, como a idade e o tempo de contribuição, conforme se pode observar do art. 40, §1º, III (Regimes Próprios de

⁹²⁹ Vale registrar que, por força do art. 9º da EC 103/2019, a referida lei 9.717/98 estará em vigor até que seja editada a lei complementar prevista no art. 40, §22, com o objetivo de estabelecer, para os regimes próprios de previdência que já existem, normas gerais de organização, de funcionamento e de responsabilidade em sua gestão, dispondo, entre outros assuntos: I- requisitos para sua extinção e consequente migração para o Regime Geral de Previdência Social; II - modelo de arrecadação, de aplicação e de utilização dos recursos; III -fiscalização pela União e controle externo e social; IV - definição de equilíbrio financeiro e atuarial; V - condições para instituição do fundo com finalidade previdenciária de que trata o art. 249 e para vinculação a ele dos recursos provenientes de contribuições e dos bens, direitos e ativos de qualquer natureza; VI - mecanismos de equacionamento do déficit atuarial; VII - estruturação do órgão ou entidade gestora do regime, observados os princípios relacionados com governança, controle interno e transparência; VIII - condições e hipóteses para responsabilização daqueles que desempenhem atribuições relacionadas, direta ou indiretamente, com a gestão do regime; IX - condições para adesão a consórcio público; X - parâmetros para apuração da base de cálculo e definição de alíquota de contribuições ordinárias e extraordinárias.

Previdência dos Servidores Públicos federais) e art. 201, §7º (Regime Geral de Previdência Social).

Há aqui, tradicionalmente, portanto, maior concretização dos direitos sociais previdenciários na Constituição Federal brasileira do que ocorre em outros ordenamentos nacionais, que se limitam a enunciar diretrizes gerais a serem implementadas pelo legislador infraconstitucional. Em tal cenário, é inviável tanto que uma lei ordinária federal venha a alterar esses requisitos para além dos contornos constitucionais, assim como que fica limitada a atuação dos entes federados na definição de outros critérios⁹³⁰.

Tal panorama de extensa disciplina das regras previdenciais na Constituição brasileira foi mitigada com o advento da Emenda Constitucional 103/2019, que vem a ser a última reforma grande reforma nas regras constitucionais a respeito da Seguridade Social brasileira. Isso porque um dos objetivos da chamada “Reforma da Previdência” é a chamada “desconstitucionalização”⁹³¹, por meio da qual a definição de assuntos antes disciplinados de maneira expressa pela Constituição, passam a ser previstos transitoriamente, ao mesmo tempo em que podem ser tratados de forma diversa por meio de lei infraconstitucional.

⁹³⁰ Conforme pondera LUÍS ROBERTO BARROSO, à medida em temas de disciplinas que não seriam tipicamente tratados em normas constitucionais, sua interação com as demais normas de determinado subsistema muda de qualidade e passa a ter um caráter hierarquicamente superior em relação às demais normas, no que se pode chamar de constitucionalização das regras de determinada matéria. Em que pese o objetivo de proteção reforçada a alguns temas, tal fenômeno pode interferir com os limites de atuação do legislador infraconstitucional e com a leitura constitucional a ser realizada pelo Poder Judiciário. Portanto, constitucionalizar determinada matéria significa retirá-la da política cotidiana, do debate legislativo e da modificação de regras à luz das circunstâncias econômicas e sociais que se impõe, exceto se sob o crivo da maioria qualificada exigida para as Reformas Constitucionais. Assim, como a Constituição Federal de 1988 já padece de excesso de constitucionalização, recomenda que não se deve alargar além do limite do razoável a constitucionalização por via interpretativa dos tribunais, sob pena de tornar excessivamente rígida a dinâmica legislativa. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 361-362; 392). As situações de excesso de regras de direito financeiro da Constituição brasileira, para exemplificar, muitas vezes objetos de flexibilizações por emendas constitucionais, até com interesses político-eleitorais, como foi o caso das recentes emendas aprovadas em 2021 e 2022, tornam o texto maior brasileiro, na prática, não mais rígido, no sentido das modificações das regras. Para evitar tal situação, sugere que deveriam constar da CF/88 normas de estrutura, de organização e que expressam objetivos. Aquelas que fogem a esse escopo deveriam constar de um código de direito financeiro, o qual deveria harmonizar as regras esparsas e retirar temas não tipicamente constitucionais do texto maior, tudo em prol da segurança jurídica. (SCAFF, Fernando Facury. *O necessário código de direito financeiro para o Brasil*. Conjur. Coluna contas à vista. 31 de janeiro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-31/contas-vista-necessario-codigo-direito-financeiro-brasil>. Acesso em: 12 jul 2023).

⁹³¹ Pode-se entender o fenômeno jurídico da “desconstitucionalização” como a degradação ou descongelamento de uma classe normativa inicialmente regulamentada por dispositivos constitucionais para passar a ser disposta a disposições infraconstitucionais, o que se dá por expressa designação por emenda constitucional (TAVARES, André Ramos. 17. Ed. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 750). Nestas situações, não se descarta acontecer aqui um esvaziamento, ainda que parcial, do papel garantidor dos direitos antes assegurados pela Constituição (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 27).

Exemplo disso são vários dispositivos do Ato das disposições constitucionais transitórias (ADCT) que trazem regras provisórias até que seja editada a respectiva regulamentação infraconstitucional, caracterizada tal situação pelo uso da expressão “até que entre em vigor”, o que se observa em assuntos diversos, tais como: valor do abono de permanência do servidor público que permanece em atividade, mesmo já estando apto à aposentadoria (art. 3º, §3º e art. 8º); requisitos para aposentadoria voluntária, incapacidade permanente e compulsória dos servidores público federais (art. 10, §5º); alíquota (taxas) das contribuições nos regimes próprios de previdência dos servidores públicos (art. 11); requisitos para aposentadoria voluntária, incapacidade permanente e compulsória no regime geral de previdência social (art. 19); requisitos para aposentadoria especial de segurados portadores de deficiência (art. 22); forma de cálculo dos benefícios dos regime geral de previdência e do regime próprio dos servidores públicos federais (art. 26); alíquotas (taxas) contributivas do regime geral de previdência social (art. 28).

A desconstitucionalização de temas previdenciários pela EC 103/2019 é objeto de questionamentos doutrinários, sob o argumento de suposta violação ao princípio da vedação do retrocesso, no sentido de trazer violação de direitos fundamentais sociais⁹³². Contudo, a aplicação de tal preceito jurídico não deve levar à impossibilidade ajuste normativo a circunstâncias econômicas, sociais e políticas, assim como ao congelamento na gestão de políticas públicas. Por isso, não se admite que a transmissão de temas previdenciais da rigidez constitucional para a legislação complementar ou ordinária vá ser, de maneira absoluta, proibida, especialmente quando se tratar de temas que não sejam essencialmente constitucionais, como aspectos mais específicos da previdência social, como a fixação da idade mínima, tempo de contribuição e formas de cálculo. Ao contrário, tal fenômeno já não poderia ocorrer com questões principiológicas, como o direito fundamental à previdência social⁹³³.

Por fim, cabe aqui um breve registro sobre a adoção, no tocante aos regimes próprios de previdência dos servidores, das regras do Regime Geral de Previdência Social. Sobre esse tema, o dispositivo constitucional que guarda mais relevância é o parágrafo 12 do art. 40, cuja redação atual, conferida pela Emenda Constitucional 103/2019, reza que: “Além do disposto neste

⁹³²SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; e GALDINO, Flávio (org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.pp. 1048-1049.

⁹³³OLIVEIRA, Lucas Soares de. Reforma da previdência e desconstitucionalização. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, n. 91/92, jan/dez 2020, p. 7; 10.

artigo, serão observados, em regime próprio de previdência social, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o Regime Geral de Previdência Social”.

O dispositivo em questão faz parte do escopo constantes das emendas constitucionais que reformaram a Previdência Social no Brasil, tais como a EC 20/98 e 41/03 e da recente EC 103/2019, de aproximar as normas previdenciárias que afetam o servidor público daquelas do Regime Geral de Previdência Social. Portanto, a ideia seria buscar um “sistema justo”, pelo qual todos teriam acesso à aposentadoria seguindo as mesmas condições, independentemente de estarem no setor público ou privado, especialmente: a instituição de idade mínima e de mesmo tempo de contribuição para a concessão de aposentadoria, o fim dos benefícios de integralidade e paridade de proventos com os servidores da inatividade; a extinção do plano de seguridade social dos congressistas; redução das condições especiais para a concessão de aposentadorias e; a unificação das alíquotas entre o RGPS, RPPS e sistemas de proteção social das forças de segurança⁹³⁴.

Não obstante isso, a expressão “*no que couber*”, que consta do dispositivo ora transcrito, denota a aplicação apenas subsidiária das regras do RGPS aos RPPS de Estados e Municípios, pelo que a EC 20/98 não chegou ao ponto de assimilar integralmente o regime estatutário ao regime geral de previdência, pelo que não se pode falar em arrastamento de todo o regime infraconstitucional previdenciário estatutário para o domínio das regras legais da previdência geral. Assim, conforme consta de decisão do Ministro Teori Zavascki no Agravo em Recurso Extraordinário 880210⁹³⁵, a convergência crescente entre RGPS e RPPSs da União, Estados e Município deve observar os limites constitucionais, notadamente as regras de repartição de competência, as quais, por sua vez, concretizam princípios norteadores do Estado brasileiro, como a forma federativa e a independência e harmonia entre os poderes.

Outro forte ponto em favor da aludida convergência entre o RGPS e a previdência dos servidores públicos diz respeito ao limite no valor das bases contributivas e, conseqüentemente, nos proventos de aposentadorias e demais benefícios previdenciários. Tradicionalmente, o RGPS observa um “teto” a respeito desses montantes, o qual é reajustado anualmente⁹³⁶,

⁹³⁴ MENDONÇA, Carlos & BARBOSA, Washington. *Reforma da previdência*: entenda ponto a ponto. São Paulo: LTR, 2019, pp. 21-22.

⁹³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ARE 880210*, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 02/09/2015, publicado em DJe-178 DIVULG 09/09/2015 Public 10/09/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000243711&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 29 jul 2019.

⁹³⁶ Em 2023, o teto de benefícios e de salários de contribuição no RGPS está fixado no valor de R\$- 7.507,49 (Sete Mil, quinhentos e sete reais e quarenta e nove centavos).

enquanto nos RPPSs, as contribuições previdenciárias incidem sobre a integralidade da remuneração do servidor público, com a correspondente contrapartida para os valores dos proventos previdenciários.

No entanto, desde a Emenda Constitucional 20 de 1998, está prevista no art. 40, §14 da CF/88, a possibilidade de os entes públicos criarem regime de previdência complementar, de capitalização e seguindo a sistemática de contribuição definida, de adesão facultativa a seus servidores. Contudo, a partir do momento em que for implementada a referida previdência complementar pública, os servidores que ingressarem nos cargos desde este marco terão sua previdência oficial (RPPS) restrita ao teto do RGPS, independentemente de terem aderido à previdência complementar. Está explícita, desde a EC 20/98, a intenção de que a previdência social, como um encargo do Poder Público, remanesça apenas para cobrir os benefícios limitados a esse valor, devendo a previdência complementar alcançar eventuais valores maiores⁹³⁷.

Tal cenário é alterado significativamente com a advento da EC 103/2019, a qual deu nova redação ao parágrafo 14 do art. 40. A partir de então, a criação e efetivação de um regime de previdência complementar (RPC) não passa a ser mais uma faculdade do ente federado que tiver instituído RPPS, mas sim uma obrigação⁹³⁸. Tal ato deve ser realizado no prazo máximo de 2 (dois) anos após a entrada em vigor da emenda (art. 9º, §6º, EC 103/19). Consequentemente, com a criação do RPC no ente federativo, os servidores que ingressam no cargo público após essa data terão sua previdência oficial limitada ao teto do RGPS, o que pode também ser estendido aos servidores já no cargo, mas que optarem pela migração de regime. Com isso, está solidificada mais uma importante convergência entre os sistemas de benefícios e contributivos do RGPS e do RPPS⁹³⁹.

Outra sensível mudança no regime de previdência complementar pública trazida pela EC 103/19 foi a possibilidade de gestão não apenas por entidade fechada, mas também por meio

⁹³⁷OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Servidores Públicos*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 122.

⁹³⁸A imposição da criação de um plano de previdência complementar pelo ente público decorre da baixa adesão entres estados e municípios do referido regime quando ele era ainda facultativo, não acarretando a esperada desoneração dos cofres públicos. Mesmo a União Federal só vem a criar a previdência complementar a seus servidores em 2012, com vigência a partir de 2013. Isso se deve ao fato ao desgaste político que os governos pretendem evitar por serem associados à diminuição de benefícios previdenciários. No mais, os resultados da economia fiscal não são esperados a curto prazo, pois a limitação do RPPS ao teto do RGPS, com a opção de previdência complementar, apenas é obrigatória aos servidores recém-ingressantes no cargo (GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. A Previdência complementar aberta do servidor público. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 313).

⁹³⁹AMADO, Frederico. *Reforma da previdência comentada: emenda constitucional 103/2019 e seus impactos infraconstitucionais*. Salvador: Juspodivm, 2020, pp. 102-103.

de entidades abertas de previdência complementar, ainda que estas últimas dependam de regulamentação para poderem operar, conforme prevê a novel redação do art. 40, §15, CF/88 c/c art. 33 da EC 103/19.

No âmbito das previdências privadas, há os regimes fechados e abertos, regulamentados, respectivamente, pelas leis complementares 108 e 109, ambas de 2001. Os dois são facultativos, de capitalização e de benefício definidos, mas os primeiros são restritos a determinados empregados de certas empresas, quase sempre estatais ou multinacionais, que podem funcionar como patrocinadoras, ou seja, realizam contribuições juntamente com o trabalhador. São mantidos por entidades fechadas de previdência complementar.

Já as previdências complementares abertas são de ampla acessibilidade às pessoas, não havendo vinculação à colocação profissional, cuja gestão é confiada a entidades abertas. Via de regra, os planos abertos são mais flexíveis do que os fechados, embora ambos tenham natureza contratual⁹⁴⁰.

A par da previdência complementar pública, se faz presente ainda o regime de previdência complementar privado, o qual é organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar (art. 202, CF/1988).

Há vários elementos das relações de consumo, de cariz privado, nos planos de previdência abertos, tais como: a flexibilidade de contratação, com escolha do benefício e o custeio individualmente, com a possibilidade de resgate a qualquer tempo, com baixa carência regulatória; modelagem de acumulação previdenciária, baseada no rendimento financeiro e com fracos traços mutualista, ao contrário dos regimes fechados; finalidade lucrativa da administradora, com a possibilidade de cobranças de taxa de carregamento sobre o lucro, além da taxa de administração; comercialização dos planos por corretores ao público em geral⁹⁴¹. Isto posto, nos termos da súmula 563 do Superior Tribunal de Justiça⁹⁴², ficou consignado que o Código de Defesa do Consumidor é aplicável às entidades abertas de previdência complementar, mas não incide nos contratos celebrados com entidades de previdência fechadas.

⁹⁴⁰WEINTRAUB, Arthur Bragança de Vasconcelos. *Manual de direito previdenciário privado*. Juarez de Oliveira: São Paulo, 2004, pp. 26-27.

⁹⁴¹GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. A previdência complementar aberta do servidor público. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 320.

⁹⁴²SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Súmula 563*. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5099/5225>.

Tal sistema será regido pela capitalização, no qual os recursos arrecadados com as contribuições são investidos pelos administradores nos fundos a fim de gerar receitas para custear os benefícios futuros. Portanto, as prestações vindouras não têm valores definidos, pois variarão de acordo com as taxas de juros obtidas, os resultados do mercado financeiro e das opções de investimentos realizadas pelos administradores.⁹⁴³

Traçado, ainda que de forma ligeira, um breve panorama a respeito do sistema de Seguridade Social Brasileira, passa-se agora à enunciação de algumas características do segurança social em âmbito comunitário da União Europeia.

3.11. A Segurança Social na União Europeia

Como dito no item 3.1, os sistemas de pensão permanecem fortemente como assunto atribuído às competências nacionais, mesmo diante do mundo globalizado e de integrações regionais, como a União Europeia. Como elemento indicativo dos estados sociais e das políticas de bem-estar, a segurança social mantém-se ligada ao interesse nacional, pelo que não se pode afirmar haver, na União Europeia, tendência a um sistema de proteção social comunitária que possa substituir os vários sistemas de pensões de cada Estado⁹⁴⁴.

Não obstante os estados europeus mantenham a soberania para definir seus sistemas de proteção social, o art. 153, 2, do Tratado de Funcionamento da União Europeia permite que sejam adotados padrões mínimos no campo da proteção dos trabalhadores e da Segurança Social⁹⁴⁵, tal papel não vem sendo exercido de maneira enfática. Por isso, o Tribunal de Justiça

⁹⁴³IBRAHIM, Fábio Zambite. *Curso de direito previdenciário*. 16ª. ed. Niterói: Impetus, 2011, p. 41.

⁹⁴⁴STEVENS, Yves. The Role of the government in creating of enhancing the acces to funde dor unfunded pensions in the modern welfare state. CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 328.

⁹⁴⁵Nesse contexto, pode-se destacar, dentre outros dispositivos, o art. 9º do Tratado de Funcionamento da União Europeia que preceitua que: “na definição e execução das suas políticas e ações, a União tem em conta as exigências relacionadas com a promoção de um nível elevado de emprego, a garantia de uma proteção social adequada, a luta contra a exclusão social e um nível elevado de educação, formação e proteção da saúde humana.”, que funciona como cláusula geral de proteção social para todas as políticas sociais adotadas no âmbito comunitário. Não apenas fica implícito que devem ser editadas normas que caminhem na direção da proteção social, mas também que, primordialmente, as instituições comunitárias, mas também os estados membros de forma indireta devem estar voltados à implementação de medidas dessa natureza. Para os países, este encargo fica mais evidente quando está a lidar com os programas e objetivos da União. Portanto, não se pode admitir que a insuficiência de cobertura de sistemas de segurança social, a ausência de coordenação com os mecanismos contributivos e de benefícios entre os países e mesmo condições precárias e insuficientes de empregos, possam dificultar a integração comunitária, especialmente nas liberdades fundamentais de livre circulação de pessoas (trabalhadores) e de serviços. (SOMMERMAN, Karl-Peter. Article 9 [Social Aims]. In: Blanke, HJ., Mangiameli, S. (eds). *Treaty on the Functioning of the European Union - A Commentary*. Springer Commentaries on International and European Law. Cham: Springer, 2021, p. 277).

da União Europeia⁹⁴⁶ tradicionalmente tem decidido que, na ausência de harmonização em nível comunitário, cabe a cada país determinar regras e deveres que concernem à segurança social e as condições para acesso aos benefícios, embora tenha que observar os preceitos comunitários.⁹⁴⁷

Nesse contexto, afirma-se que os sistemas de segurança social nacionais não podem servir de entraves injustificados para a livre circulação de trabalhadores e serviços. Nesse sentido, o art. 48º do TFUE (Tratado de Funcionamento da União Europeia) determina que cabe ao Parlamento Europeu e ao Conselho adotar medidas necessárias ao estabelecimento da livre circulação dos trabalhadores. Por isso, devem instituir um sistema que assegure aos trabalhadores migrantes, assalariados e não assalariados, e às pessoas que deles dependam: a) A totalização de todos os períodos tomados em consideração pelas diversas legislações nacionais, tanto para fins de aquisição e manutenção do direito às prestações, como para o cálculo destas; b) O pagamento das prestações aos residentes nos territórios dos Estados-Membros. Tal dispositivo segue a lógica de que, inicialmente, a cobertura do sistema social deve ser aquela do país de nacionalidade ou residência do trabalhador. Contudo, em situações de mobilidade do indivíduo entre um ou mais países da União, começam a surgir questões quanto à cobertura social estritamente de acordo com a residência ou nacionalidade, pelo que surgem aí dois critérios: o do sistema da residência, pelo qual devem contribuir para os sistemas de segurança social os residentes daquele país e; o do sistema da atividade, que determina o recolhimento de contribuição ao trabalho no território do Estado, sendo que apenas os residentes que trabalham nesse estado membro poderiam reivindicar o benefício previdencial. Em situações em que a situação laboral e previdencial extrapola o âmbito interno de cada Estado, estando presente algum elemento transfronteiriço, é que há necessidade de coordenação⁹⁴⁸⁻⁹⁴⁹.

Portanto, com o propósito de viabilizar a livre circulação de pessoas, especialmente no que tange à manutenção da qualidade de vida dos trabalhadores e pelas boas condições de emprego, faz-se necessário o diálogo entre os sistemas protetivos dos países europeus e em âmbito internacional mais alargado.

⁹⁴⁶A respeito: *Caso Petersen C-228/07* e *Caso Van Delft C-345/09*.

⁹⁴⁷VERSCHUEREN, Herwig. The Renewed EU Social Security Coordination in Regulation No. 883/2004 and Its Link with Bilateral Tax Agreements. *EC Tax Review. Volume 21*, Issue 2, 2012, p. 98.

⁹⁴⁸TRYFONIDOU, Alina. Article 9 [Social Aims]. In: Blanke, HJ., Mangiameli, S. (eds). *Treaty on the Functioning of the European Union - A Commentary*. Springer Commentaries on International and European Law. Cham: Springer, 2021, p. 1022.

⁹⁴⁹Em razão de tal assunto estar relacionado aos novos riscos sociais e à competição social internacional, no que concerne à atratividade de empresas e indivíduos para áreas onde os custos sociais são menores, voltaremos a tratar da integração dos sistemas de segurança social mais adiante.

Contudo, tradicionalmente impera a diversidade de sistemas de proteção social na Europa, com distintos métodos de financiamento e de proteção. Em razão disso, há o risco de que as legislações nacionais reduzam os direitos dos trabalhadores, o que poderia ser evitado com a implementação de um patamar básico de direitos sociais a nível europeu, o que ainda não realmente integrou efetivamente a agenda social da União Europeia. Contudo, o SURE⁹⁵⁰ (*Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency*), formulado no contexto da pandemia de COVID-19 pode ser considerado um primeiro passo em direção a essa harmonização e pode, ao menos, contribuir para a introdução de um regime de trabalho de curta duração, além de aproximar os sistemas nacionais⁹⁵¹⁻⁹⁵²

O intercâmbio e interseção de experiências é estimulado pela União Europeia, o que se revela mediante a instituição da EIOPA (Autoridade Europeia dos Seguros e Pensões Complementares da Reforma)⁹⁵³, que tem no PEPP (*Pan-European Personal Pension Product*)⁹⁵⁴, um dos seus instrumentos mais representativos e ora visto como instrumento

⁹⁵⁰Tema já referido no capítulo 2, quando da enunciação de mecanismos de financiamento.

⁹⁵¹LAULOM, Sylvainne. 'Social Europe in Times of COVID-19'. *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, vol. 39, n. 2, 2023, pp.159–174, p. 168.

⁹⁵²Ainda que seja referente à proteção laboral, vale registrar aqui também a aprovação da Diretiva 2022/2041 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de outubro de 2022, que visa à adequação do salário mínimo nos países europeus, a qual, entre outros aspectos, prestigia a negociação coletiva e recomenda que 70% dos trabalhadores sejam atendidos por tais normas, devendo os países transporem a referida diretiva para sua legislação internas no prazo de dois anos.

⁹⁵³Fundada em 01º de janeiro de 2011 e normativamente prevista no regulamento 1094/2010 do Parlamento Europeu e do Conselho, a EIOPA apresenta-se como instituição reguladora financeira, notadamente sobre as entidades que gerem sistemas complementares de pensão. É apontada como uma das razões que justificam a existência da Instituição ser “necessário introduzir um instrumento eficaz para estabelecer normas técnicas regulamentares harmonizadas nos serviços financeiros para garantir, também através de um único conjunto de regras, condições equitativas e uma proteção adequada dos tomadores de seguros, membros de regimes de pensões e outros beneficiários em toda a União. Enquanto organismo com competências altamente especializadas, é eficaz e adequado confiar à Autoridade, nas áreas definidas pelo direito da União, a elaboração de projetos de normas técnicas regulamentares, que não envolvam escolhas políticas.”. Ainda, de acordo com o art. 1º, 2, da resolução 1094/2010, a EIOPA se volta à regulamentação das empresas de seguros, empresas de resseguros, instituições de planos de pensões profissionais e mediadores de seguros, no âmbito das partes relevantes das Diretivas 2005/60/CE e 2002/65/CE, incluindo todas as diretivas, regulamentos e decisões baseadas nesses atos, e de qualquer outro ato juridicamente vinculativo da União que atribua funções à Autoridade. A Autoridade atua também no domínio das actividades das empresas de seguros, empresas de resseguros, conglomerados financeiros, instituições de planos de pensões profissionais e mediadores de seguros, relativamente a questões não directamente abrangidas pelos actos referidos no n.º 2, incluindo questões de governança corporativa, auditoria e relatórios financeiros, desde que tais ações da Autoridade sejam necessárias para garantir a aplicação eficaz e consistente desses atos (art. 2º, 2). Vê-se, portanto, que a EIOPA se volta aos regimes de previdência complementar de pensão, inclusive das pensões profissionais. Ainda, o art. 2º, 4, da resolução é expresso em determinar que a entidade atua sem prejuízo do direito social e laboral nacional. (BONIZZII, Bruno & CHURCHILL, Jennifer. Pensions funds and financialisation in the European Union. *Revista de Economia Mundial*, vol. 46, 2017, pp. 71-90. Disponível em: <https://winchester.elsevierpure.com/en/publications/pension-funds-and-financialisation-in-the-european-union-3>. Acesso em: 26 fev. 2022.).

⁹⁵⁴*Pan-European Personal Pension Product* (PEPP) é definido como um produto de adesão voluntária, privada, não atrelado às ocupações e complementar aos regimes públicos e ocupacionais de pensão. A EIOPA autodefine-o como eficiente do ponto de vista dos custos, transparente, formatado para as necessidades e diferentes escolhas dos usuários-consumidores e com portabilidade de uso em toda a União. Há um nítido estímulo às poupanças individuais e a preocupação em atender à mobilidade dos trabalhadores que transitam pelos países da União

fomentador de que os seguros individuais substituam as pensões públicas⁹⁵⁵, ora como um importante instrumento em favor da previdência complementar, a fortalecer o terceiro pilar no esquema proposto pelo Banco Mundial⁹⁵⁶.

Encerradas as considerações a respeito da Segurança Social neste capítulo, quando nos concentramos sobre os aspectos gerais e nas prestações previdenciárias, a partir do próximo capítulo será conferida maior ênfase mais acentuada nos aspectos relativos ao financiamento, notadamente dos sistemas previdenciais.

Europeia. À EIOPA cabe a regulamentação do PEPP, tendo em vista o desenvolvimento de padrões técnicos, registrar novos produtos de pensões em um registro central, monitorar o referido mercado e emitir eventuais proibições ou restrições na distribuição ou venda do mercado. O PEPP, pela sua função reguladora de um instrumento financeiro, afina-se aos preceitos à União de mercados de capital e revela uma nítida influência dos preceitos reformados dos sistemas de Segurança Social que combinem PAYG com regimes de funded pensions obrigatórios e voluntários, cujo discurso é formalmente abraçado no âmbito da União Europeia com a diretiva 2003/41/CE. (*Idem*, pp. 71-90).

⁹⁵⁵ Sob a ótica de JOSÉ DE CASTRO CALDAS, o PEPP e demais instrumentos de fundos de pensão são colocados não como meros complementos aos regimes de PAYG, mas sim como alternativa a eles, em um verdadeiro aprofundamento do processo de financeirização. Assim, haveria um alargamento da atuação do terceiro pilar de proteção social (nos termos referidos pelo Banco Mundial), na qual a esfera previdencial ficaria concentrada a cargo das pensões individuais e privadas. Ao regime de repartição (PAYG) caberia a função de garantir apenas a proteção básica e de prevenção à pobreza, limitando-se a um “poverty pillar”. O referido autor critica esse tipo de opção concentrada nas pensões privadas e individuais, pugnando que as “funded pensions” acabam por cristalizar para os sistemas protetivos as instabilidades dos mercados financeiros, os quais mostraram-se vulneráveis e abalados pelas recentes crises sociais e econômicas. No mais, defende que os riscos do envelhecimento devem ser tomados em conjuntos com soluções que enfrentem os problemas de emprego, produtividade, crescimento dos salários e distribuição de recursos na sociedade. (CALDAS, José Castro. Deepening financialization within the EU: Consequences for pensions regimes. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Ed). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019).

⁹⁵⁶ De acordo com BARTIAAN DIDDEN, o PEPP visa a garantir que os aderentes de produtos de pensão no âmbito europeu tenham as mesmas vantagens fiscais em diversos países, inclusive no aspecto transfronteiriço e de mobilidade laboral. (DIDDEN, Bastiaan M. M. Cross Border qualification problems between social security and supplementary pension: more guidance needed? *EC Tax Review 2020-2*, p. 69).

4. FINANCIAMENTO DA SEGURANÇA SOCIAL

4.1 Quadro Geral do Financiamento da Segurança Social em Portugal

4.1.1 Inserção do Sistema Previdencial no Orçamento da Segurança Social

A análise dos temas orçamentais, ainda que breve, não pode deixar de tomar como ponto de partida o art. 105º da Constituição da República Portuguesa de 1976, segundo o qual neste estarão contidas a previsão de receitas e despesas do Estado, o que não deixa de fora os fundos e os serviços autónomos. Segundo o art. 105º, 2, “o Orçamento é elaborado de harmonia com as grandes opções em matéria de planeamento e tendo em conta as obrigações decorrentes de lei ou de contrato”. O número 3 do referido artigo orienta para a necessidade de programação financeira⁹⁵⁷.

O orçamento da Segurança Social é expressamente nominado como integrante do Orçamento do Estado pelo art. 105, 1, “b” da Lei Fundamental portuguesa e deve, portanto, sujeitar-se aos referidos preceitos. Igualmente, às finanças da Segurança Social aplicam-se as balizas estabelecidas na Lei de Enquadramento Orçamental no que tange ao processo orçamental, as regras de execução, de contabilidade, de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental, nos termos expressos pelo art. 1º, “b” do anexo da Lei 151/2015.

Por conta da submissão da Segurança Social às regras financeiras da Administração Pública como um todo desde a Revisão Constitucional de 1982, tem lugar aqui uma progressiva orçamentação das receitas e despesas atinentes à proteção social, não apenas pelas questões formais, mas também por razões de conteúdo. Tudo isso liga-se à preocupação de transparência, publicização e rigor na gestão do dinheiro público, do que não poderia elidir-se a Segurança Social⁹⁵⁸. Tanto é assim que a orçamentação e os controlos interno e externo (realizados pelo Tribunal de Contas, jurisdicional e políticos) são meios inerentes para a efetivação da *accountability*⁹⁵⁹, inclusive mediante a ampla transparência dos números financeiros e de gestão,

⁹⁵⁷Alguns desses temas do art. 105º a respeito a respeito da elaboração, dos elementos e de preceitos a serem observados pela Lei do Orçamento do Estado já foram enunciados em variadas partes do capítulo 2 da presente tese, em itens tais como 2.4.3) A justiça fiscal e redistributiva nos demais aspectos da atividade financeira: despesa e orçamento e 2.6) A sustentabilidade das finanças públicas.

⁹⁵⁸CABRAL, Nazaré da Costa. O Orçamento da Segurança Social: enquadramento da situação financeira do sistema de segurança social português. *Cadernos do IDEFF*, nº 3. Coimbra: Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal FDL & Almedina, 2005, p. 19.

⁹⁵⁹A noção de *accountability* refere à obrigatoriedade de entidades e indivíduos, notadamente aqueles que lidam com dinheiro público, de prestar informações de forma ampla e de se sujeitarem ao escrutínio externo, tanto no que se refere à probidade quanto à eficiência do desempenho de sua gestão, o que pode levar à sua responsabilização. Nesse sentido, a OCDE recomenda adoção não apenas de mecanismos de controle e auditorias, os quais passam por *compliance*, análise da performance de qualidade, redução de custos e sustentabilidade, mas também pela revisão dos sistemas de decisões administrativas e também sobre os sistemas fiscais (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Building Tax Culture*,

conforme preconiza o dever de divulgação, também por meio eletrônico, previsto no art. 73º da LEO 151/2015. De tal lógica não poderia se afastar a Segurança Social, cuja execução orçamental está submetida ao controle do Tribunal de Contas, da Assembleia da República e à CGE (Conta Geral do Estado), que vem a ser a principal prestação de contas do Estado⁹⁶⁰.

Afasta-se, desse modo, a ideia de “paraфинanças”, a qual se basearia na autonomização global de certas esferas da Administração Pública perante o Orçamento do Estado, o que não seria compatível com o Estado de Direito moderno, pois não pode haver finanças públicas fora das regras estatais⁹⁶¹. Logo, embora largas margens de recursos públicos tenham, no passado, ficado fora da disciplina orçamental, inclusive com a existência de múltiplos orçamentos e maior maleabilidade no manejo dos recursos de certos setores, há uma tendência forte à consolidação orçamental⁹⁶². O dinheiro público como um todo fica sujeito à inscrição orçamental e, por conseguinte, mais suscetível à contenção de gastos⁹⁶³⁻⁹⁶⁴.

Desta forma, está em descrédito o conceito de tributos parafiscais, os quais pretensamente não seriam destinados a gerar recursos para o financiamento geral das atividades estatais, mas sim para regular ou modificar a distribuição da riqueza, para equilibrar preços e salários, e principalmente, para munir de recursos finalidades econômicas ou sociais tomadas em específico⁹⁶⁵.

No caso da Segurança Social, como suas receitas e despesas são geridas precipuamente por instituições públicas, como deixa evidente o primado do Estado na organização, coordenação e gestão dos sistemas protetivos (art. 63º, 2, da Constituição da República e art.

Compliance and Citizenship. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/building-tax-culture-compliance-and-citizenship-second-edition-18585eb1-en.htm>. Acesso em: 9 out 2023).

⁹⁶⁰MACHADO, Dina Rocha. Prestação de contas e *accountability* do Sistema de Segurança Social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, p. 307.

⁹⁶¹SOUSA FRANCO, António de. Sousa. *Finanças do setor público: introdução aos subsectores institucionais*. Lisboa: AAFDL, 2003, pp. 12; 24.

⁹⁶²Como explica GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS: “A consolidação orçamental formal tem como objetivo genérico apresentar, de forma significativa, a situação financeira e global, bem como os resultados conjuntos das diferentes entidades que compõe determinado grupo, dando uma imagem verdadeira da situação financeira do grupo, visto como um todo, como concretização da transparência orçamental” (MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *Consolidação orçamental e política financeira*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 112). Para que haja unidade material nas políticas financeiras, é necessária a consolidação orçamental formal, sob pena de haver inúmeras derrogações, tais como a desorçamentação, a prática do acantonamento, as responsabilidades fora do balanço, a despesa fiscal, os fundos de concurso e as receitas não fiscais (*Idem*, p. 120).

⁹⁶³FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 267-268.

⁹⁶⁴Não obstante isso, em Portugal, a par da existência do Orçamento do Estado, o qual, como já dito, engloba a Segurança Social, ficam em separado os orçamentos regionais das regiões autónomas da Madeira e dos Açores (art. 227, CRP) e os orçamentos locais relativos às atividades financeiras dos organismos centrais municipais e dos serviços autónomos da Administração Local (art. 238º, CRP), mas aos quais também são aplicáveis às regras da Lei de Enquadramento Orçamental (art. 2º, n. 2, LEO 151/2015).

⁹⁶⁵BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do direito tributário*. 5ª. ed. São Paulo: Marcial Pons & Noeses, 2010, p. 409.

14º da Lei de Bases da Segurança Social)⁹⁶⁶, ficaria ainda mais inviável não sujeitar o referido setor da atividade pública às regras orçamentais e financeiras aplicáveis ao Estado como um todo.

Não obstante o enquadramento financeiro e de controlo das finanças da Segurança Social, seu orçamento, embora aprovado inserto na Lei do Orçamento do Estado, deve levar em conta os valores de coesão económica, social e do financiamento específico. Assim, a par da incidência da LEO, aplica-se também aqui a Lei de Bases da Segurança Social, a qual preceitua alguns princípios elementares da proteção social e dedica ao orçamento da segurança social o art. 93⁹⁶⁷.

Há considerável autonomia da Segurança Social em relação à gestão do orçamento central, uma vez que há aqui fundos autónomos e a já mencionada atuação do IGFSS⁹⁶⁸. Está aqui a principal exceção do direito português à unidade de tesouraria, pois há a especificação deste em vários “micro orçamentos”⁹⁶⁹, inclusive com mapas específicos para o subsetor da Segurança Social (art. 42⁹⁷⁰ da LEO 15/2015).

Em síntese, no Orçamento da Segurança Social deve haver a articulação dos princípios tipicamente de proteção social, como da universalidade, da participação das entidades de trabalhadores e da autonomia em relação à administração central, com aqueles de índole financeira, como a equidade intergeracional e a própria sustentabilidade⁹⁷¹, os quais serão temas de análise no item a seguir.

⁹⁶⁶Em Portugal, tal missão é incumbida ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS), cuja norma orgânica elementar é o decreto-lei 84/2012.

⁹⁶⁷Tal artigo não contraria a submissão do Orçamento da Segurança Social como parte da LOE, mas determina que o Governo apresente à Assembleia da República uma especificação das receitas e das despesas da segurança social, desagregadas pelas diversas modalidades de protecção social, designadamente pelas eventualidades cobertas pelos sistemas previdencial e protecção social de cidadania e subsistemas respectivos (número 3), além de o Governo dever elaborar e enviar à Assembleia da República uma projecção actualizada de longo prazo, designadamente dos encargos com prestações diferidas e das quotizações dos trabalhadores e das contribuições das entidades empregadoras (número 4).

⁹⁶⁸Reza o art. 56º da atual lei de enquadramento orçamental (151/2015), que cabe ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, (IGFSS), a gestão global da execução do orçamento da segurança social (item 1) e que as cobranças das receitas e os pagamentos de despesas do sistema de segurança social competem a este Instituto, que assume as competências de tesouraria única do sistema de segurança social em articulação com a Tesouraria do Estado.

⁹⁶⁹CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Finanças Públicas e direito financeiro: noções fundamentais*. 3ª reimpressão. Lisboa: AAFDL, 2017, p. 259.

⁹⁷⁰Mapa 7 - Mapa relativo à classificação funcional das despesas de cada sistema e subsistema e do total do subsetor da segurança social; Mapa 8 - Mapa relativo à classificação económica das despesas de cada sistema e subsistema e do total do subsetor da segurança social; Mapa 9 - Mapa relativo à classificação económica das receitas de cada sistema e subsistema e do total do subsetor da segurança social; Mapa 10 - Mapa relativo às receitas tributárias cessantes dos subsectores da administração central e da segurança social.

⁹⁷¹CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. 3.ª ed. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 180-181.

4.1.2 Sustentabilidade financeira e a equidade intergeracional e suas implicações no financiamento do setor previdencial

Em que pese já tenhamos abordado o tema da sustentabilidade das finanças públicas nesta tese, concentradamente no capítulo 2, item 2.6 (A sustentabilidade das finanças públicas), cabe aqui retornar ao tema, a fim de relacioná-lo com maior ênfase à Segurança Social. Da mesma forma, pretendemos ligar as preocupações com a saúde financeira dos sistemas previdenciais perante a equidade intergeracional, pois a maioria dos sistemas oficiais de previdência social, tais como o português e o brasileiro, se baseiam no regime de repartição⁹⁷².

Conforme já mencionado no capítulo 3 da presente tese, os sistemas de repartição (*pay-as-you-go*) nos países ocidentais vêm experimentando défices nas suas finanças, em razão de fatores como o envelhecimento da população, a competição fiscal e social internacional e as mudanças no mercado de trabalho, fatores que estão relacionados ao que denominamos de “novos riscos sociais”. Isso vem motivando sucessivas reformas nos modelos de proteção social, quer com a instituição de modelos mistos de capitalização (quase sempre na previdência complementar), quer em cortes de despesas sociais ou mesmo a imposição de maiores dificuldades para a obtenção das prestações, principalmente as pensões.

Na Europa Ocidental no pós-segunda guerra mundial, o crescimento econômico elevado permitiu o apogeu do Estado de bem-estar social, pelo que as prestações sociais foram postas de maneira muito favorável ao segurado. Contudo, com o envelhecimento da população e em cenários de retração econômica, o excesso de benefícios concedidos às gerações presentes ou que já estejam em inatividade se mostraram injustos de um ponto de vista intergeracional, pois as gerações vindouras terão que pagar mais tributos e contribuições para financiar os benefícios das anteriores. No mais, haverá uma dupla oneração dos trabalhadores em atividade e dos que estarão no futuro, os quais terão mais dificuldades de chegar às pensões de velhice, em razão do aumento das idades e de tempo de contribuições exigidos⁹⁷³.

⁹⁷²Os assuntos da sustentabilidade financeira e da equidade intergeracional em face dos sistemas de segurança social já foram objeto de abordagem em relatório de conclusão da Disciplina “Seminário de Finanças Públicas”, no semestre letivo 2017-2018, sob a orientação do professor doutor Eduardo Paz Ferreira.

⁹⁷³LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao Estado Social? A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos direitos adquiridos*. Coimbra: Wolters Kluwer & Coimbra Editora, 2010, p. 279.

Diante disso, a sustentabilidade financeira da Segurança Social deve ser analisada em conjunto com a equidade intergeracional com maior intensidade no sistema previdencial de repartição pautado pela sustentabilidade.

Isso implica que o equilíbrio das finanças do setor previdencial não pode se limitar à análise das receitas e despesas contemporâneas, mas precisa ser projetado para o médio e longo prazo. Tanto é assim que o art. 13º, nº 3, alínea “g” da LEO 150/2015 enuncia expressamente a aplicação do princípio da equidade intergeracional às pensões de velhice, aposentação, invalidez ou outras com características similares.

Prima-se, pois, pela justa repartição de custos no âmbito da segurança social, tendo como finalidade evitar que os atuais reformados financiem suas prestações – eventualmente elevadas – com contribuições e impostos que acarretem altos impactos e custos financeiros aos segurados atuais e demais contribuintes e que arrisquem a continuidade do previdencial no futuro⁹⁷⁴.

O princípio da sustentabilidade aplicado à segurança social apresenta duas dimensões: a sustentabilidade social e a sustentabilidade económico-financeira. Ao mesmo passo, tais mandamentos devem caminhar em conjunto com a noção de justiça intergeracional e estar sensíveis aos interesses das gerações atuais, futuras e vindouras⁹⁷⁵.

A sustentabilidade pode alcançar também implicações em variadas áreas, tais como na preservação do ambiente e da qualidade de vida, como infere a definição de direito social sustentável⁹⁷⁶. Há um aspecto multidimensional para a sustentabilidade, pois esta também considera o bem-estar em vários aspectos como o social, ético, jurídico-político, económico e ambiental. Também por isso e pela sua conotação política, a sustentabilidade acaba por ser um

⁹⁷⁴MENDES, Fernando Ribeiro. *Conspiração grisalha: segurança social, competitividade e gerações*. Oeiras: Celta editora, 2005.

⁹⁷⁵No concernente à Segurança Social, vários aspectos devem ser levados em consideração à luz do princípio da sustentabilidade: a) garantia de efetivação dos pagamentos de segurança social, previdenciais e não previdenciais, o que confere uma proteção dinâmica do direito à segurança social, pois são tomados em conta deveres para as gerações atuais e futuras. Para tal, mudanças legislativas podem ser reclamadas para manter a chamada “capacidade funcional” do sistema, centrada na estabilidade financeira; b) contribuição para a sustentabilidade económico-global do sistema, a ser obtida a partir de políticas contextualizadas e coerentes; c) ênfase em políticas socialmente sustentáveis, a fim de serem alcançados os objetivos de solidariedade social. (LOUREIRO, João Carlos. *Op. cit.*, 2010, p. 263).

⁹⁷⁶De acordo com a definição de ELISE DERMINE, o direito social sustentável implica em um sistema de normas e políticas públicas laborais e de segurança social que, sem prejuízo de manterem a preocupação com os desafios da justiça social, denota a importância de não ultrapassar os limites do planeta e não colocar em risco os ecossistemas. Assim, por exemplo, pode-se admitir que beneficiários de prestações por desemprego continuem a recebê-las em caso de recusa a postos de trabalhos que não sejam adequados ou afins à preservação ambiental. (DERMINE, Elise. *Towards a sustainable social law: what a role for legal scholars? International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations* 39, n.º 3&4, 2023, pp. 315–336, p. 317; 334).

princípio constitucional imediata e indiretamente vinculante, passando a incidir na eficácia dos direitos fundamentais⁹⁷⁷.

Diante da dificuldade de se obter pactos intergeracionais entre pessoas e gerações diversas e diante da dificuldade de determinação dos sujeitos que compõe cada geração, é possível que se projetem, sob o espectro político-decisório dos Estados, conflitos de interesses, com riscos ao pacto social e às normas protetivas do Estado Social. Ou seja, as gerações mais velhas podem nutrir a pretensão de obter prestações mais generosas e acessíveis, mediante encargos impostos aos mais novos e que estejam em atividade profissional, como o aumento da carga impositiva das contribuições sociais e demais tributos⁹⁷⁸.

Todavia, o aspecto intergeracional implica que não apenas os interesses dos que estão a receber benefícios devem ser resguardados, mas deve-se dar atenção também ao esforço contributivo daqueles que estejam a trabalhar e a contribuir com os sistemas e suas legítimas expectativas de, no futuro, virem a utilizar os benefícios do sistema previdencial.

De toda forma, como já mencionado no capítulo 3, itens 3.6 e 3.7 desta tese, os esquemas de Segurança Social vêm sendo confrontados com dois movimentos: o aumento de receitas e a contenção de despesas. Considerando as dificuldades financeiras pelas quais os países com o chamado modelo Mediterrâneo passaram nos últimos anos, várias reformas foram adotadas, levando à aproximação dos regimes, na chamada “convergência para o centro” até mesmo para fins de atendimento dos ditames do Pacto de Estabilidade e Crescimento e demais diretrizes da União Europeia. Nesse sentido, foram emprestadas experiências de ajustes supostamente bem-sucedidas em outros países, ainda que com certa adaptação às características nacionais, além de medidas de recalibragem da política social, à luz dos aspectos distributivos, funcionais, normativo e político-institucional⁹⁷⁹.

Particularmente em Portugal, o envelhecimento da população impõe dois reflexos importantes sobre a sustentabilidade das pensões: a elevada dívida pública, a qual limita a

⁹⁷⁷FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, pp. 58-71.

⁹⁷⁸Diante dessa problemática e tendo vista o modelo de repartição, FERNANDO RIBEIRO MENDES defende que deva estar assente, entre as diversas gerações que todos estão a ganhar com a adoção de políticas equilibradas. Ou seja, os idosos, maior parte dos beneficiários das pensões, devem ter seus benefícios calculados e financiados tendo em vista as contribuições que realizaram, como preconiza o modelo de benefício definido, mas também que sejam estes sujeitos a variações em casos de externalidades causadas por mudanças demográficas, de modo a não onerar demasiadamente as contribuições pagas pelas gerações em idade economicamente ativa e não dificultar demasiadamente o acesso às suas futuras reformas. Por outro lado, devem ser incorporadas nos esquemas contributivos e fiscais mais pessoas em idade ativa, com o incremento do capital humano e a produtividade deles. Ao mesmo tempo, as gerações intermediárias devem investir na educação e na qualidade das gerações jovens, além de fomentar um ambiente econômico próspero. (MENDES, Fernando Ribeiro. *Segurança Social: o futuro hipotecado*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, pp. 59; 69-70).

⁹⁷⁹CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno da Cunha. *Finanças dos subsectores: segurança social, sectores regional e local*. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 19-24.

margem de atuação dos governos na realização de reformas estruturais que necessitem de elevados recursos orçamentários e; os baixos salários médios percebidos no país em comparação com aqueles da zona do Euro, o que repercute nas taxas de poupança da população e impacta as remunerações de referência para a formação das pensões⁹⁸⁰. Ainda, há os já mencionados efeitos causados pelas mudanças no mundo do trabalho e pela deslocalização de empresas para países de baixa tributação e com menores custos salariais⁹⁸¹.

Com a diminuição dos recolhimentos contributivos em razão do trabalho, o sistema previdencial de repartição deverá se adaptar para lidar com situações de hiatos contributivos e às novas formas de prestação laboral. Inclusive, a sustentabilidade das pensões poderá ser impactada por uma maior pressão oriunda de prestações não contributivas, como o complemento solidário para idoso⁹⁸², os quais serão abordados no capítulo 5, especialmente no item 5.3 (a componente redistributiva das pensões e dos complementos).

Por via de consequência, em que pese a sustentabilidade financeira da Segurança Social esteja costumeiramente atrelada a discussões como os valores e quantidades das prestações e aspectos demográficos, há de se levar em consideração outras condicionantes, como os níveis de emprego (e de desemprego) e os montantes pagos dos salários. Ora, considerando que o sistema previdencial é fortemente pautado no fator trabalho, havendo aumento dos despedimentos e nas contratações de trabalhadores, haverá menor volume de contribuições pelos empregadores e recolhimentos em menores montas das cotizações dos empregados. Por outro lado, com o aumento do desemprego, cresce também a pressão sobre a despesa, pois espera-se maior procura por prestações sociais. Com a redução das remunerações dos trabalhadores, os montantes contributivos tradicionais recolhidos pelas partes também há de diminuir, o que certamente impacta no equilíbrio financeiro dos sistemas protetivos.

Ainda, a crise do emprego importa em fortes impactos sobre as migrações, as quais tendem também a reduzir os ingressos de receitas nos setores previdenciais, como se pôde perceber em Portugal durante a crise financeira compreendida entre 2008 e 2013.

⁹⁸⁰Em que pese os baixos salários médios em Portugal, há tendência de aumento deste patamar percebido pelo trabalhador mais proximamente à sua reforma, em razão do aumento do esperado aumento da produtividade. Todavia, tal incremento na fase pré-reforma, sem que tivesse sido percebido ao longo da vida laboral que serviu de base para a carreira contributiva do trabalhador, ocasiona a queda na taxa de substituição das pensões perante a última remuneração, cuja projeção é de que passe de 74% em 2019 para 41,4% em 2070 em Portugal (EUROPEAN COMMISSION. *The 2021 Ageing Report: Economic & Budgetary Projections for the EU Member States (2019-2070)*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2021. Disponível em: https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2021-10/ip148_en.pdf. Acesso em: 15 out 2023).

⁹⁸¹PORTUGAL. *Riscos Orçamentais e Sustentabilidade das finanças públicas*. Relatório 10/2021. Lisboa: Conselho das finanças públicas, 2 de dezembro de 2021, p. 62.

⁹⁸²*Idem*, p. 61.

Portanto, o nível de emprego e dos salários, além dos fluxos migratórios, mostram-se de fundamental importância para a sustentabilidade da Segurança Social. Por isso, para enfrentamento dessa questão devem ser adotadas medidas como criação de empregos, políticas de valorização salarial referentes aos atuais e diferidos (pensões) e que reduzam a diferença das remunerações pagas em Portugal em face de outros países europeus e destinos frequentes dos emigrantes⁹⁸³.

Pode-se afirmar que, relativamente aos aspectos transgeracionais, existem duas formas de buscar equilibrar a sustentabilidade das finanças públicas e, em especial, da Segurança Social: alterar a dinâmica demográfica, por exemplo, com políticas de fecundidade e de imigração; ou modificar a distribuição etária de impostos e incentivos, onde a Reforma da Segurança Social ocupa papel relevante. Projeta-se que, em que pese o aumento da imigração tenha incrementado as receitas da segurança social⁹⁸⁴, nem mesmo a permanência da elevação das entradas de trabalhadores em idade economicamente ativa seriam suficientes para equilibrar as finanças no médio prazo. Por isso, não seria possível descartar novas reformas na Segurança Social, tanto no lado da contenção das pensões (pelo aumento da idade de reforma), quanto pelo aumento da receita fiscal⁹⁸⁵.

Diante desse quadro e para evitar maiores choques de interesses e de equidade entre as gerações, ainda que mediante ajustes futuros nos sistemas de segurança social e nas pensões, é recomendável que sejam adotadas políticas que enfatizem o crescimento econômico e a

⁹⁸³CALDAS, José. De que mais depende a sustentabilidade da Segurança Social? In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs). *A Crise e o Direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 74-75.

⁹⁸⁴De acordo com levantamento constante do Observatório das Migrações, em 2022 foram contabilizadas 682.719 pessoas singulares de nacionalidade estrangeira com pagas ao sistema de segurança social, o que representa 13,5% do total de contribuintes de Portugal, número mais elevado desde sempre. Considerando os montantes de contribuições recolhidos e as despesas ao sistema, as quais são exponencialmente mais baixas que a dos nacionais, os imigrantes deixaram, em 2022, um saldo positivo nos cofres da Segurança Social de 1.604,2 milhões de euros. Os imigrantes contribuíram com 1.861 milhões de euros para a Segurança Social em 2022 – 21% a mais em relação a 2021, enquanto beneficiaram de cerca de 257 milhões de euros em prestações sociais - ou seja, o valor das contribuições é sete vezes superior aos das prestações que receberam. (OLIVEIRA, Catarina Reis de. *Indicadores de integração de imigrantes: relatório estatístico anual 2023*. Imigração em Números – Relatórios Anuais 8. Lisboa: Observatório das Migrações e Alto Comissariado para as migrações, dezembro de 2023, p. 202; 214; 389. Disponível em: <https://www.om.acm.gov.pt/documents/58428/383402/Relatorio+Estatistico+Anual+-+Indicadores+de+Integracao+de+Imigrantes+2023.pdf/a9a05525-889e-4171-8066-6d7217416664>. Acesso em: 04 fev 2024).

⁹⁸⁵FRANCO, Francesco; MORAIS, Luís Teles; BERNARDINO, Tiago & JALLES, João Tovar. *Finanças Públicas – uma perspectiva intergeracional*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian-Future Forum, 2021. Disponível em: https://cdn.gulbenkian.pt/wp-content/uploads/2021/06/JI_7_FinancasPublicas_PT_IMP_v2_opt.pdf. Acesso em: 27 out 2023.

inovação no longo prazo, tais como políticas de migração que privilegiem mão de obra qualificada⁹⁸⁶.

Relativamente ao direito português, cabe destacar o fator de sustentabilidade previsto na atual Lei de Bases da Segurança Social, art. 64º, o qual preceitua que:

- 1 - ao montante da pensão estatutária, calculada nos termos legais, é aplicável um factor de sustentabilidade relacionado com a evolução da esperança média de vida, tendo em vista a adequação do sistema às modificações resultantes de alterações demográficas e económicas;
- 2 - O factor de sustentabilidade é definido pela relação entre a esperança média de vida verificada num determinado ano de referência e a esperança média de vida que se verificar no ano anterior ao do requerimento da pensão⁹⁸⁷.

O fator de sustentabilidade determina que o sistema de benefício definido nos termos do direito português deve ser conciliado com este índice relacionado à esperança média de vida, a fim de adequar o regime às variáveis demográficas e económicas, como indica o citado art. 64º. Assim, embora não tivesse sido derogado o regime de benefício definido no sistema previdencial português, a incidência do fator de sustentabilidade em face das pensões implica em certa indefinição do montante a ser percebido nas prestações. A introdução deste índice no sistema português é influência da chamada Segunda Geração de Reformas da Segurança Social, concentradas na virada do século XX para o XXI, as quais introduziram mudanças tais como o aumento da idade para atribuição de pensão, incentivos ao adiamento da reforma e os ajustes dinâmicos e automáticos nos valores e nas condições de acesso ao benefício, seguindo variáveis económicas e demográficas⁹⁸⁸.

O fator de sustentabilidade, uma nova forma de cálculo das pensões, o aumento da idade de reforma e das penalizações para reformas antecipadas se encontram no bojo de uma série de medidas introduzidas com a Reforma da Segurança da Social de 2007 que visaram a reforçar a sustentabilidade do sistema de pensões, em face dos riscos provocados pelo envelhecimento da população e demais impactos relativos ao mercado de trabalho. Contudo, tais mecanismos importam em sensível redução das pensões atribuídas⁹⁸⁹.

⁹⁸⁶MARQUES, Ana Cristina Lino. Perspectivas para a evolução das finanças públicas portuguesas – riscos das alterações demográficas e climáticas para a sustentabilidade orçamental no longo prazo. In: LOBO, Carlos Baptista & PALMA, Clotilde Celorico (Coord.). *Nós e os impostos II*. Coimbra: Almedina, 2023, p. 19; 26.

⁹⁸⁷Na aplicação do fator de sustentabilidade às pensões, o decreto-lei 187/2013 consagra o princípio da sustentabilidade social, económica e financeira da segurança social com respaldo técnico adequado em novos instrumentos de previsão e avaliação de cenários e projeções de longo prazo, de evolução de receitas e despesas e planeamento, em virtude, especialmente do envelhecimento da população, que projeta efeitos e impactos nas finanças públicas e na economia a médio e a longo prazo.

⁹⁸⁸MENDES, Fernando Ribeiro. *Op. cit.*, pp. 86-87.

⁹⁸⁹PORTUGAL. Riscos Orçamentais e Sustentabilidade das finanças públicas. Relatório 10/2021. 2 de dezembro de 2021, p. 5.4

Nessa perspectiva intergeracional, visando o equilíbrio orçamentário do sistema previdencial, corolário à adoção de medidas fiscais e incrementos contributivos, além de reformas estruturantes e equânimes, deve-se buscar, especialmente no sistema de segurança social marcado pela solidariedade, a justa repartição dos encargos entre segurados, atuais beneficiários e atores econômicos diversos. Tudo isso traz ao debate a possibilidade de outros encargos a serem suportados pelos atuais beneficiários de prestações sociais, tais como as contribuições sobre pensões, a qual será objeto de análise mais adiante, concentradamente no item 5.5, “a”.

4.1.3 A natureza jurídica e as funções das cotizações dos trabalhadores e das contribuições dos empregadores no Financiamento da Segurança Social:

A Constituição da República Portuguesa de 1976 prevê, no seu art. 165º, n. 1, alínea i, a competência exclusiva da Assembleia da República para legislar, salvo autorização do Governo, sobre a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”⁹⁹⁰.

Já a Lei Geral Tributária (LGT), em seu art. 3º, 2, infere que os tributos compreendem os impostos, “incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”.

O art. 4º da LGT define os pressupostos das três espécies tributárias:

- 1 - Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.
- 2 - As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares.
- 3 - As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos.

⁹⁹⁰Com isso, fica consagrada a legalidade em matéria tributária, que alcança os impostos do Estado, os impostos das regiões autónomas, (art. 227º, n. 1, alínea “i”) e das autarquias locais (art. 238º, n. 4) e as contribuições financeiras. A lei deve criar os referidos tributos, determinar suas taxas, sua incidência, os benefícios fiscais, bem como todos os elementos essenciais de suas obrigações e não apenas os seus princípios gerais (MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo II. Coimbra: Coimbra editora, 2006, p. 536). Estando, portanto, no domínio da reserva da lei, a Constituição impõe aqui uma densificação suficiente, tanto em extensão, quanto em profundidade, sob pena de ficar configurado desvio do poder da lei, em incompatibilidade com o Estado Constitucional de Direito (SOUZA, Marcelo Rebelo de & ALEXANDRINO, José de Melo. *Constituição da República Portuguesa comentada*. Lisboa: LEX, 2000, p. 283).

Da enunciação dos referidos dispositivos da CRP e da LGT, a doutrina tem considerado serem três as espécies tributárias em Portugal, quais sejam os impostos, as taxas e as contribuições financeiras.

Sobre os impostos e as taxas já se falou na presente tese, nomeadamente no capítulo 2, como nos itens 2.2 (Impostos no Estado Fiscal), 2.4.2 (A função dos impostos na teoria distributiva: o princípio da capacidade contributiva) e 2.5.2 (A tributação entre a fiscalidade e o Estado taxador).

No presente momento, iremos nos ater às contribuições financeiras, a fim de perquirir o enquadramento – ou não – das cotizações dos empregados e das contribuições dos empregadores para o financiamento da Segurança Social nesta categoria de tributo.

Com a expressa menção a “outras contribuições financeiras a favor das entidades públicas” na redação dada ao texto constitucional pela revisão de 1997, findou-se a dicotomia entre impostos e taxas, pelo que são as contribuições especiais espécies de tributos. São definidas de forma residual, pois não são unilaterais e não visam a financiar despesas gerais (como os impostos), mas também não são bilaterais em sentido estrito (como as taxas). Ao mesmo tempo, são fixados em favor de entidades públicas de base não territorial com características de sinalagma difuso⁹⁹¹.

Há aqui uma espécie de comparticipação proporcional em situações nas quais o cidadão percebe da atividade pública desenvolvida duas vantagens distintas: uma como membro da coletividade e outra como titular de uma situação específica. Por isso, a contribuição restabelece, total ou parcialmente, o equilíbrio entre os patrimônios dos proprietários beneficiados por uma atividade estatal e o patrimônio da coletividade, ao passo que representa uma internalização de um investimento, contribuindo para aumentar a eficiência na utilização dos recursos⁹⁹².

Portanto, são as contribuições financeiras, cuja terminologia neutra permite a configuração de incidências fiscais com variadas características, distintas das espécies tradicionais (impostos e taxas), consistindo, pois, em um *tertium genus*⁹⁹³⁻⁹⁹⁴.

⁹⁹¹DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*: lições. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2021, pp. 78-79.

⁹⁹²SANTOS, J. Albano. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa & Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 186.

⁹⁹³FERREIRA, Rogério Fernandes. A história das contribuições financeiras (ou setoriais). In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord.). *Nós e os impostos*: um contributo para a história dos impostos em Portugal. Coimbra: Almedina, 2022, p. 228.

⁹⁹⁴Há quem considere as chamadas contribuições especiais com natureza jurídica de impostos, mais rigorosamente, impostos especiais, devidas pelos maiores encargos ou despesas que a atividade económica privada dos particulares demanda na atividade dos entes públicos, como decorre dos lotes públicos, ou das vantagens económicas que os particulares retiram da atividade de um ente público, como pode ser exemplificado pela construção de uma ponte ou da via de acesso a uma zona isolada (CATARINO, João Ricardo. *Teoria Fiscal*. In:

As contribuições especiais criadas no sistema português podem ser categorizadas da seguinte forma: contribuições destinadas a financiar serviços de interesses difusos que beneficiam alguns grupos de destinatários, mas com externalidades positivas; contribuições especiais que financiam entidades públicas de base não territorial e que atendem a um grupo homogêneo de interessados, nas quais se enquadram as contribuições especiais para-fiscais; contribuições especiais com finalidades extrafiscais puras, as quais são dotadas de extrafiscalidade, pois se destinam a estimular ou adequar comportamentos sociais, desde que exista consignação dos montantes cobrados a finalidades específicas⁹⁹⁵.

Já para ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA, as contribuições financeiras não devem ser incluídas como espécie de contribuições especiais, pois as realidades são distintas. Para o referido doutrinador, não há muito sentido hoje na equiparação das contribuições como tributos para-fiscais, como se estivessem fora do orçamento, pois isso não ocorre, porque as receitas das contribuições devem estar previstas nos mapas orçamentais. De fato, as contribuições apresentam variada natureza e, por isso, são de difícil sistematização. Contudo, por características comuns, podem ser nelas incluídos tributos como a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE), cujas receitas são destinadas a cobrir défices do setor energético; a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (CEIF), cuja destinação é para custear a compra de medicamentos pelo SNS – Serviço Nacional de Saúde; a Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do Serviço Nacional de Saúde (CEDM), também destinada ao SNS e; a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Bancário (CSB)⁹⁹⁶. Ou seja, há consignação de receitas nas contribuições financeiras, mas as finalidades aqui são diversas, a depender da especificação constante nas respectivas leis.

Para SOUSA FRANCO⁹⁹⁷, as contribuições para a Segurança Social são tributos para-fiscais⁹⁹⁸, pois são destinadas a financiar prestações coativas que são realizadas pelo Estado

CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de Fiscalidade*. Vol. 1. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 23-24). Por esta linha, não haveria que se fazer diferenciações relevantes entre as contribuições especiais e os impostos, podendo-se afirmar que nas primeiras há uma singular configuração do pressuposto de fato, pois é provocado não pelo contribuinte, mas pela Administração (PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 23).

⁹⁹⁵SILVA, Suzana Tavares da. As taxas e a coerência do sistema tributário. *Estudos regionais e locais*. Braga: CEJUR, 2008, p. 48 e ss.

⁹⁹⁶FERNANDES, Rogério Fernandes. A história das contribuições financeiras (ou setoriais). In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord.). *Op. cit.*, p. 233; 243.

⁹⁹⁷ SOUSA FRANCO. António de. *Finanças públicas e direito financeiro*. Vol. 2. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 1992, p. 73.

⁹⁹⁸As contribuições especiais para-fiscais devem ser pautadas pelos seguintes critérios materiais: os contribuintes devem constituir um grupo homogêneo, a contraprestação deve ser suportada pelo grupo de beneficiários dos serviços públicos; deve existir uma utilidade de grupo; o valor fixado para o tributo deve ser proporcional ao

em funções económicas e sociais. Na qualidade de outras contribuições financeiras, as contribuições para a segurança social são tributos parafiscais, pois são feitas a pessoas coletivas de direito público de forma não-territorial⁹⁹⁹.

No entendimento de SÉRGIO VASQUES¹⁰⁰⁰, as contribuições para a segurança social enquadram-se na tipologia de contribuições financeiras. São receitas que fogem às características dos impostos e que são consignadas às entidades públicas incumbidas das referidas atividades¹⁰⁰¹. De acordo com o entendimento do Tribunal Constitucional nos acórdãos 135/2012¹⁰⁰² e 539/2015¹⁰⁰³, a consignação das receitas ao financiamento de uma política pública é cariz para que o tributo seja tido como contribuição financeira, em contraposição à figura dos impostos. Em sintonia com esse entendimento jurisprudencial, afirma-se que é necessário que a lei instituidora da contribuição mencione a razão do tributo e o destino particular de suas receitas, sob pena de ser caracterizado o tributo reconduzido à figura dos impostos¹⁰⁰⁴.

No entanto, uma decisão colegiada do TC pode levar à convalidação de um tributo inconstitucional como contribuição, quando na realidade seria um imposto encapotado, tão somente mediante a existência de consignação de suas receitas, a última também questionável frente à orientação geral de não consignação de receitas expresso no art. 16º da Lei de Enquadramento Orçamental 151/2015¹⁰⁰⁵.

É necessário que, nas contribuições financeiras, esteja presente um elemento de grupo, pois os recursos obtidos devem ser direcionados a atividades a que determinados cidadãos se beneficiam, ainda que de modo indireto ou reflexo como membros de uma coletividade¹⁰⁰⁶. A relação do contribuinte com o grupo nos tributos parafiscais liga-se ao altruísmo e à solidariedade, sendo esta última uma característica essencial da parafiscalidade¹⁰⁰⁷.

benefício auferido, que remonta a uma distribuição equitativa dos custos entre os beneficiários (DOURADO, Ana Paula. *Op. cit.*, 2021, pp. 82-83).

⁹⁹⁹NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 32-33.

¹⁰⁰⁰VASQUES, Sérgio. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 233.

¹⁰⁰¹PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 28.

¹⁰⁰²TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 135/2012*. 2ª Seccção. Relator: João Cura Mariano. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120135.html>. Acesso em: 1 set 2023.

¹⁰⁰³TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 539/2015*. Plenário. Relator: João Cura Mariano. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150539.html>. Acesso em: 4 set 2023.

¹⁰⁰⁴MONTEIRO, Armindo. *Introdução ao estudo de direito fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1951.

¹⁰⁰⁵MACHADO, Jónatas E. M. & COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 24-26.

¹⁰⁰⁶VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 172.

¹⁰⁰⁷MORSELLI, Emanuele. *Il punto de vista teórico della Parafiscalità*. Archivio finanziario n.º 9. Padova: CEDAM, 1960, p. 227.

Há, portanto, nas contribuições financeiras um sinalagma difuso, como ressaltam doutrinadores germânicos¹⁰⁰⁸, pois ele não opera apenas entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas entre o Estado e o grupo social o qual o contribuinte integra, em razão de situações como o trabalho, a profissão ou mesmo situações existenciais, como a velhice, doenças, gravidez, morte ou vulnerabilidade. É o que ocorre na previdência social e em situações de interesses de determinados grupos que foram assumidos pelo Estado e entidades, em nome do interesse público¹⁰⁰⁹.

Caso não exista essa relação de sinalagma difuso na dinâmica contraprestacional entre a contribuição e seus contribuintes, não estará em causa uma contribuição financeira, mas sim, um imposto¹⁰¹⁰.

Há classificações dualistas a respeito da natureza jurídica das contribuições para a segurança social, segundo as quais as cotizações dos empregados e demais segurados teria natureza jurídica de prêmio de seguro de direito público¹⁰¹¹, uma vez que voltada ao financiamento das prestações previdenciais, enquanto as contribuições das entidades patronais seriam dotadas de características de impostos¹⁰¹².

Nessa linha, o Tribunal Constitucional considerou apenas que as contribuições das entidades empregadoras para a segurança social são consideradas impostos sujeitos a regimes especiais, pois seus contribuintes não recebem qualquer contrapartida individual e direta das prestações da segurança social¹⁰¹³.

Já para a parte devida pelo trabalhador, quais sejam as cotizações para a Segurança Social, não se poderia ser-lhe imputada a mesma natureza jurídica de imposto que as contribuições das empresas possuem, pois existe uma contraprestação, ainda que mediata, entre

¹⁰⁰⁸RICARDO LOBO TORRES cita doutrinadores como Detlef Merten, Rupert Scholz, Eike Von Hippel (TORRES, Ricardo Lobo. *O conceito constitucional de tributo*, p. 13 Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf. Acesso em: 25 out 2023.

¹⁰⁰⁹FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *As contribuições financeiras no sistema fiscal português: uma introdução*. Coimbra: Gestlegal, 2020, p. 23.

¹⁰¹⁰MACHADO, Jónatas E. M. & COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 28.

¹⁰¹¹Para ALBERTO XAVIER, mesmo na parte que cabe à entidade empregadora, a contribuição para a segurança social teria natureza de prêmio de seguro de direito público, ainda que se tratasse de uma prestação obrigatória efetuada em benefício de terceiro (XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Coleção: Manuais de direito da Faculdade de Direito de Lisboa. Lisboa: FDL, 1974, p. 66 e ss.).

¹⁰¹²BRAZ TEIXEIRA, António. Natureza jurídica das contribuições para a previdência. In: AAVV. *Estudos comemorativos do XX aniversário do CEF*. Vol I. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1983, p. 45 e ss.

¹⁰¹³NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 446.

o recolhimento contributivo e a prestação previdencial¹⁰¹⁴. Sendo assim, o principal argumento para não terem as cotizações dos trabalhadores com natureza jurídica de imposto seria a bilateralidade face à prestação social que, em tese, o contribuinte vá receber.

Infere-se que nas cotizações do trabalhador há uma relação de sinalagma, ainda que impreciso e abrangente, pois não há uma ótica meramente seguradora pura na relação previdencial. Isso porque são financiadas pelas cotizações tanto a proteção social nas eventualidades típicas (variadas), mas também a prossecução de políticas ativas de emprego e formação e políticas laborais (higiene e segurança no trabalho). Portanto, não há seguros específicos para cada eventualidade social, mas sim uma contribuição única para todas as eventualidades, qual seja a taxa contributiva global (a chamada taxa social única – TSU), a qual não permite fazer perceber nem o que se remunera, nem o valor da contrapartida¹⁰¹⁵. O fato de serem as cotizações proporcionais aos salários e não em função da coisa segurada e das probabilidades de risco não permite afirmar que as contribuições sociais tenham natureza jurídica de prêmio de seguros¹⁰¹⁶.

Contudo, por conta de elementos como a universalização da segurança social, onde há cada vez maior peso aos subsistemas diversos do previdencial (social de inserção e complementares), tal enquadramento sinalagmático é discutido. Mesmo se isolada discussão em torno do sistema previdencial, há fatos como: a orçamentação das finanças da segurança social; a insuficiência das receitas contributivas para o pagamento dos benefícios do sistema previdencial, as quais são asseguradas cada vez mais por transferências de outras rubricas orçamentais; o crescente financiamento por receitas fiscais consignadas, como decorre daquelas previstas no Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social; a existência maior de prestações sociais devidas em razão de novas eventualidades que não eram tidas em conta no início das carreiras contributivas; a quebra da corresponsabilidade cronológica, uma vez que os recolhimentos atuais não engessam os montantes e as prestações a serem recebidas no futuro¹⁰¹⁷.

¹⁰¹⁴BARRETO, João Vinha; PICA, Luís Manuel & VAZ, Ana. Breves notas sobre as contribuições e quotizações para a segurança social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Op. cit.*, pp. 557-558.

¹⁰¹⁵CABRAL, Nazaré da Costa. Especificidades da relação jurídica contributiva à luz dos vários regimes de segurança social. In: ABREU, Margarida Reis. *Taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a segurança social*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 65. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=GyuW8xXfZvE%3D&portalid=30>. Acesso em: 5 jun. 2023.

¹⁰¹⁶SOUSA FRANCO, António de. *Finanças do sector público: introdução aos subsectores institucionais*. Lisboa: AAFDL, 2003, p. 94.

¹⁰¹⁷TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 4.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 153-154.

Em razão de o direito à segurança social ser hoje tido como um direito de todos os cidadãos (art. 63º, n. 1), inclusive aqueles que não contribuíram, e como está sujeito ao princípio da legalidade, há a tendência de qualificar ambas as incidências (patronais e do empregado) como impostos, como decidido pelo Superior Tribunal Administrativo (STA) no acórdão do recurso 21343, de 03 de dezembro de 1997. No seu aspecto económico-financeiro, não haveria óbice em classificar tais contribuições como impostos, não sendo a consignação das receitas ao financiamento da Segurança Social um empecilho para tal¹⁰¹⁸.

Segundo o entendimento de NAZARÉ DA COSTA CABRAL¹⁰¹⁹, à luz das regras do sistema jurídico português, tanto as cotizações dos empregados, quanto às contribuições da parte empregadora devem ser guardadas pela unidade fundamental da contribuição social, cuja integralidade da natureza jurídica seria fiscal. Tal característica seria imprescindível também para proteger as duas categorias de contribuintes com o princípio da legalidade. Assim, a fisionomia do tributo o reconduziria ao universo da fiscalidade pelas seguintes razões: a progressiva diminuição da natureza sinalagmática, inclusive das cotizações dos trabalhadores; a mitigação da equivalência enquanto critério tributante, uma vez que este concorre com objetivos de redistribuição e de justiça social; a presença do princípio da capacidade contributiva na aplicação das contribuições sociais.

Por serem as cotizações e contribuições sociais recolhidas sobre os rendimentos laborais dos trabalhadores e destinadas a atender às necessidades de um determinado grupo, há aqui também o apelo à capacidade contributiva¹⁰²⁰, mesmo que de maneira especial¹⁰²¹.

Diante disso, há entendimentos que conferem às contribuições para a segurança social a natureza jurídica de impostos com receitas afetadas a uma categoria de despesas, majoritariamente aquelas do setor previdencial de Segurança Social. Inclusive, a OCDE¹⁰²² trata as referidas contribuições, pela sua essencialidade e pela compulsoriedade, como receitas fiscais, uma vez que, em suas estatísticas sobre receitas públicas, implica e trata as contribuições

¹⁰¹⁸PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2014, p. 29.

¹⁰¹⁹CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a Segurança Social: um imposto que não ousa dizer o seu nome? In: AAVV. *Estudos em homenagem ao prof. Sérvulo Correia*. Volume 4. Coimbra: Edições da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa/Coimbra Editora, 2010, pp. 273-274.

¹⁰²⁰Junto com a igualdade, o aspecto redistributivo e da aferição da capacidade contributiva nas contribuições será objeto de maior ênfase no capítulo 5, item 5.4, alínea b).

¹⁰²¹CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a segurança social: natureza, aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. *Cadernos IDEFF*, n. 12. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 83-84.

¹⁰²²ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Revenue Statistics 2022: The Impact of Covid on OECD Tax Revenues*. Annex A: The OECD classification of taxes and interpretative guide, p. 325. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/30841643-en.pdf?expires=1697632358&id=id&accname=ocid54022976&checksum=AC28DE7A4E12E81E3A15C1A2BF8A3B7F>. Acesso em: 18 out 2023.

para a segurança social como “receitas fiscais”, juntamente com os impostos sobre os rendimentos, sobre os salários, sobre as fortunas e sobre bens e serviços. Deste enquadramento das contribuições para a segurança social como impostos devem ser excluídos aquelas que são voluntárias, mesmo que pagas aos governos, como é o caso dos esquemas previdenciais complementares públicos¹⁰²³.

4.1.4 O Fundo de Estabilização da Segurança Social. Prestações contributivas (contribuições) x prestações não contributivas (impostos). A possibilidade de uso de receitas fiscais e transferências de orçamento do Estado para o setor previdencial

Tradicionalmente, têm-se que os sistemas contributivos, notadamente o setor previdencial de repartição são financiados por contribuições sociais a cargo do trabalhador e demais segurados e do seu empregador, em encargos que regularmente incidem sobre os salários e demais rendimentos decorrentes do trabalho, em uma relação de sinalagma, conforme já mencionado. Em outra banda, para os sistemas não contributivos, já se admite a participação de receitas fiscais e de outros recursos orçamentais.

Seguindo essa linha de raciocínio, a Lei de Bases da Segurança Social portuguesa (Lei 04/2007), estabelece em seu art. 90º, n. 1, que:

O sistema de protecção social de cidadania é financiado por transferências do Orçamento do Estado e por consignação de receitas fiscais. Por sua vez, o número 2 do mesmo artigo 90º determina que as “prestações substitutivas dos rendimentos de actividade profissional, atribuídas no âmbito do sistema previdencial e, bem assim as políticas activas de emprego e formação profissional, são financiadas por quotizações dos trabalhadores e por contribuições das entidades empregadoras.

Nesse contexto, ganha especial relevância a questão de se o setor previdencial deve ser autofinanciado. Ou seja, se as despesas, notadamente as pensões e demais prestações do sistema social devem ser custeadas unicamente pelas contribuições a cargo dos empregadores e as cotizações realizadas pelos trabalhadores e demais segurados, como supõe a literalidade do citado art. 90º, número 2.

¹⁰²³A OCDE define as contribuições para a segurança social como todos os pagamentos obrigatórios feitos às administrações públicas que conferem o direito de beneficiar de uma possível prestação social futura, tais como prestações de seguro de desemprego, prestações de acidentes e doenças, pensões de reforma, invalidez e sobrevivência. A definição alcança os tributos pagos tanto por empregados quanto empregadores e as receitas são geralmente afetadas ao financiamento das prestações sociais e destinados a instituições ou administrações públicas que concedem as prestações. (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Cotisations de sécurité sociale (indicateur)*. OCDE, 2023. Disponível em: doi: 10.1787/cce82276-fr. Acesso em: 18 out. 2023).

Em um primeiro momento, a resposta parece ser afirmativa, pois o art. 54º da Lei de Bases da Segurança Social prescreve o princípio da contributividade, pelo qual “o sistema previdencial deve ser fundamentalmente autofinanciado, tendo por base uma relação sinalagmática directa entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações”.

Em direção assemelhada, o art. 89º da LBSS consagra o princípio da adequação seletiva, o qual determina que a afetação das fontes de financiamento e dos recursos financeiros devem estar de acordo com a natureza e os objetivos das modalidades de proteção social e das políticas ativas de emprego e de formação profissional.

Uma possível interpretação deste princípio levaria à restrição do financiamento do setor previdencial pelas quotizações dos empregados e contribuições de seus empregadores, a fim de formar o sinalagma entre recolhimentos contributivos e as prestações sociais a que poderão fazer jus, nomeadamente à luz do sistema de repartição¹⁰²⁴.

Nestes termos, o sistema previdencial deveria ser majoritariamente financiado pelas contribuições das entidades empregadoras e das cotizações dos trabalhadores, em razão da natureza sinalagmática entre essas fontes de financiamento e as prestações às quais o beneficiário irá fazer jus, fortemente pautadas em razão da perda de rendimentos do trabalho. A isso se somaria o fato do orçamento da Segurança Social ser autônomo, pelo que não deve o Orçamento do Estado arcar com todos os seus ônus financeiros¹⁰²⁵. Logo, pretender-se-ia a autosustentabilidade do setor previdencial, para que seja financiado pelas contribuições sociais, ao passo que as prestações não contributivas deveriam ser atendidas pelas transferências do orçamento do Estado¹⁰²⁶.

No entanto, há de se ater aos demais dispositivos que dispõem a respeito das formas de financiamento da Segurança Social. Cabe destacar inicialmente o art. 3º do Decreto-lei n. 367/2007, que preceitua:

Constituem formas de financiamento da segurança social, nos termos do artigo 90.º da Lei de Bases, as seguintes:

¹⁰²⁴NAZARÉ DA COSTA CABRAL explica que o princípio da adequação seletiva foi introduzido na Ordem jurídica portuguesa desde a anterior lei de bases da segurança social de 2000 após a elaboração do Livro Branco da Segurança Social de 1988 como forma de assegurar o rigor e a boa gestão financeira da Segurança Social e de evitar que o Estado não arque com sua obrigação de financiar o sistema, por exemplo, por meio do repasse de recursos, o que é inviabilizado com a afetação das contribuições e demais fontes de financiamento das ações e políticas sociais em questão (CABRAL, Nazaré da Costa. CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social: natureza, aspecto de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 22).

¹⁰²⁵NABAIS, José Casalta. O Financiamento da Segurança Social em Portugal. In: AAVV. *Estudos em memória do Conselheiro Luís Nunes de Almeida*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 648-650.

¹⁰²⁶CANOTILHO, J.J. Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I. 4ª. ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 1105-1106.

- a) Financiamento por quotizações dos trabalhadores por conta de outrem, por contribuições dos trabalhadores independentes, por contribuições das entidades empregadoras, devidas no âmbito dos regimes gerais de segurança social e, bem assim, por outras contribuições, devidas no âmbito de outros regimes de segurança social, ainda que de inscrição facultativa;
- b) Financiamento por transferências do Orçamento do Estado;
- c) Financiamento por consignação de receitas.

Um pouco mais adiante, no art. 4º, a respeito do princípio da adequação seletiva é disposto que:

No respeito pelo princípio da adequação selectiva, o financiamento das despesas do sistema da segurança social concretiza-se do seguinte modo:

- a) A protecção garantida no âmbito do sistema de protecção social de cidadania, previsto no capítulo II da Lei de Bases, é financiada por transferências do Orçamento do Estado e por consignação de receitas;
- b) As prestações substitutivas de rendimentos de actividade profissional, atribuídas no âmbito do sistema previdencial, previsto no capítulo iii da Lei de Bases e, bem assim, as políticas activas de emprego e formação profissional são financiadas por quotizações dos trabalhadores e por contribuições das entidades empregadoras.

2 - Sem prejuízo do disposto na alínea b) do número anterior, a contrapartida nacional das despesas financiadas no âmbito do Fundo Social Europeu é suportada pelo Orçamento do Estado.

3 - A adequação das formas de financiamento às despesas do sistema obedece ao disposto nas secções seguintes.

Já a respeito do sistema previdencial de repartição, o art. 14º do Decreto-lei 367/2007 prevê as seguintes fontes de receitas:

1 - Ao abrigo do disposto nos artigos 90.º e 92.º da Lei de Bases, constituem receitas do sistema previdencial as seguintes:

- a) Receitas provenientes das quotizações dos trabalhadores por conta de outrem, das contribuições dos trabalhadores independentes, das contribuições das entidades empregadoras, devidas no âmbito dos regimes gerais de segurança social e, bem assim, de outras contribuições, devidas no âmbito de outros regimes de segurança social, ainda que de inscrição facultativa;
- b) Receitas provenientes de entidades ou fundos públicos associados a políticas activas de emprego e formação profissional;
- c) Receitas do Fundo Social Europeu e respectiva contrapartida nacional a cargo do Orçamento do Estado;
- d) Rendimentos provenientes da rendibilização dos excedentes de tesouraria;
- e) Transferências do sistema de protecção social de cidadania;
- f) O produto de sanções pecuniárias aplicáveis no âmbito do sistema;
- g) Receitas resultantes da contracção de empréstimos, autorizados nos termos da lei;
- h) As receitas referentes aos n.os 3 e 4 do artigo 11.º;
- i) Outras receitas legalmente previstas.

2 - As receitas referidas na alínea a) do número anterior correspondem ao produto da taxa contributiva global ou de outra, quando aplicável, pela base de incidência, destinada a compensar a ocorrência das eventualidades integradas no sistema previdencial e, bem assim, as despesas com as políticas activas de emprego e formação profissional, nos termos legalmente previstos.

3 - Transferências do Orçamento do Estado para financiar o pagamento dos salários intercalares previstos no artigo 98.º-N do Código do Processo do Trabalho, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 480/99, de 9 de Novembro, alterado pelos Decretos-Leis n.os 323/2001, de 17 de Dezembro, 38/2003, de 8 de Março, e 295/2009, de 13 de Outubro.

4 - Sem prejuízo do disposto no n.º 1, pode haver lugar a transferências do Orçamento do Estado e, bem assim, a transferências do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social quando a situação financeira do sistema previdencial o justifique.

Em razão da previsão de outras receitas que não apenas aquelas decorrentes das contribuições patronais e das quotizações dos empregados, como se pode observar dos trechos acima destacados do dispositivo, pode-se afirmar que mesmo o sistema previdencial admite o financiamento mediante outras fontes, o que atende ao princípio da diversidade da base de financiamento.

A diversificação das fontes de financiamento na segurança social mostra-se compatível com o modelo eclético de proteção social presente em Portugal, pois não há um sistema unicamente laborista e pautado exclusivamente em rendimentos substitutivos da remuneração laboral. A presença de traços universalistas autoriza o financiamento do sistema também por meio de impostos. Ao mesmo tempo, a participação dos impostos, além das contribuições sociais, mostra-se também compatível com o modelo de repartição, pois as prestações não se restringem às contribuições individualizadas em fundos próprios e imputadas ao trabalhador, como decorreria na capitalização. Isso porque, na repartição, é mais provável que haja descompasso entre o montante recolhido pelos segurados e valores que possa a vir a receber diante de eventualidades imprevisíveis, como situações de invalidez ou doença¹⁰²⁷.

O fato de serem utilizadas receitas diversas das contribuições sociais para financiar o sistema não violaria o princípio da adequação seletiva. Isso porque o disposto no art. 14º, n. 3, do Decreto-lei 367/07 implica que o princípio da adequação seletiva é unidirecional. Desta maneira, pode haver transferências do Orçamento do Estado e do Fundo de Estabilização Financeira da segurança social¹⁰²⁸ para atender despesas do sistema previdencial em situações

¹⁰²⁷ Em parcial contraponto a essa ideia, cabe aqui registrar as contribuições de NAZARÉ DA COSTA CABRAL E NUNO DA CUNHA RODRIGUES, os quais defendem que deve haver o reforço da dimensão previdencial e seguradora relativamente às prestações imediatas em razão de doença profissional e do desemprego, as quais devem ser assumidas pelos trabalhadores e pelas entidades empregadoras. Para os referidos professores, as prestações decorrentes do desemprego devem ser financiadas mediante a adoção de uma taxa contributiva específica e a cargo das entidades empregadoras, a qual seria destinada a um fundo próprio gerido pelo Estado. Já as doenças, inclusive as profissionais, deveriam ser suportadas mediante um seguro individual a ser contratado pelo trabalhador, havendo a discussão ainda se o referido seguro seria de natureza pública ou privada (CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: segurança social, sectores regional e local*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 147-148).

¹⁰²⁸ De acordo com o Conselho das Finanças Públicas: “o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social corresponde ao património autónomo cujo objetivo é assegurar a estabilização financeira do Sistema Previdencial

de necessidade financeira. Todavia, as transferências das receitas tipicamente contributivas não podem ser remanejadas para outras fontes de despesas alheias aos sistemas¹⁰²⁹.

Pela possibilidade de transferência do orçamento do Estado para a Segurança Social e até mesmo para o setor previdencial, verifica-se mais uma vez a tendência de aprofundamento da dimensão universalista e redistributiva em face da função tradicional, a qual seria tendencialmente seguradora. À vista disso, o sistema português passa a estar mais próximo do modelo Beveridgeano, mediante o fortalecimento de valores como justiça social, igualdade e redistribuição econômica¹⁰³⁰.

Destarte, em que pese exista ainda a centralidade das duas fontes principais de financiamento pautadas na relação contributiva, estas convivem com um sistema de financiamento na forma tripartida, que se dá pelas quotizações dos trabalhadores, pelas contribuições das entidades empregadoras, mas também pela consignação de receitas fiscais. Notadamente, esta última referente às prestações com natureza redistributiva; a situações determinantes de diminuição de receitas ou de aumento de despesas sem base contributiva específica e; a medidas de formação profissional e políticas ativas de emprego¹⁰³¹.

Aplica-se para o trabalhador por conta de outrem, quadro legal de referência a taxa global de 34,75%, cabendo 23,75% ao empregador e 11% ao trabalhador (art. 53º), sendo aplicadas as desagregações a partir desta taxa, a depender do alcance das eventualidades cobertas a cada categoria profissional¹⁰³². Assim, além dessa taxa geral, há algumas especiais, mais reduzidas, por conta da redução da proteção social garantida, como é o caso de trabalhadores no domicílio; de trabalhadores em pré-reforma e bancários; de entidades empregadoras de natureza não lucrativa; de atividades econômicas débeis, como decorre com alguns setores agrícolas e trabalhadores marítimos; ou ainda do estímulo ao emprego, conforme será explicitado logo mais no item 4.1.5, “a”.

da Segurança Social. Reverte para o financiamento deste fundo uma parcela entre dois e quatro pontos percentuais das quotizações dos trabalhadores por conta de outrem, até que este assegure a cobertura das despesas previsíveis com pensões, por um período mínimo de dois anos. Constituem ainda receitas do fundo, os saldos anuais do Sistema Previdencial, as receitas resultantes da alienação de património ou os ganhos obtidos de aplicações financeiras” (CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Fundo de Estabilização financeira da segurança social*. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/glossario/fundo-de-estabilizacao-financieira-da-seguranca-social->. Acesso em: 4 out 2023).

¹⁰²⁹CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D’Oliveira. *Op. cit.*, 2017, p. 254.

¹⁰³⁰CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a Segurança social: natureza, aspecto de regime e técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. *Cadernos do IDEFF*, nº 12. Coimbra: Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal FDL & Almedina, 2010, pp. 29-30.

¹⁰³¹NABAIS, José Casalta. *Estudos de finanças públicas e de direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 163

¹⁰³²Ao contrário do que ocorre atualmente no Brasil, após a aprovação da última Reforma Previdenciária (Emenda Constitucional 103/2019), que passou a admitir taxas progressivas nas contribuições sociais a cargo dos empregados privados e dos funcionários públicos, em Portugal as taxas contributivas globais, tanto na cotização do trabalhador, quanto na parte do empregador, não variam de acordo com os ganhos dos contribuintes.

A adoção das taxas contributivas de maneira proporcional aos ganhos e rendimentos efetivamente obtidos pelo trabalhador decorre da aplicação do direito de propriedade dos contribuintes na formação das pensões, da igualdade e da própria capacidade contributiva em matéria previdencial, com a ressalva ao sistema da presunção de rendimentos das bases de incidências convencionais (art. 45º do código dos regimes contributivos)¹⁰³³.

No entanto, em que pese a natureza sinalagmática entre a obrigação de contribuir e o direito às prestações, o Tribunal Constitucional português já decidiu que, por ser o sistema previdencial baseado na repartição e não na capitalização individual, não há uma relação direta entre as pensões auferidas pelos beneficiários e o montante das cotizações por ele recolhidas ao longo de sua vida. Contudo, o direito de receber prestações requer o recolhimento das contribuições previamente¹⁰³⁴.

Em que pese o teor da referida decisão do Tribunal Constitucional Português, MIGUEL TEIXEIRA COELHO infere que a relação entre a obrigação legal de contribuir e o direito às prestações exige robustez e rigor financeiro, sob pena de se colocarem em causa outros princípios da Lei de Bases da Segurança Social, nomeadamente o princípio da coesão intergeracional, o qual exige o equilíbrio e equidade geracionais na assunção das responsabilidades do sistema¹⁰³⁵.

Por isso, a sustentabilidade se voltaria aos tributos, requerendo que o setor previdencial deva ser financiado preferencial e predominantemente por contribuições das entidades patronais e pelos trabalhadores. Desta maneira, o autor defende que mecanismos alternativos de financiamento ao setor previdencial devam ser tomados sob cautela, na medida em que haveria riscos de desvirtuar a própria essência do sistema, em desfavor da relação sinalagmática, a qual já estaria debilitada. Assim, doutrina que tais medidas sejam admitidas até o limite do estritamente necessário e para eliminar desequilíbrios temporários do Sistema Previdencial, admitindo como possibilidade as transferências do Orçamento do Estado e do Fundo de Estabilização da Segurança Social para estabilizar o sistema¹⁰³⁶.

¹⁰³³PILÃO, João Tomé. Das contribuições aos impostos: a vis expansiva da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL, 2021, p. 544.

¹⁰³⁴TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 187/2013. Processo n.º 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013*. Plenário, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>. Acesso em: 9 out 2023.

¹⁰³⁵COELHO, Miguel Teixeira. *Segurança social: passado, presente e futuro*. Porto: Vida Económica, 2019. p. 165.

¹⁰³⁶ *Idem*, p. 166.

De acordo com o entendimento de ANTÓNIO BRANDÃO DE PINHO¹⁰³⁷, o sistema previdencial já não obedece à lógica estrita entre as contribuições e as prestações. Justifica tal afirmação pela existência de benefícios relacionados a situações anteriores ao nascimento (abono pré-natal) como por alguns devidos após a morte do segurado (pensão de sobrevivência), os quais são amparados por recursos do orçamento anual.

Todavia, é no campo das receitas em que há maior distanciamento em relação sinalagmática, pois mesmo o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (FEFSS) ainda não conseguiu alcançar a estabilidade almejada. Mesmo que os números do referido fundo tenham crescido favoravelmente, isso se deve, essencialmente, pelo ingresso de recursos consignados à Segurança Social oriundos do Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), a partir de 2017, e por uma parcela do Imposto de Renda das pessoas Coletivas (IRC), progressivamente implementada desde 2018. Ou seja, os números favoráveis no FEFSS se devem a uma já implementada diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social por meio das referidas consignações de receitas fiscais¹⁰³⁸.

Tanto é assim que no ano de 2019, percebeu-se um incremento mais substancial das receitas decorrentes dos impostos consignados nas receitas da Segurança Social. Nesse sentido, as cotizações e contribuições sociais aumentaram 8,6%, decorrente do aquecimento da atividade econômica naquele ano pré-pandêmico, enquanto as receitas fiscais consignadas da consignação do IRC, do IVA Social e do Adicional do IMI aumentaram 284%, 3,7% e 184%, respectivamente¹⁰³⁹. Nessa conjuntura, não obstante ainda permaneceram as contribuições sociais como as maiores fontes de financiamento do sistema, houve uma explosão na participação proporcional das mencionadas receitas fiscais, o que contribui para o equilíbrio e sustentabilidade do sistema previdencial¹⁰⁴⁰.

Em 2020, no contexto da pandemia de Covid-19, a receita da Segurança Social portuguesa teve acréscimo de 8,7%, a qual foi puxada pelas transferências do orçamento do Estado (+34,1%), justificadas, majoritariamente, para compensar a perda de contribuições devidas ao *lay-off* simplificado e pelos apoios e medidas excepcionais e temporárias para fazer

¹⁰³⁷PINHO, António Brandão de. Em torno da sustentabilidade da Segurança Social e da ainda sustentável procrastinação da sua insustentabilidade. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*, Lisboa: AAFDL, 2021, p. 142.

¹⁰³⁸PINHO, António Brandão de. *Op. cit.*, pp. 143-145.

¹⁰³⁹CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2020*. Relatório 06/2020. Maio de 2020, pp. 9-10. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-06-2020.pdf. Acesso em: 1 nov. 2023.

¹⁰⁴⁰VARZIM, Tiago. *Receitas alternativas da Segurança Social sobem 20%. Adicional ao IMI e IRC disparam*. ECO, 21 maio 2020. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2020/05/21/receitas-alternativas-da-seguranca-social-sobem-20-adicional-ao-imi-e-irc-disparam-emargo-17h/>. Acesso em: 12 out. 2023.

face à situação pandémica provocada pela COVID-19. Ao passo em que as contribuições sociais reduziram em 2020, as receitas fiscais do IVA Social, do Adicional ao IMI e do Adicional da Contribuição do Setor Bancário aumentaram 183 milhões de euros¹⁰⁴¹, fortalecendo as diversificações das fontes de financiamento da Segurança Social, em especial no contexto de crise.

Já em 2021, em um cenário parcialmente pós-pandémico, houve um aumento menor do da receita fiscal (1,35%), refletindo os incrementos da receita do adicional ao IRC, do IVA social e das receitas decorrentes dos jogos sociais (transferências da Santa Casa de Misericórdia de Lisboa e do Turismo de Portugal). Já as contribuições sociais arrecadaram mais 9,4%, cujo aumento decorreu da recuperação da atividade econômica, com resultados positivos da população empregada em 2,7%¹⁰⁴².

Não obstante isso, referente ao exercício de 2022, o crescimento total das receitas da Segurança Social (+6,9%) foi alavancado pelas contribuições (cotizações dos empregados e contribuições das entidades empregadoras), cuja arrecadação teve um acréscimo bem maior (+11,8%) do que aquela proveniente dos impostos IVA, IRC e AIMI (+3%).

De acordo com o levantamento do Conselho das Finanças Públicas, o aumento da arrecadação contributiva decorre de fatores como: (i) o enquadramento macroeconómico favorável – crescimento real do PIB (+6,7%), aumento da população ativa (+1,4%) e a criação líquida de emprego (+2%) face a 2021; e (ii) o incremento da Retribuição Mínima Mensal Garantida (RMMG) em 40€, aumentando de 665€ em 2021 para 705€ em 2022, alargando o montante mínimo da base de incidência das contribuições e quotizações. Assim, houve um aumento das remunerações declaradas à Segurança Social em 10,7%, em 2022, face ao ano anterior (as quais servem de base para a evolução das contribuições sociais). No mesmo sentido, justificando o aumento das contribuições, encontra-se a evolução positiva em 8,1% dos salários, divulgada pelo INE, no contexto das Contas Nacionais Trimestrais. Já as receitas fiscais cresceram em 3,3%, mas a execução orçamental está marginalmente abaixo do esperado no Orçamento da Segurança Social para 2022¹⁰⁴³.

¹⁰⁴¹CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2020*. Relatório 05/2021. Maio de 2021, pp. 9-10. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-05-2021.pdf. Acesso em: 1 nov. 2023.

¹⁰⁴²CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2021*. Relatório 06/2022. Junho de 2022. P. 8-9. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-06-2022.pdf. Acesso em 01 nov. 2023.

¹⁰⁴³CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2022*. Relatório 06/2023, pp. 9-10. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-06-2023.pdf. Acesso em: 4 out 2023.

Especificamente no que concerne ao setor previdencial, observa-se ainda o imenso peso que as contribuições sociais possuem frente às demais fontes de financiamento, as quais são bem mais relevantes dos demais sistemas.

Quadro 4 – Execução orçamental da Segurança Social por Sistema
(ótica da Contabilidade Orçamental Pública)

	CSS/21	OSS/22		2022			Grau de execução (%)
	M€	M€	t.v.a. (%)	M€	Peso relativo (%)	t.v.a. (%)	
Sistema Previdencial (excluindo FSE)							
Receita efetiva - da qual :	23 006	23 192	0,8	24 721		7,5	106,6
Contribuições e quotizações	19 954	21 166	6,1	22 311	90,2	11,8	105,4
Transferências do OE - das quais:	1 905	549	-71,2	827	3,3	-56,6	150,6
Transf. do OE - Receitas Cessantes - Medidas COVID	71	0	-	0	0,0	-100,0	-
Transf. do OE - Medidas Excepcionais - COVID	1 074	200	-81,4	479	1,9	-55,4	239,7
Rendimentos	515	508	-1,4	522	2,1	1,4	102,8
Transferências da CGA (pensões unificadas)	158	164	3,7	166	0,7	5,5	101,7
Outras receitas	475	805	69,6	895	3,6	88,5	111,1
Despesa efetiva - da qual :	21 310	20 615	-3,3	20 554		-3,5	99,7
Pensões	14 928	15 485	3,7	15 538	75,6	4,1	100,3
Subsídio de desemprego	1 282	1 226	-4,4	1 001	4,9	-22,0	81,6
Medidas excecionais Covid-19	1 772	200	-88,7	576	2,8	-67,5	288,1
Transf.* p/ emprego, higiene e form. profissional	687	794	15,5	709	3,5	3,2	89,4
Transferências para a CGA (pensões unificadas)	552	557	0,9	562	2,7	1,8	100,9
Subsídio por doença	753	799	6,1	808	3,9	7,3	101,2
Subsídio de parentalidade	620	654	5,5	700	3,4	12,8	106,9
Ações de formação profissional com suporte no CPN	69	140	104,5	79	0,4	15,9	56,7
Outras despesas	648	760	17,3	581	2,8	-10,3	76,5
Saldo global	1 695	2 576		4 167			
Sistema Previdencial - Repartição	1 159	1 616		3 179			
Sistema Previdencial - Capitalização	537	960		988			
Sistema de Proteção Social de Cidadania (excluindo FSE e FEAC)							
Receita efetiva - da qual :	8 786	8 302	-5,5	9 303		5,9	112,1
Transferências do OE - LBSS	6 824	6 781	-0,6	7 699	82,8	12,8	113,5
Transf. do OE - Medidas Excepcionais - COVID	400	0	-100,0	136	1,5	-65,9	-
IVA Social	915	970	6,0	970	10,4	6,0	100,0
Receita Imposto Especial Jogo "On Line"	18	21	13,5	19	0,2	3,4	91,1
Receitas de jogos sociais	194	219	13,0	211	2,3	8,9	96,4
Outras receitas	434	311	-28,5	267	2,9	-38,6	85,9
Despesa efetiva - da qual :	8 134	8 353	2,7	9 411		15,7	112,7
Complementos sociais	1 928	2 017	4,6	1 947	20,7	1,0	96,5
Pensões sociais	113	111	-2,0	112	1,2	-1,0	101,0
Ação Social	2 287	2 561	12,0	2 535	26,9	10,9	99,0
Pensões por antecipação da idade da reforma	531	487	-8,3	490	5,2	-7,7	100,7
Parcela de atualização extraordinária de pensões	212	267	25,8	251	2,7	18,5	94,2
Complemento extraordinário para pensões de mínimos	30	32	7,2	40	0,4	33,2	124,3
Regime Esp. de Seg. Social das Act. Agrícolas	263	230	-12,5	235	2,5	-10,8	101,9
Medidas excecionais Covid-19	148	0	-100,0	23	0,2	-84,5	-
Abono de família	786	838	6,7	817	8,7	3,9	97,4
Prestações por deficiência	621	541	-12,8	556	5,9	-10,5	102,7
Prestações por dependência	366	359	-1,8	374	4,0	2,2	104,1
Subsídio social de desemprego	133	138	3,8	164	1,7	24,0	119,5
Rendimento Social de Inserção	356	377	5,9	339	3,6	-4,8	89,9
Complemento Solidário para Idosos	204	205	0,4	199	2,1	-2,5	97,1
Outras despesas	156	190	21,3	1 329	14,1	749,3	700,5
Saldo global	653	-51		-108			
Sistema de Regimes Especiais							
Receita efetiva	430	420	-2,3	417		-3,0	99,3
Transferência do OE - R.S. Bancário	422	411	-2,5	409	98,0	-3,1	99,4
Transferências - CGA - Pensões BPN	1	2	26,2	2	0,4	36,1	107,9
Transferências - CGA - Complementos de Pensão - CARRIS	7	7	3,2	6	1,5	-3,0	94,0
Transferências - CGA - Complementos - STCP	0	0	-100,0	0		-100,0	-
Despesa efetiva - da qual :	430	420	-2,3	417		-3,0	99,3
Regime Substitutivo Bancário	422	411	-2,5	408	98,0	-3,1	99,4
Complementos de Pensão - Carris	7	7	3,2	6	1,5	-3,0	94,0
Complementos de Pensão - STCP	0	0	0,9	0	0,0	-14,7	84,5
Saldo global	0	0		0			

Figura 1. IGFSS e Cálculos CFP. | Notas: T.V.A. – Taxa de Variação Anual. Os totais podem não corresponder necessariamente à soma das parcelas devido a arredondamentos. CFP. Disponível em: <https://www.cfp.pt/publicacoes/sectores-das-administracoes-publicas/evoluca>. Acesso em: 2 mar. 2023.

Em que pese tais dados animadores em Portugal relativamente ao incremento das contribuições em 2022, há de se ter cautela por conta dos já mencionados novos riscos sociais e a deterioração dos rendimentos do trabalho a médio prazo.

Isto posto, em razão de não ser viável no futuro e de forma contínua permitir transferências extraordinárias do orçamento do Estado para a Segurança Social, por conta do crescente endividamento público, a solução mais segura para a garantia da sustentabilidade da Segurança Social decorrerá de uma ainda maior diversificação das suas fontes de financiamento¹⁰⁴⁴.

4.1.5. Recentes medidas adotadas no âmbito da receita pública visando o equilíbrio da Segurança Social:

- a) Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (Lei 110/2009): alargamento da base contributiva, aumento das contribuições em situações de precariedade e trabalhadores dependentes economicamente

Especialmente após a crise da dívida soberana em Portugal, quando passou a decrescer o número de trabalhadores formalmente registrados e a contribuir como independentes, várias alterações no regime de segurança social foram introduzidas a fim de incentivar e proteger o emprego próprio. Tais medidas repousaram no ajuste do encargo financeiro das contribuições sociais e/ou na proteção às situações de cessação da atividade laboral por razões involuntárias¹⁰⁴⁵.

A preocupação com o enfrentamento das situações de trabalho precário, inclusive quando prestado mediante plataformas digitais, em que se discute temas como autonomia e subordinação e sua inserção na proteção conferida pela Segurança Social, deve ser integrada à proteção em face do desemprego. Isso porque excluir as questões inerentes ao desemprego da proteção ampla conferida pela Segurança Social implicaria em tratar o seu seguro como um

¹⁰⁴⁴ O tema da diversificação das fontes de financiamento para alcançar a sustentabilidade da Segurança Social e o objetivo de estimular a complementariedade com instrumentos individuais de poupança constaram do Programa do XXI Governo Constitucional (PORTUGAL. *Programa do XXI Governo Constitucional 2015-2019*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/ficheiros-geral/programa-do-governo-pdf.aspx>. Acesso em: 12 out 2023).

¹⁰⁴⁵ AMADO, Joao Leal & GONÇALVES, Luísa Andias. Transformação das relações laborais em Portugal e seu reflexo no sistema de Segurança Social. In: MORAIS, Océlio de Jesús C; MIZIARA, Cristiane & ALVES, Hélio Gustavo (Coord). *Sistema de seguridade no mundo: a dignidade está em primeiro lugar?* São Paulo: LTr, 2019, p. 61.

simples instrumento de escolha do futuro profissional e para viabilizar a modernização do mercado de trabalho¹⁰⁴⁶.

Portanto, além da atenção aos picos de desemprego que costumam caracterizar os momentos de crise econômica, deve ser incentivada uma política legislativa e material de incentivo à estabilidade contratual diante das situações de intermitência entre situações de emprego e desemprego. Tal problemática resvala também na sustentabilidade financeira da Segurança Social, pois a intermitência entre situações de emprego/ trabalho e desemprego, com a consequente incerteza na obtenção de rendimentos, provoca queda na arrecadação das contribuições ao sistema previdencial e mesmo sobre os impostos sobre os rendimentos dos trabalhadores¹⁰⁴⁷.

Para atingir tal intento, podem ser introduzidas medidas de redução ou aumento da contribuição do empregador a depender das modalidades de contrato de trabalho. A adoção de tal política atende a um caráter extrafiscal presente nas contribuições para a segurança social, uma vez que se admitem agravamentos ou desonerações a depender da relação laboral e das finalidades que se pretenda produzir, nesses casos, majoritariamente, a estabilidade nas relações de trabalho e o combate à precarização.

A esse respeito cabe destacar que o art. 57º, 3, da Lei de Bases da Segurança Social portuguesa prevê que, embora as taxas contributivas sejam fixadas, actuarialmente, em função do custo de proteção das eventualidades previstas¹⁰⁴⁸, há a possibilidade de sua adequação em razão da natureza das entidades contratantes, das situações dos beneficiários ou de políticas de empregos. De maneira mais ampla ainda, é de se esperar, pelo teor do art. 63º, 3, da CRP, que o Sistema de Segurança Social seja pautado pela generalidade ou integralidade, pelo que os objetivos de proteção dos sujeitos à falta ou diminuição de rendimentos ou de trabalho alcançam

¹⁰⁴⁶SOL, Marion del. Protéger les finances sociales. *Droit Social*, n.º 11, Novembre 2020. Paris: Edition Dalloz, 2020, p. 960.

¹⁰⁴⁷REBELO, Glória. Direito do trabalho e direito da segurança social: uma perspectiva integrada. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Org.). *A Crise e o Direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 25-26; 31.

¹⁰⁴⁸Nesse sentido, cabe ressaltar que as taxas contributivas regularmente vão estar relacionadas ao nível de cobertura social para cada trabalhador, podendo diminuir para quem da regra geral a depender do montante de benefícios a serem concedidos. Assim, é possível desagregar a taxa global por eventualidades que o sistema visa financiar. São exemplos disso as taxas mais favoráveis previstas para determinadas categorias profissionais que não percebem toda a proteção social, como alguns casos previstos a partir do art. 56º do Código contributivo. Assim, a taxa contributiva global integra os custos correspondente a cada uma das eventualidades, o qual é calculado em função das seguintes parcelas: custo técnico das prestações, encargos da administração, encargos da solidariedade laboral e encargos com políticas ativas de emprego e valorização profissional. As reduções nas taxas contributivas podem ocorrer pela diminuição nos encargos sociais pagos à categoria de trabalhadores, mas pode haver também isenções ou reduções temporárias das taxas contributivas e reduções especiais, as últimas em casos de catástrofes ou calamidades públicas, estímulo ao primeiro emprego ou reabilitação de desempregados por longa duração, rotação emprego-formação, empregos a reclusos do sistema semiaberto e programa trabalho seguro (CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança social: manual prático*. 10ª. ed. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 119-124).

em conjunto, e de forma unitária, as situações de doença, velhice, invalidez, viuvez, orfandade com o desemprego¹⁰⁴⁹.

No direito previdencial português, o referido papel foi ocupado inicialmente pelo art. 55º do Código Contributivo, o qual previa que haveria a redução de 1% na taxa contributiva cabível à empresa quando a contratação laboral ocorresse por tempo indeterminado, ao mesmo tempo em que a contratação a termo seria majorada em três pontos. Tal dispositivo refletia, no entendimento de NAZARÉ DA COSTA CABRAL¹⁰⁵⁰, a adoção de finalidades extrafiscais, a gerar a instrumentalização das taxas contributivas à realização de objetivos de política laboral, qual seja a estabilidade das relações jus-laborais. Nesse caso, considera que o agravamento ao empregador nos casos de contrato a termo, ao menos nesse aspecto do adicional, representa um imposto extrafiscal.

O referido art. 55 do Código Contributivo foi revogado pelo art. 10º da Lei 93/2019, a qual, por sua vez, inseriu na referida codificação o art. 55-A. Esse dispositivo passou a prever a chamada contribuição adicional por rotatividade expressiva. De acordo com o item 1 do referido dispositivo:

Às pessoas coletivas e às pessoas singulares com atividade empresarial, independentemente da sua natureza e das finalidades que prossigam, que no mesmo ano civil apresentem um peso anual de contratação a termo resolutivo superior ao respetivo indicador setorial em vigor, é aplicada uma contribuição adicional por rotatividade excessiva.

Tal contribuição terá como base de incidência o “valor total das remunerações base, em dinheiro ou em espécie, relativas aos contratos a termo resolutivo, devidas no ano civil a que o apuramento respeita” (n.º 5) e as taxas contributivas adicionais serão de responsabilidade das entidades empregadoras e serão progressivas com base na incidência entre o peso anual de contratação a termo pelo empregador e a média aplicada ao setor de atuação, no patamar máximo de 2% (n.º 6). Para efeito de cálculo da referida média e da aplicação da contribuição adicional, há exclusões de algumas contratações a termo, como alguns casos de substituição temporária de trabalhadores e a contratos típicos de curta duração admitidos pela legislação laboral.

Não obstante a referida previsão legal no Código Contributivo, o texto do art. 55-A subordina a aplicação efetiva da contribuição adicional por rotatividade excessiva à edição de

¹⁰⁴⁹MARTINS, Maria D'Oliveira. Do direito à segurança social. *Boletim de Ciências Económicas, Volume LVI*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 190. Disponível em: https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/35527/1/BCE56_artigo3.pdf?ln=pt-pt. Acesso em: 26 mar 2023.

¹⁰⁵⁰CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social: natureza, aspecto de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 71; 77.

atos de diplomas complementares. Contudo, tais atos não estão formalizados e a referida contribuição ainda não foi implementada, o que provavelmente se justifica em razão dos efeitos adversos da crise pandêmica¹⁰⁵¹.

Outras medidas que visam a alargar a proteção social dos trabalhadores e fazer frente aos efeitos danosos dos novos riscos sociais também foram adotadas pelo Código dos regimes contributivos português. Dentre elas, destacam-se o tratamento diferenciado aos trabalhadores em regime de trabalho intermitente, presente a partir do art. 92º e que corresponde às modalidades laborais previstas nos arts. 157º a 160º do Código do trabalho português. Neste regime, é prevista uma base de incidência que ora será a remuneração aferida pelo trabalhador quando em atividade, ora corresponderá à compensação a que faz jus aos períodos de inatividade (art. 93º), além do registro de remuneração por equivalência (art. 94º). Sobre este último dispositivo, vale ressaltar o caráter protetivo ao trabalhador nos períodos de inatividade, a fim de assegurar a continuidade de sua carreira contributiva¹⁰⁵². Conforme interpretação dos arts. 298º a 308º do Código do Trabalho, tais situações de equivalência contributiva alcançam também os períodos de *lay-off*, qual seja a redução da atividade ou suspensão do contrato de trabalho em situação de crise empresarial ou compensação retributiva¹⁰⁵³, como decorreu na pandemia de Covid-19.

Na mesma direção de preservar as carreiras contributivas em situações de não atividade laboral, mas de percepção de vencimentos - como desemprego, doença ou por maternidade - o Código em vigor, no seu art. 17º, estabeleceu o chamado registro de remunerações por equivalência. Há aí uma ficção jurídica de entrada de contribuições que não foram efetivamente coletadas, a fim de não prejudicar a formação dos períodos contributivos do segurado¹⁰⁵⁴. Dessa maneira, diante de vicissitudes que impedem o recebimento da remuneração, como doenças, o segurado passa a receber a prestação social e tanto ele quanto o empregador não irão contribuir para o setor previdencial, assim como os trabalhadores independentes (art. 156º, Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social [CRCSPSS]). Igualmente, tampouco há incidência de contribuições sociais

¹⁰⁵¹VALENTE, Rui. Art. 55ª. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 129-130.

¹⁰⁵²MESTRE, Bruno. Art. 92º a 94º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Op. cit.*, p. 232.

¹⁰⁵³CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Op. cit.*, 2017, p. 134.

¹⁰⁵⁴CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto da nova revolução industrial no emprego, na organização e remuneração dos fatores de produção e nos sistemas de segurança social. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Op. cit.*, p. 899.

sobre as prestações previdenciais em Portugal, pelo que se mostra essencial o registro das remunerações por equivalência para que não haja quebra nas carreiras contributivas¹⁰⁵⁵.

Outra regra que pode ser benéfica relativamente às situações de intermitência é a de que, para efeito de contagem de carreira contributiva para a formação das pensões, bastam 120 dias de trabalho (seguidos ou não) e recolhimento de contribuições para que seja contado um ano para o prazo de garantia. Se durante um ano houver menos de 120 dias de descontos, estes podem ser agrupados aos anos seguintes onde a contagem também não tenha atingido esse patamar¹⁰⁵⁶.

Ainda nessa temática da proteção ao emprego e para atenuar os efeitos da chamada precarização, no que se refere às prestações sociais, destacou-se em Portugal: o Decreto-Lei 53/2018, que reforçou a proteção social dos trabalhadores independentes na parentalidade, na doença e no desemprego¹⁰⁵⁷ e o Decreto-Lei 65/2012, o qual estabeleceu, no âmbito do sistema previdencial, o regime jurídico de proteção social na eventualidade do desemprego dos trabalhadores enquadrados¹⁰⁵⁸ como independentes, mas que prestem serviços majoritariamente a uma entidade contratante¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁵Os registros de remunerações efetuados em nome do beneficiário possibilitam o cumprimento do prazo de garantia, requisito essencial para a percepção da maioria das prestações sociais (art. 16º, 2º, CRCSPSS), além de tais registros terem uma importância capital para a definição da remuneração de referência, baseada na média de valores registrados durante a carreira contributiva do indivíduo (GONÇALVES, Luísa Andias. Art. 17º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Op. cit.*, pp. 50-51).

¹⁰⁵⁶CENTRO NACIONAL DE PENSÕES. *Guia prático: pensão de velhice*. Lisboa: Instituto da Segurança Social, 2015. Disponível em: <https://servicosocial.pt/wp-content/uploads/2015/07/Pens%C3%A3o-de-Velhice.pdf>. Acesso em: 6 jun. 2023.

¹⁰⁵⁷SOARES, Conceição. A proteção social dos trabalhadores: a mudança de paradigma na proteção social dos trabalhadores independentes e o reforço da proteção da parentalidade no Código do Trabalho. In: CAMPINO, Jorge; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Op. cit.*, p. 408.

¹⁰⁵⁸No âmbito material da proteção a esse trabalhador, foram instruídas duas prestações sociais: o subsídio por cessação de atividade, o qual visa compensar a perda de rendimentos dos trabalhadores independentes em consequência da cessação involuntária da atividade independente resultante da cessação de contrato de prestação de serviços com entidade contratante (art. 4º, 2); O subsídio parcial por cessação de atividade, que é atribuído nas situações em que o trabalhador independente, após cessar o contrato de prestação de serviços com a entidade contratante, mantenha uma atividade profissional correspondente aos restantes 20 % ou menos do valor total anual dos seus rendimentos de trabalho (art. 4º, 3).

¹⁰⁵⁹Para definir tal critério de dependência econômica, foram incluídos os trabalhadores que concentrem, inicialmente, ao menos 80% (oitenta por cento) de seus rendimentos anuais em uma única entidade contratante (art. 3º, 1). Atualmente, o respectivo percentual para considerar o trabalhador economicamente dependente é de 50% dos rendimentos em relação a uma entidade contratante, conforme prescreve o art. 140º do Código Contributivo dos previdenciais, com a redação dada pelo decreto-lei 2/2018. Importante considerar que o preâmbulo do decreto-lei 2/2018 indica que as modificações trazidas pelo referido diploma foram com o intuito de preservar a dignidade do trabalho e a proteção social dos trabalhadores independentes. Para tal, foram avaliados os riscos cobertos pelo regime, com a finalidade de estabelecer “maior equilíbrio entre deveres e direitos contributivos daqueles trabalhadores e uma proteção social efetiva que melhore a percepção de benefícios, contribuindo para uma maior vinculação ao sistema previdencial de segurança social.” Isso porque, havia sido constatado que as carreiras contributivas dos trabalhadores independentes vinham muito frágeis e com montantes contributivos muito baixos, o que influenciava negativamente a abrangência de sua proteção social. Para tal,

A previsão das entidades contratantes no âmbito da relação contributiva dos trabalhadores independentes tem como propósito, além de aumentar a arrecadação das contribuições, o combate às situações de trabalho aparentemente autônomo, mas em condições semelhantes às de um trabalhador por conta de outrem. Assim, busca-se evitar os chamados “falsos recibos verdes”¹⁰⁶⁰, inclusive pela dicção do art. 150º, 5, que determina a notificação das entidades competentes em matéria laboral e de segurança social para verificarem se nas entidades fiscalizadas há falsos contratos de prestação de serviços ou um vínculo de emprego camuflado de trabalho independente¹⁰⁶¹.

No aspecto contributivo, foi estabelecido, inicialmente, que, para o trabalhador economicamente dependente gozar da referida proteção, dentre outros requisitos, deve-se observar o cumprimento da obrigação contributiva das entidades contratantes do trabalhador independente, em pelo menos dois anos civis, sendo um deles o ano imediatamente anterior ao da cessação do contrato de prestação de serviços (art. 6º, 1, “c”, Decreto-Lei 65/2012). Além do mais, fica evidenciado no art. 17º do referido diploma legal que o financiamento das prestações de eventualidade de desemprego dos trabalhadores independentes se dá pelas contribuições das entidades contratantes sobre serviços prestados. Em igual sentido, o já citado art. 140º do Código dos Regimes Contributivos inclui essas entidades contratantes, as quais podem ser pessoas singulares, coletivas ou mesmo agrupamentos empresariais, no âmbito contributivo dos regimes dos trabalhadores independentes¹⁰⁶²⁻¹⁰⁶³.

também foi preconizado o “reforço da repartição do esforço contributivo entre trabalhadores independentes com forte ou total dependência de rendimentos de uma única entidade” (PORTUGAL. *Decreto-Lei n.º 2/2018, de 9 de janeiro*. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/2-2018-114484243>. Acesso em: 23 abr. 2023).

¹⁰⁶⁰A respeito desse assunto, vale ressaltar que desde a vigência do código contributivos dos regimes previdenciais português está presente o combate à simulação de uma situação de aparente trabalho por conta de outrem para uma relação laboral independente, com a finalidade de recolher menos tributos e encargos, nos chamados “falsos independentes”. Nesse aspecto, o regime contributivo do trabalhador independente está mais próximo ao de por conta de outrem, cuja taxa contributiva passou a ser gradualmente elevada para 24,6% (art. 168º, 1 em sua redação original redação original, mas que após o advento do decreto-lei 2/2018 está fixada em 21,4%) e passou a ser instituída uma taxa contributiva de 5% a cargo dos credores da prestação de serviço (art. 168º, n. 4 em sua redação original). Atualmente, as entidades contratantes estão sujeitas a 10% de taxas nas situações em que a dependência econômica for superior a 80% e a 7% nas demais situações (art. 168º, 7, com redação dada pelo decreto-lei 2/2018). Assim, a imposição de taxas semelhantes às do trabalho por conta de outrem apresenta caráter dissuasivo de práticas fraudulentas que evadam o contrato de trabalho e o camuflam como independente. (RAMALHO, Maria do Rosário Palma. O Código dos regimes contributivos da Segurança Social: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Especial Código contributivo da Segurança Social*. Ano 2, n.º 4, 2009, pp. 70-71).

¹⁰⁶¹SOARES, Conceição. Arts. 150º a 161º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Op. cit.*, pp. 406-407

¹⁰⁶²Vale ressaltar que a qualidade de entidade contratante se concentra apenas relativamente aos trabalhadores independentes que se encontrem sujeitos ao cumprimento da obrigação de contribuir e tenham um rendimento anual obtido com prestação de serviços igual ou superior a seis vezes o valor do IAS (art. 140º, 2, CRCSPSS).

¹⁰⁶³A contribuição da entidade contratante suscita também críticas na doutrina portuguesa, como é o caso de Maria Forte Vaz, para quem este regime de recolhimento contributivo seria inconstitucional, tanto no aspecto formal, quanto material. Dentre os motivos apontados, em síntese, estariam: a falta de previsão na Lei de Bases da

Enquanto o trabalhador independente é equiparado, no aspecto contributivo, às entidades empregadoras (art. 150º, 2, CRCSPSS), quando houver situação de dependência económica a “obrigação contributiva das entidades contratantes constitui-se no momento em que a instituição de segurança social apura oficiosamente o valor dos serviços que lhe foram prestados e efectiva-se com o pagamento da respectiva contribuição”, (art. 150º, 3). Por conseguinte, os trabalhadores independentes e as entidades contratantes, quando houver, estão sujeitas ao recolhimento das contribuições ao financiamento do regime previdencial de segurança social (art. 151º).

Também por força de alteração pelo Decreto-Lei 2/2018, a base de incidência contributiva do trabalhador independente foi alargada, sendo, como regra, 1/3 (um terço) do rendimento relevante do trabalhador independente (art. 163º), determinado com base nos rendimentos obtidos nos três meses imediatamente anteriores ao mês da declaração trimestral, nos seguintes termos: a) 70 % do valor total de prestação de serviços; b) 20 % dos rendimentos associados à produção e venda de bens (art. 162º, 1). Há profunda relação com os rendimentos do IRS, pois pode ser adotado o lucro tributável como rendimento relevante, caso o trabalhador esteja abrangido pelo regime de contabilidade organizada (art. 162º, 3 e 5). Já para as referidas entidades contratantes, que concentram os recebimentos de ao menos 80% de um trabalhador, a base de incidência contributiva é o valor dos serviços que lhe foram prestados por trabalhador independente no ano civil a que respeitam (art. 167º).

O referido alargamento da base contributiva dos trabalhadores independentes, inclusive em convergência com a base tributável do IRS, decorre de uma mudança tendencial e progressiva no conceito de remuneração relevante, a qual deve se afastar da remuneração convencional para a remuneração real, uma vez que já não há mais livre escolha do trabalhador nesse requisito, mas sim devem ser aplicados os parâmetros de rendimentos de 70% de prestação de serviços e 20% dos rendimentos associados à produção e venda de bens e demais regras aplicáveis (art. 162º a 166º). Além disso, a taxa contributiva dos trabalhadores independentes passa a ser única, pois todas as eventualidades (doença, parentalidade, doenças profissionais, invalidez, velhice e morte são cobertas, com exceção do desemprego – art. 141º, 1). No entanto, se o trabalhador foi economicamente dependente de uma única entidade

Segurança Social; a violação à igualdade, à segurança jurídica, à legalidade, à reserva da competência da Assembleia da República, da livre-iniciativa profissional e à neutralidade fiscal. Assim, considera que a contribuição tem natureza jurídica de imposto, seria instituída da natureza jurídica dos prestadores de serviços (trabalhadores independentes) e acabaria por distorcer as livres condições de acesso ao mercado. (VAZ, Maria Forte. Entidades contratantes em segurança social: inconstitucionalidades e insuficiências do sistema. In: CAMPINO, Jorge; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Op. cit.*, pp. 644-645).

contratante, o subsídio de desemprego será devido (art. 141º, 2), sendo aplicável aí também as contribuições dessas entidades para financiar a respectiva prestação social.

Os trabalhadores independentes estão sujeitos a uma taxa contributiva de 21,4%, enquanto as das referidas entidades contratantes será de 10% quando a dependência económica do trabalhador superar 80% e 7% quando a dependência for inferior a 80% (art. 168º).

O agravamento das taxas contributivas às entidades contratantes ao longo do tempo se justifica pela intenção de estimular relações de trabalho estáveis e evitar a precariedade¹⁰⁶⁴. De igual modo, estabeleceu-se uma obrigação de partilha dos encargos entre trabalhadores e entidades contratantes, ao mesmo tempo em que o alargamento da base contributiva do trabalhador independente torna-a mais próxima das remunerações efetivamente auferidas, o que desestimula a utilização de esquemas retributivos que reduzam a arrecadação de tributos e fragilizem a proteção social do trabalhador¹⁰⁶⁵. Não obstante a intenção de combate à informalidade e do aumento do esforço contributivo ao financiamento da segurança social, registram-se críticas a tais medidas previdenciais a respeito do trabalho independente¹⁰⁶⁶.

Portanto, o alargamento da base contributiva, das taxas e a instituição da contribuição da entidade contratante inserem-se no contexto maior de aproximação do âmbito de proteção do trabalhador independente perante o trabalhador por conta de outrem¹⁰⁶⁷.

O Código dos Regimes Contributivos do sistema previdencial também ampliou a base contributiva dos trabalhadores por conta de outrem, cujo âmbito material de proteção alcança: doença, parentalidade, desemprego, doenças profissionais, invalidez, velhice e morte, de acordo com o especificamente regulado para cada eventualidade (art. 28º).

Para efeito da incidência das taxas contributivas, considera-se como remunerações as prestações pecuniárias ou em espécie que nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos são devidas pelas entidades empregadoras aos trabalhadores como contrapartida do seu trabalho (art. 46º, 1). O número 2 do referido artigo faz integrar a referida

¹⁰⁶⁴SOARES, Conceição. *Op. cit.*, p. 416.

¹⁰⁶⁵CAMPOS, Joana Nogueira Gomes Carvalho. Trabalhadores independentes: estudo das implicações do conceito de entidade contratante no pagamento das contribuições à segurança social. *Revista eletrônica de direito*, vol. 15, n.º 1, pp. 84-85. Disponível em: <https://blook.pt/publications/fulltext/a7e4fac67b2e/>. Acesso em: 24 mar 2023..

¹⁰⁶⁶Nesse sentido, MARIA DO ROSÁRIO PALHA RAMALHO entende que houve maior carga fiscal a trabalhos que seriam, de fato, independentes. Nesses casos, não haveria sentido o credor da prestação de serviço participar do financiamento da previdência do trabalhador independente, pois este já está encarregado de tal finalidade e já recolhe significativa taxa contributiva. No mais, tal sistemática ainda pode servir como estímulo ao “branqueamento” da qualificação formal do vínculo feita pelas partes, fazendo com que a referida incidência contributiva passe a ser uma forma de legitimar eventuais situações irregulares e que, pelo todo jurídico, mereceriam o enquadramento como trabalho por conta de outrem (RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *Op. cit.*, 2009, p. 70-71).

¹⁰⁶⁷CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Op. cit.*, 2020, pp. 89-90.

base de incidência, além das remunerações constantes dos salários, outros benefícios e vantagens recebidos pelo trabalhador¹⁰⁶⁸.

Além de realizar também aqui uma aproximação do regime contributivo previdencial ao do imposto sobre rendimentos das pessoas singulares (especialmente da categoria A de rendimentos a que se refere o código do IRS¹⁰⁶⁹), há o intuito de alcançar as prestações que sejam atribuídas ao trabalhador, com carácter de regularidade, em dinheiro ou em espécie, direta ou indiretamente como contrapartida da prestação do trabalho. Tal base de incidência parte do conceito geral de remuneração ilíquida devida aos trabalhadores em função do exercício da atividade profissional, considerando todas as prestações pecuniárias ou em espécie.

O art. 47º elabora um conceito de regularidade mais abrangente, que vai além da periodicidade de pagamento de determinada atividade, pois alcança todas as prestações

¹⁰⁶⁸ Tais como: b) as diuturnidades e outros valores estabelecidos em função da antiguidade dos trabalhadores ao serviço da respectiva entidade empregadora; c) As comissões, os bónus e outras prestações de natureza análoga; d) Os prémios de rendimento, de produtividade, de assiduidade, de cobrança, de condução, de economia e outros de natureza análoga que tenham carácter de regularidade; e) A remuneração pela prestação de trabalho suplementar; f) A remuneração por trabalho nocturno; g) A remuneração correspondente ao período de férias a que o trabalhador tenha direito; h) Os subsídios de Natal, de férias, de Páscoa e outros de natureza análoga; i) Os subsídios por penosidade, perigo ou outras condições especiais de prestação de trabalho; j) Os subsídios de compensação por isenção de horário de trabalho ou situações equiparadas; l) Os valores dos subsídios de refeição, quer sejam atribuídos em dinheiro, quer em títulos de refeição; m) Os subsídios de residência, de renda de casa e outros de natureza análoga, que tenham carácter de regularidade; n) Os valores efectivamente devidos a título de despesas de representação desde que se encontrem pré-determinados e dos quais não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício; o) As gratificações, pelo valor total atribuído, devidas por força do contrato ou das normas que o regem, ainda que a sua atribuição esteja condicionada aos bons serviços dos trabalhadores, bem como as que, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da remuneração; p) As importâncias atribuídas a título de ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e outras equivalentes, na parte em que excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado; q) Os abonos para falhas; r) Os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador não esteja assegurada pelo contrato uma remuneração certa, variável ou mista adequada ao seu trabalho; s) As despesas resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador de viatura automóvel que gere encargos para a entidade empregadora nos termos do artigo seguinte; t) As despesas de transporte, pecuniárias ou não, suportadas pela entidade empregadora para custear as deslocações em benefício dos trabalhadores, na medida em que estas não se traduzam na utilização de meio de transporte disponibilizado pela entidade empregadora ou em que excedam o valor de passe social ou, na inexistência deste, o que resultaria da utilização de transportes colectivos, desde que quer a disponibilização daquele quer a atribuição destas tenha carácter geral; u) Os valores correspondentes às retribuições a cujo recebimento os trabalhadores não tenham direito em consequência de sanção disciplinar; v) A compensação por cessação do contrato de trabalho por acordo apenas nas situações com direito a prestações de desemprego; x) Os valores despendidos obrigatória ou facultativamente pela entidade empregadora com aplicações financeiras, a favor dos trabalhadores, designadamente seguros do ramo «Vida», fundos de pensões e planos de poupança reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, quando sejam objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação de correspondente disponibilidade ou em qualquer caso de recebimento de capital antes da data da passagem à situação de pensionista, ou fora dos condicionalismos legalmente definidos; z) As importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade empregadora; aa) As prestações relacionadas com o desempenho obtido pela empresa quando, quer no respectivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, revistam carácter estável independentemente da variabilidade do seu montante. bb) O valor mensal atribuído pela entidade patronal ao trabalhador em 'vales de transportes públicos coletivos (art. 146, 2). Há parcelas excluídas apontadas no art. 48º.

¹⁰⁶⁹ CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Op. cit.*, 2020, p. 88.

remuneratórias que constituam direito do trabalhador, com as quais ele pode contar ainda que a sua atribuição esteja sujeita à verificação de determinadas condições¹⁰⁷⁰.

Logo, devem constar da base contributiva as remunerações acessórias (*frindge benefits*), que se caracterizam por ter um carácter complementar relativamente à retribuição devida pela prestação de trabalho, quer seja na forma de encargo direto ou indireto da entidade patronal e façam parte das vantagens percebidas em razão do trabalho¹⁰⁷¹. Tais parcelas integram, assim, a capacidade contributiva do trabalhador, pois podem abranger prestações pecuniárias, mas também aquelas sem essa natureza, como atribuição de casa, automóvel de função e o fornecimento de refeições. Como a entrega de tais vantagens muitas vezes decorre de planeamento fiscal, a fim de dificultar a mensuração dos valores e, com isso o recolhimento de tributos, a incidência das contribuições e dos impostos sobre tais vantagens é imprescindível por razão da igualdade horizontal. Caso não ocorra o referido alargamento da base contributiva, haveria discriminações e maior ônus em relação àqueles que recebem remuneração integralmente na forma de salários, mais facilmente alcançáveis pela tributação. De igual forma, se tributados integralmente contribuintes que recebam menor retribuição, enquanto outros que percebem mais vantagens de forma não pecuniária sofreriam menor carga fiscal e contributiva, haveria violação à igualdade vertical. Ainda, a não tributação das vantagens acessórias traria problemas de neutralidade fiscal e eficiência económica, uma vez que orientaria o consumo e práticas para determinados setores da atividade económica, em detrimento de outros não relacionados à realização dessas vantagens indiretas¹⁰⁷².

Também o código contributivo trouxe algumas novidades em relação à fixação das taxas contributivas do sistema previdencial. Sobre o assunto, o art. 49º preceitua que a taxa contributiva do regime geral é determinada de maneira global, de acordo com o âmbito material de proteção. Logo após, o art. 50º infere que a referida taxa global integra o custo correspondente a cada uma das eventualidades cobertas e constantes do art. 28º, devendo haver consonância com os valores das seguintes parcelas: custo técnico das prestações, encargos de administração, encargos de solidariedade laboral e encargos com políticas activas de empregos

¹⁰⁷⁰GOULART, Noémia & FERNANDES, Teresa. O novo código dos regimes contributivos da Segurança Social. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Especial Código contributivo da Segurança Social*. Ano 2, n.º 4, 2009, Inverno, p. 52.

¹⁰⁷¹VALENTE, Rui. Art. 24º a 55-A. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da *Op. cit.*, p. 108.

¹⁰⁷²LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. Regime dos trabalhadores por conta de outrem no Códigos dos regimes contributivos da Segurança Social. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Especial Código contributivo da Segurança Social*. Ano 2, n.º 4, 2009, Inverno, pp. 80-81.

e valorização profissional. Segundo o art. 51º, 1, a taxa contributiva global é desagregada por cada eventualidade que integra o regime geral dos trabalhadores por conta de outrem.

b) A contribuição extraordinária de solidariedade (CES):

Como sabido e já mencionado, ainda que de maneira lateralizada, durante esta tese, especialmente no capítulo 3, que versa a respeito da Segurança Social, o Estado português se viu diante de grave crise financeira e econômica a partir do ano de 2010, a qual levou a um grande endividamento público e riscos à sustentabilidade financeira do Estado. Nesse contexto, inegável admitir que a área da Segurança Social foi uma das que mais enfaticamente pressionou os constrangimentos das contas públicas e que também mais foi alvo de medidas no âmbito da despesa e da receita pública como contrapartida à ajuda financeira dirigida a Portugal durante o PAEF (Plano de Assistência Econômica e Financeira)¹⁰⁷³.

Como medida excepcional voltada ao incremento da receita pública, concentradamente da Segurança Social, foi instituída, já na Lei do Orçamento do Estado para 2011, a contribuição extraordinária de solidariedade (CES). Seu âmbito de incidência concentrou-se sobre os beneficiários de pensões de maior valor, com a finalidade de arrecadar receitas para o sistema do qual eles estão a usufruir no momento¹⁰⁷⁴.

Tal contribuição constou novamente da Lei do Orçamento do Estado para 2012¹⁰⁷⁵, além de conviver com cortes de despesa, como a suspensão de subsídios de férias e de Natal ou equivalentes de aposentados e reformados (art. 25º, n. 4, LOE 2012).

¹⁰⁷³Dentre aquelas relativas à despesa, destacam-se os cortes nas pensões e as suspensões nas gratificações de férias e de Natal, as quais não serão abordadas no presente momento, pois estamos a tratar aqui das receitas voltadas ao equilíbrio das contas da Segurança Social.

¹⁰⁷⁴Vale transcrever o disposto no art. 162º da Lei 55-A, de 31 de dezembro de 2010 (Lei do Orçamento do Estado para 2011): Artigo 162.º Contribuição extraordinária de solidariedade: 1 - As reformas, pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias de idêntica natureza, pagas a um único titular, cujo valor mensal seja superior a (euro) 5000 são sujeitas a uma contribuição extraordinária de 10 %, que incide sobre o montante que excede aquele valor; 2 - O disposto no número anterior abrange a soma das pensões e aposentação, de reforma e equiparadas e as subvenções mensais vitalícias pagas pela CGA, I. P., pelo Centro Nacional de Pensões e, directamente ou por intermédio de fundos de pensões, por quaisquer entidades públicas, independentemente da respectiva natureza e grau de independência ou autonomia, nomeadamente as suportadas por institutos públicos, entidades reguladoras, de supervisão ou controlo, e empresas públicas, de âmbito nacional, regional ou municipal; 3 - A contribuição prevista no presente artigo reverte a favor da segurança social, no caso das pensões pagas pelo Centro Nacional de Pensões, e a favor da CGA, I. P., nas restantes situações, sendo deduzida pelas entidades referidas no número anterior das pensões por elas abonadas; 4 - O beneficiário de reformas, pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias, a que se refere o n.º 1, presta as informações necessárias para que os órgãos e serviços processadores possam dar cumprimento ao disposto no presente artigo.

¹⁰⁷⁵Dispõe a Lei do Orçamento do Estado para 2012 (64-B/2011, de 30 de dezembro). Art. 20º, n. 15: “15 - As pensões, subvenções e outras prestações pecuniárias de idêntica natureza, pagas a um único titular, são sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade, nos seguintes termos: a) 25 % sobre o montante que exceda 12

No mais, foi a partir de 2013 que a Contribuição Extraordinária de Solidariedade ganhou um âmbito mais alargado, pois passou a incidir sobre mais pensionistas, inclusive aqueles detentores de prestações de menor valor, também sobre as pensões privadas do setor complementar. Nesse sentido, dispôs o art. 78º da Lei 66-B/2012, de 30 de dezembro, que disciplinou o Orçamento do Estado para 2013, que a contribuição extraordinária de solidariedade passou a incidir sobre pensões com valores a partir de 1.350 euros, mediante taxas progressivas, além de valores adicionais a pensões cujos montantes superassem 3.750 euros¹⁰⁷⁶. Igualmente ao previsto para 2012, a CES vigorou de forma cumulativa à suspensão do pagamento de subsídio de férias ou equivalentes de aposentados e reformados (art. 77º, n. 6, LOE, 2013).

A Contribuição Extraordinária de Solidariedade foi declarada não inconstitucional pelo Tribunal Constitucional português por meio do acórdão 187/2013, sendo destacados alguns aspectos dos fundamentos da decisão a seguir.

Em um primeiro momento, ainda que com a ressalva de que a CES constituiria um desvio ao funcionamento do sistema, pois se afastou da relação sinalagmática direta entre os

vezes o valor do indexante dos apoios sociais (IAS) mas que não ultrapasse 18 vezes aquele valor; b) 50 % sobre o montante que ultrapasse 18 vezes o IAS.

¹⁰⁷⁶Vale destacar os seguintes trechos do mencionado art. 78º: 1 - As pensões pagas a um único titular são sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade (CES), nos seguintes termos: a) 3,5 % sobre a totalidade das pensões de valor mensal entre (euro) 1350 e (euro) 1800; b) 3,5 % sobre o valor de (euro) 1800 e 16 % sobre o remanescente das pensões de valor mensal entre (euro) 1800,01 e (euro) 3750, perfazendo uma taxa global que varia entre 3,5 % e 10 %; c) 10 % sobre a totalidade das pensões de valor mensal superior a (euro) 3750. 2 - Quando as pensões tiverem valor superior a (euro) 3750 são aplicadas, em acumulação com a referida na alínea c) do número anterior, as seguintes percentagens: a) 15 % sobre o montante que exceda 12 vezes o valor do IAS mas que não ultrapasse 18 vezes aquele valor; b) 40 % sobre o montante que ultrapasse 18 vezes o valor do IAS. 3 - O disposto nos números anteriores abrange, além das pensões, todas as prestações pecuniárias vitalícias devidas a qualquer título a aposentados, reformados, pré-aposentados ou equiparados que não estejam expressamente excluídas por disposição legal, incluindo as atribuídas no âmbito do sistema complementar, designadamente no regime público de capitalização e nos regimes complementares de iniciativa coletiva, independentemente:

a) Da designação das mesmas, nomeadamente pensões, subvenções, subsídios, rendas, seguros, indemnizações por cessação de atividade, prestações atribuídas no âmbito de fundos coletivos de reforma ou outras, e da forma que revistam, designadamente pensões de reforma de regimes profissionais complementares; b) Da natureza pública, privada, cooperativa ou outra, e do grau de independência ou autonomia da entidade processadora, nomeadamente as suportadas por institutos públicos, entidades reguladoras, de supervisão ou controlo, empresas públicas, de âmbito nacional, regional ou municipal, caixas de previdência de ordens profissionais e por pessoas coletivas de direito privado ou cooperativo, designadamente: i) Centro Nacional de Pensões (CNP), no quadro do regime geral de segurança social; ii) Caixa Geral de Aposentações (CGA), com exceção das pensões e subvenções automaticamente atualizadas por indexação à remuneração de trabalhadores no ativo, que ficam sujeitas às medidas previstas na presente lei para essas remunerações; iii) Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS); iv) Instituições de crédito, através dos respetivos fundos de pensões, por força do regime de segurança social substitutivo constante de instrumento de regulamentação coletiva de trabalho vigente no setor bancário; v) Companhias de seguros e entidades gestoras de fundos de pensões; c) Da natureza pública, privada ou outra da entidade patronal ao serviço da qual efetuaram os respetivos descontos ou contribuições ou de estes descontos ou contribuições resultarem de atividade por conta própria, bem como de serem obrigatórios ou facultativos; d) Do tipo de regime, legal, convencional ou contratual subjacente à sua atribuição, e da proteção conferida, de base ou complementar.

recolhimentos contributivos no sistema previdencial e a formação das pensões, como indica o princípio da contributividade (art. 54º, LBSS), o Tribunal Constitucional enxergou aqui uma medida parafiscal e necessária ao combate do défice e viabilizar o sistema de segurança social e das pensões das funções públicas.

Assim, em que pese o autofinanciamento do setor previdencial pelas cotizações dos empregados e pelas contribuições dos empregadores fosse desejável de acordo com a contributividade, não haveria impedimento legal e constitucional de que outras receitas, inclusive fiscais, possam financiar o sistema, conforme permite o art. 92º, “d” da LBSS.

Isto posto, foi reconhecido que, embora a autosustentabilidade do setor previdencial fosse o padrão esperado, como havia a insuficiência das cotizações dos empregados e das contribuições dos empregadores para atender às despesas com as respectivas prestações, seria possível a previsão, por meio de lei, de outros tributos para suprir tais deficiências. No entanto, as indicadas leis deveriam guardar sintonia com a situação econômica e financeira do país, pelo que as alternativas possíveis no âmbito da despesa (diminuição) e da receita (aumento) devem ser sopesadas a fim de evitar que houvesse excessos aos atingidos pelas medidas tomadas. Como a discussão foi levada à jurisdição constitucional, o ônus de fundamentar do legislador passa a ser partilhado com o Tribunal Constitucional¹⁰⁷⁷. Ou seja, busca-se a justa repartição dos encargos financeiros a fim de garantir o equilíbrio das finanças do setor previdencial.

Houve a alegação de que a CES incidiria sobre os rendimentos dos pensionistas e assim estaria a violar a unicidade do imposto de renda da pessoa singular (IRS), na forma do art. 104º, 1, da Constituição da República Portuguesa. No entanto, o Tribunal Constitucional afastou tal argumento, sob a alegação de que a CES não configura um imposto, mas sim uma contribuição financeira (art. 165º, 1, “n”, CRP), pois teve suas receitas destinadas ao sistema contributivo da Segurança Social. Assim, foi dada à CES natureza jurídica diversa da de imposto, pois se fosse essa a hipótese considerada, estaria conflagrada a sua inconstitucionalidade¹⁰⁷⁸.

Ainda foi decidido pela não violação dos princípios da proteção da confiança e da proporcionalidade, como resultante dos testes da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Por considerar que estava em causa o atendimento do interesse público na busca do equilíbrio financeiro e de manter os compromissos firmados pelo

¹⁰⁷⁷URBANO, Maria Bedita. A jurisprudência da crise no divã. Diagnóstico: bipolaridade? In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *O Tribunal Constitucional e a Crise*. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 47-48.

¹⁰⁷⁸LOUREIRO, João Carlos. Cortes, pensões e jurisprudência em tempos de crise. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *O Tribunal Constitucional e a Crise*. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 193-194.

Estado português, o qual deveria preponderar sobre os interesses particulares, a estes foram impostos inegáveis sacrifícios. Aqui mais uma vez foi determinante o peso maior conferido ao interesse público, em exercício da ponderação¹⁰⁷⁹.

Da mesma forma, o TC pugnou pela consonância frente à proibição do excesso e à vedação do confisco por conta das taxas progressivas que variavam entre 10 e 40% das pensões (art. 78, LOE 2013). Nesse ponto, prevaleceu o argumento de que, mesmo após a incidência da CES de forma excecional e por tempo limitado, ainda restaria patrimônio suficiente nas pensões do contribuinte, que deveria suportar esse esforço diante da grave necessidade pública.

Vale lembrar que, durante a vigência da CES, os pensionistas e titulares das mencionadas prestações públicas ainda ficaram sujeitos a cortes e suspensões de vantagens, além do adicional do IRS, este último aplicável a aspecto bem mais amplo da população. Em outras palavras, os efeitos dos impostos aos reformados e pensionistas em face das somatórias da suspensão dos 90% do adicional de férias sobre as pensões e do advento da contribuição extraordinária de solidariedade e do adicional do IRS foram desproporcionalmente mais severos dos que os sofridos pelo conjunto da população. Isto posto, por afronta ao princípio da igualdade proporcional, as referidas suspensões de vantagem financeira foram consideradas inconstitucionais quando da prolação do acórdão 187/2013¹⁰⁸⁰.

Ainda na LOE 2013, fora fixada a contribuição sobre os subsídios de doença e desemprego, que também foi objeto de controle de constitucionalidade no acórdão 187/2013. Consta da referida decisão colegiada que a referida contribuição, ainda que excepcional e transitória, consistiu em sobrecarga que onerou aqueles que se encontram numa posição de vulnerabilidade, os quais seriam os destinatários imediatos das prestações de proteção social.

No mais, a questão em si não seria um problema de invalidade constitucional por referência ao direito à segurança social (artigo 63º, n.º 3, da Constituição), mas precipuamente

¹⁰⁷⁹RIBEIRO, Joaquim de Sousa. Interesse público e tutela da confiança na jurisprudência. In: CUNHA, Luís Pedro; QUELHAS, José Manuel & ALMEIDA, Teresa. *Boletim de Ciências Económicas*: homenagem ao prof. Doutor António José Avelãs Nunes. Volume LVII, Tomo III, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, p. 3086.

¹⁰⁸⁰ Em que pese tenha sido o princípio da igualdade proporcional aquele que embasou a declaração de inconstitucionalidade das medidas no âmbito da despesa que levaram à redução de vantagens e vencimentos de funcionários públicos e pensionistas, vale registrar a opinião de António Carlos dos Santos, segundo a qual tais restrições, teriam natureza de imposto extraordinário. Portanto, embora não fossem impostos no sentido clássico, apresentam natureza híbrida e atípica e haveria aqui uma parafiscalidade que operou no âmbito da despesa. Tal quadro não exime a figura da observância da igualdade tributária, ou mediante a capacidade tributária ou ao princípio da equivalência. Contudo, a observância deste preceito fora falha nestas situações (SANTOS, António Carlos dos. A nova parafiscalidade: a tributação por meio de cortes na despesa com remunerações de funcionários e pensionistas. *Revista do Ministério Público*, n.º 128, Jan/Mar 2012, pp. 49-51 e 55). Disponível em: https://rmp.smmp.pt/wp-content/uploads/2012/05/4_RMP_N129_Antonio-dos-Santos.pdf. Acesso em: 3 nov. 2023.

um desvio ao funcionamento do sistema, ao introduzir uma nova modalidade de financiamento da segurança social que abarca os próprios beneficiários das prestações sociais, pelo que seria admissível em termos amplos a razoabilidade ou a proporcionalidade da medida. Foi justamente nesse ponto no qual a contribuição sobre auxílios de doença e de desemprego foi julgada inconstitucional, pois não foi considerada adequada (idônea) por onerar pessoas em estado de maior vulnerabilidade (doentes e desempregados) e que os montantes das prestações seriam para garantir um mínimo de sobrevivência a eles.

Para o ano de 2014, o Orçamento do Estado foi aprovado pela Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, com alterações efetuadas pela Lei 13/2014, de 14 de março. Dentre as medidas de austeridade previstas neste diploma orçamental para 2014 destacam-se: reduções remuneratórias dos funcionários públicos, em maior medida do que proposto na LOE 2011¹⁰⁸¹; o recálculo das pensões de sobrevivência e o agravamento da tributação das pensões pela Contribuição Extraordinária de Solidariedade¹⁰⁸².

Quanto à nova edição da Contribuição Extraordinária de Solidariedade (CES) no bojo do Orçamento do Estado de 2014, a descida do limite das pensões atingidas para mil euros

¹⁰⁸¹Conforme já mencionado no capítulo 3, item 3.5 (Natureza do direito à pensão e à segurança social. Direito de propriedade e proteção da confiança), as duas primeiras medidas, que implicam em redução da despesa pública, foram julgadas inconstitucionais, novamente aqui com base no princípio da igualdade proporcional, estando presente o diálogo referente à justa repartição dos encargos na sociedade.

¹⁰⁸²Art. 76º da LOE 2014: 1 - Durante o ano de 2014 as pensões pagas a um único titular são sujeitas a uma contribuição extraordinária de solidariedade (CES), nos seguintes termos: a 3,5 sobre a totalidade das pensões de valor mensal entre (euro) 1 000 e (euro) 1 800;; b) 3,5 % sobre o valor de (euro) 1800 e 16 % sobre o remanescente das pensões de valor mensal entre (euro) 1800,01 e (euro) 3750, perfazendo uma taxa global que varia entre 3,5 % e 10 %; c) 10 % sobre a totalidade das pensões de valor mensal superior a (euro) 3750. 2 - Quando as pensões tiverem valor superior a (euro) 3750 são aplicadas, em acumulação com a referida na alínea c) do número anterior, as seguintes percentagens: a) 15 sobre o montante que exceda 11 vezes o valor do IAS mas que não ultrapasse 17 vezes aquele valor; b) 40 sobre o montante que ultrapasse 17 vezes o valor do IAS. 3 - O disposto nos números anteriores abrange, além das pensões, todas as prestações pecuniárias vitalícias devidas a qualquer título a aposentados, reformados, pré-aposentados ou equiparados que não estejam expressamente excluídas por disposição legal, incluindo as atribuídas no âmbito de regimes complementares, independentemente: a) Da designação das mesmas, nomeadamente pensões, subvenções, subsídios, rendas, seguros, indemnizações por cessação de atividade, prestações atribuídas no âmbito de fundos coletivos de reforma ou outras, e da forma que revistam, designadamente pensões de reforma de regimes profissionais complementares; b) Da natureza pública, privada, cooperativa ou outra e do grau de independência ou autonomia da entidade processadora, nomeadamente as suportadas por institutos públicos, entidades reguladoras, de supervisão ou controlo, empresas públicas, de âmbito nacional, regional ou municipal, caixas de previdência de ordens profissionais e por pessoas coletivas de direito privado ou cooperativo, designadamente: i) Centro Nacional de Pensões (CNP), no quadro do regime geral de segurança social; ii) CGA, I. P., com exceção das pensões e subvenções automaticamente atualizadas por indexação à remuneração de trabalhadores no ativo, que ficam sujeitas às medidas previstas na presente lei para essas remunerações; iii) Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores (CPAS); iv) Instituições de crédito, através dos respetivos fundos de pensões, por força do regime de segurança social substitutivo constante de instrumento de regulamentação coletiva de trabalho vigente no setor bancário; v) Companhias de seguros e entidades gestoras de fundos de pensões; c) Da natureza pública, privada ou outra da entidade patronal ao serviço da qual efetuaram os respetivos descontos ou contribuições ou de estes descontos ou contribuições resultarem de atividade por conta própria, bem como de serem obrigatórios ou facultativos; d) Do tipo de regime, legal, convencional ou contratual, subjacente à sua atribuição e da proteção conferida, de base ou complementar.

pareceu desafiar a apreciação do TC sobre a constitucionalidade da medida que fora apresentada como temporária, mas acabou por se revelar duradoura. Assim sendo, o excesso de renovações e o alargamento da incidência da CES não deixou de revelar uma arbitrariedade e a busca pelo aumento arrecadatário por meio de um imposto encapotado que viola a igualdade tributária e a chamada “constituição fiscal”¹⁰⁸³.

Contudo, essa não foi a visão jurídica da maioria do Tribunal Constitucional. Esta corte, ao ser chamada a pronunciar-se sobre a constitucionalidade da contribuição extraordinária de solidariedade na forma prevista na Lei do Orçamento de Estado para 2013 e no Orçamento Retificativo para 2014 (Lei n.º 13/2014) frisou o caráter de excecionalidade e transitoriedade da medida, pois seria destinada a vigorar durante um ano e autorizada em cada lei orçamental para [ainda que renovada a cada ano desde 2011]. Assim, a CES apenas se justificaria se estivesse em sintonia com os objetivos imediatos e de equilíbrio orçamental e sustentabilidade financeira e apenas sob esse pressuposto é que foi legitimada sua conformidade constitucional à luz dos parâmetros decorrentes do princípio da proteção da confiança e do princípio da proporcionalidade. Entretanto, a CES foi declarada não inconstitucional, tendo, inclusive, sido afastado, pela maioria dos conselheiros, o caráter de imposto da exação¹⁰⁸⁴.

Do acórdão 572/2014¹⁰⁸⁵, cabe destacar a parcial divergência quanto aos fundamentos constantes da declaração de voto da Conselheira Maria de Fátima Mata-Mouro, afastando desta tarefa o princípio da igualdade e garantido, pela proporcionalidade, a supremacia do interesse público:

A fórmula mais exigente de controlo do princípio da igualdade (*igualdade ponderada*), que tenho vindo a adotar em matéria de restrição de direitos fundamentais, preocupa-se com as diferenças existentes entre grupos de destinatários de normas e a sua correspondência com as diferenças dos regimes aplicáveis. Ora, o regime estabelecido com um fim (a garantia de sustentabilidade do sistema de Segurança Social) que é mais restrito do que o ano passado (redução do défice orçamental) reduz inevitavelmente os destinatários da medida aos titulares de pensões, impossibilitando o desenho de outros grupos de destinatários da norma e, por isso, inviabilizando qualquer comparação com as reduções salariais. Nesta conformidade deixa de ser convocável o parâmetro da igualdade para avaliar a validade constitucional destas normas.(...) Como então ficou referido, «Determinante afigura-se, o imperativo de garantir a sustentabilidade e solvabilidade do sistema de segurança social (relacionado com a capacidade do Estado o financiar, de

¹⁰⁸³MARTINS, António. *A jurisprudência constitucional sobre as leis do Orçamento do Estado e a (in)constitucionalidade do OE2014*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 109.

¹⁰⁸⁴ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão n. 572/2014. Processos n. 386/2014 e 389/2014*. Plenário. Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro. Julgado em: 30 de junho de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140572.html>. Acesso em: 3 nov. 2023.

¹⁰⁸⁵*Idem*.

forma sustentada) e que é condição da sua subsistência. Quando a medida legislativa é ditada por razões fundamentadas de imperioso e premente interesse público, o interesse individual na manutenção do regime legal não pode deixar de ceder diante do interesse do Estado em alterá-lo. O legislador tem de corresponder à sua incumbência constitucional de garante da sustentabilidade do sistema (artigo 63.º, n.º 2 da Constituição), introduzindo as alterações legislativas necessárias e adequadas para o efeito, numa aplicação equitativa da distribuição dos recursos disponíveis». Finalmente, foram ainda as considerações tecidas na mesma declaração de voto a propósito do princípio da proporcionalidade que me conduziram neste caso, a um juízo de não invalidade da medida, afigurando-se-me que o limiar mínimo de aplicação da CES - € 1.000 - complementado pela cláusula de salvaguarda que impede a redução da prestação mensal ilíquida da pensão a montante inferior àquele valor, apesar de atingir já pensões baixas, respeita ainda os limites da proporcionalidade em sentido estrito, tendo em vista a necessidade e adequação ao fim prosseguido, não se ignorando que são os pensionistas os primeiros interessados na solvabilidade do sistema.

De todo modo, o carácter transitório e excecional da CES foi o que pareceu garantir sua validade constitucional perante as reduções dos montantes das pensões já constituídas dos reformados, após o juízo de ponderação realizado pelo TC. Tal enquadramento contextual pode ganhar relevo quando da análise da constitucionalidade de outras contribuições financeiras como a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Elétrico (CESE) e a Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS (CEDM), notadamente a respeito da definição acerca de suas constitucionalidades¹⁰⁸⁶.

Por conta dessa percepção e por se tratar de contribuições financeiras, ainda que não voltadas estritamente ao financiamento da Segurança Social, voltar-se-á a analisar tais tributos no subitem item “e” deste tópico. Contudo, na sequência, por haver maior afinidade com o tema das CES, cabe tratar da Contribuição de Sustentabilidade no subitem a seguir.

c) Contribuição de Sustentabilidade

No contexto da crise das dívidas soberanas que atingiu Portugal concentradamente a partir de 2010 e na busca por melhorar a sustentabilidade das Segurança Social, a contribuição de sustentabilidade foi criada pelo decreto 262/XII da Assembleia da República, recebido em 30 de julho de 2014 na Presidência da República para ser promulgado como lei. Todavia, essa incidência acabou por ser objeto de pedido de fiscalização de constitucionalidade preventiva apresentado pelo Presidente da República.

¹⁰⁸⁶FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” e a jurisprudência do Tribunal Constitucional*. Lisboa: AAFDL, 2022, p. 267.

A contribuição de sustentabilidade viria para substituir a CES e pretendia se tornar permanente, uma vez que a primeira contribuição fora julgada inconstitucional por ser medida excepcional¹⁰⁸⁷. No mais, comparativamente à CES, esta contribuição imporia um desagravamento das taxas de redução de pensão, pelo que as incidências da contribuição de sustentabilidade seriam menores e permitiriam aos seus contribuintes, quais sejam os pensionistas, uma recuperação substancial do seu poder de compra¹⁰⁸⁸.

O então novo tributo incidiria de maneira permanente sobre todas as pensões pagas por um sistema público de proteção social a um único titular. Assim, a referida contribuição onerou todas as prestações pecuniárias vitalícias devidas a pensionistas, aposentados ou reformados, tanto no regime básico, quanto no âmbito de regimes complementares, independentemente das designações, mediante a aplicação de taxas progressivas entre 2 e 3,5%.

A contribuição de sustentabilidade foi declarada inconstitucional pelo referido acórdão 575/2014¹⁰⁸⁹ por afrontar desproporcionalmente o princípio da proteção da confiança, pois incidia sobre pensões já constituídas. Além disso, o referido acórdão considerou que haveria uma situação de desigualdade aos atuais pensionistas, mas também em relação aos futuros beneficiários das prestações contributivas, pois a contribuição de sustentabilidade acabaria por se tornar uma medida definitiva de redução das pensões. Haveria, assim uma limitação da regra do benefício definido, enquanto modelo estruturante da pensão já constituída pelo beneficiário. Vale transcrever trecho do acórdão:

Nestas circunstâncias, o interesse da sustentabilidade do sistema público de pensões, realizado através de uma mera medida de redução do valor da pensão, sem qualquer ponderação de outros fatores que seriam relevantes para mitigar a lesão das posições jurídicas subjetivas dos pensionistas – mormente no plano da igualdade e equidade interna e da justiça intrageracional e intergeracional –, e desacompanhado também de uma suficiente justificação que possa esbater as dúvidas quanto à adequação e necessidade da medida, não pode ser tido como um interesse público

¹⁰⁸⁷Com o julgamento do acórdão 862/2013, o qual julgara inconstitucional o recálculo de pensões da CGA (Caixa Geral de Aposentações), o TC se afastara da ideia anterior de que os cortes nas prestações e direitos só poderiam ser temporários. No entanto, ficou aberta a possibilidade de realização de cortes de caráter permanente, mas estes deveriam observar critérios e não resultarem em medidas avulsas. Assim, admite-se que sejam realizados constrangimentos nas esferas patrimoniais se decorrentes de reformas estruturantes (e não meramente conjuntural), globais (para todo o sistema público de pensões e não apenas para a CGA), gradual (para respeitar o princípio da proteção da confiança e para resguardar o sistema público de pensões, mediante a preservação da igualdade proporcional e a solidariedade intergeracional. (LOUREIRO, João Carlos. *Op. cit.*, 2014, p. 200).

¹⁰⁸⁸CARNEIRO, Cláudio. *Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 237.

¹⁰⁸⁹TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 575/2014. Processo 819/2014*. Plenário. Relator: Carlos Fernandes Cadilha (Conselheira Maria Lúcia Amaral). Julgado em: 14 de agosto de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140575.html>. Acesso em: 4 jul. 2023.

prevalecente face à intensidade do sacrifício que é imposto aos particulares¹⁰⁹⁰.

A utilização da contribuição em testilha para alcançar a sustentabilidade financeira não resistiu ao exame de ponderação¹⁰⁹¹, restando entendida como medida suficiente para afastar a expectativa dos segurados em receber o montante já definido de sua pensão e para a qual contribuíra no passado. Diante desse quadro, o TC entendeu pela violação ao princípio da proteção da confiança.

A declaração de inconstitucionalidade da contribuição de sustentabilidade pelo acórdão 575/2014 representou a confirmação de uma tendência iniciada nos acórdãos 187/2013¹⁰⁹² e 862/2013¹⁰⁹³ em prol da aplicação da “cláusula da transitoriedade temporalmente delimitada”, de forma a limitar os efeitos restritivos de direitos individuais às situações excepcionais quando da vigência do PAEF (2011-2014), evitando que se tornassem definitivas¹⁰⁹⁴.

Não obstante isso, a referida limitação à adoção de tais medidas de restrição de direitos ao período de excepcionalidade pelo Tribunal Constitucional levou críticas à luz da tese da livre conformação do legislador¹⁰⁹⁵, pela qual preponderaria a decisão do Poder Legislativo na

¹⁰⁹⁰TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 575/2014. Processo 819/2014*. Plenário. Relator: Carlos Fernandes Cadilha (Conselheira Maria Lúcia Amaral). Julgado em: 14 de agosto de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140575.html>. Acesso em: 4 jul. 2023.

¹⁰⁹¹ Inferindo que o teste da ponderação foi realizado adequadamente no presente caso, CLÁUDIO CARNEIRO defende que a mera redução do valor das pensões pela aplicação de uma taxa de contribuição teria um efeito orçamental de curto prazo, sem qualquer capacidade de adaptação futura que resultassem de alterações demográficas ou econômicas. Nesse caso, caberia apenas ao legislador propor soluções normativas por meio de medidas conjunturais de agravamento da taxa ou de alargamento dos contribuintes, na hipótese de não ocorrer uma reforma estrutural. (CARNEIRO, Cláudio. *Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal*. Salvador: Juspodivm, 2017, pp. 235-236).

¹⁰⁹²Neste acórdão, a contribuição extraordinária de solidariedade foi considerada não inconstitucional, mas o TC se manifestara quanto ao condicionamento de sua admissibilidade ao caráter transitório e excepcional da medida.

¹⁰⁹³Trata-se do julgado que declarou a inconstitucionalidade do recálculo das pensões já constituídas da Caixa Geral de Aposentação) com fundamento na igualdade proporcional e na proteção da confiança.

¹⁰⁹⁴Conforme entendimento de JOSÉ DE MELO ALEXANDRINO, a atuação do Tribunal Constitucional diante de medidas financeiras da época do PAEF e do resgate financeiro ao qual Portugal se submeteu pode ser dividida em três fases: o momento anterior ao acórdão 353/2012, na qual o TC acatou e acolheu as medidas adotadas visando o ajuste financeiro, em prestígio à livre conformação do legislador; a fase da época do acórdão 353/2012, quando ainda havia alguma sensibilidade às dificuldades pela estreita margem de manobra imposta ao legislador, com a prolatação de decisões que venham a ter efeitos futuros e com convalidação dos atos praticados; e a fase posterior à segunda, quando o TC tendeu a ignorar a situação de excepcionalidade e, com mais frequência, a chumbar decisões legislativas financeiras, com traços de autocontenção ou de dirigismo constitucional (ALEXANDRINO, José de Melo. *Jurisprudência da crise: das questões prévias às perplexidades*. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *Op. cit.*, pp. 59-60).

¹⁰⁹⁵ MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de direito constitucional: teoria da constituição em tempo de crise do estado social*. Tomo II, Volume 2. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 721; 783-785.

tomada de decisões de índole financeira e não poderia haver o “chumbo” das leis pelo Poder Judiciário baseado em preceitos como a igualdade e a proteção da confiança¹⁰⁹⁶⁻¹⁰⁹⁷.

Na discussão a respeito das medidas relativas às pensões e quando da inconstitucionalidade da contribuição de sustentabilidade, ainda ficaram prestigiados os direitos dos inativos em permanecer a receber os montantes de suas pensões, mesmo quando forem de elevados valores e quando não foram acompanhados do equilibrado esforço contributivo (as chamadas “pensões douradas”).

d) Consignação de receitas fiscais: adicionais do IVA e do IRC; AIMI; Adicional de solidariedade sobre o setor bancário

Entre as receitas fiscais consignadas ao financiamento da Segurança Social, destaca-se o acréscimo do IVA (Imposto sobre o Valor Adicionado) de 16 para 17% desde 1994. Posteriormente, o Decreto-Lei 331/2001 determinou que essa afetação deveria ser aumentada a partir de 2003 até que a totalidade das receitas fiscais consignadas representassem 50% dos encargos de proteção às famílias e às políticas laborais. O art. 8º do atual regramento do financiamento da Segurança Social, qual seja o Decreto-Lei 367/2007 preceitua que:

- 1 - É consignada à realização da despesa com prestações sociais, no âmbito do subsistema de protecção familiar, a receita do IVA resultante do aumento da taxa normal operada através do n.º 6 do artigo 32.º da Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro, relativamente à cobrança efectuada em cada exercício orçamental.
- 2 - Mantém-se ainda consignada à realização das despesas referidas no número anterior a receita do IVA resultante do aumento da taxa normal deste imposto, operada pela Lei n.º 39/2005, de 24 de Junho, nos termos definidos no seu artigo 3.º
- 3 - O produto da receita do IVA referido nos números anteriores é afecto à segurança social anualmente.
- 4 - A satisfação dos encargos com o subsistema de protecção familiar é garantida pela receita fiscal referida no n.º 1 e, no remanescente, por transferências do Orçamento do Estado para a segurança social.

A receita do chamado IVA SOCIAL decorre das referidas consignações e é destinada às prestações sociais no âmbito dos subsistemas de solidariedade e de protecção familiar, a

¹⁰⁹⁶ALEXANDRINO, José de Melo. Jurisprudência da crise: das questões prévias às perplexidades. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *Op. cit.*, p. 68.

¹⁰⁹⁷Assim, o TC teria excedido limites no seu poder de julgar e aplicando princípios abstratos e deixando de proceder ao isolamento das diversas manifestações do princípio da proporcionalidade. (BRITO, Miguel Nogueira de & COUTINHO, Luís Pereira. A igualdade proporcional: novo modelo do princípio da igualdade? Comentário ao acórdão do Tribunal Constitucional n. 187/2013. *Direito & Política*, n.º 4, jul.-out. 2013, p. 187).

depender do arrecadado em cada exercício orçamental. Há, portanto, afetação do produto em cada exercício orçamental, uma vez que os encargos dos referidos sistemas de cidadania são fortemente apoiados pela receita fiscal decorrente do IVA SOCIAL e, residualmente, por transferências do Orçamento do Estado para a Segurança Social¹⁰⁹⁸.

Como já referido, em que pese o Decreto-Lei 367/2007 tenha pugnado pelo autofinanciamento bipartido no sistema previdencial e para atender as perdas de rendimentos do trabalho, existe aí uma componente redistributiva relacionada à solidariedade de base profissional, as quais podem ser financiadas pelas receitas consignadas de impostos¹⁰⁹⁹. No mais, as receitas fiscais e do fundo de estabilização da segurança social podem ser empregadas para atender despesas do setor previdencial, além de transferências do setor de proteção da cidadania.

Outro imposto que vem tendo suas receitas consignadas ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança é o Imposto de Renda das Pessoas Coletivas (IRC), nomeadamente ao sistema previdencial de capitalização. Tal afetação de recursos refere-se às receitas arrecadadas e previstas no Capítulo IV do Código do IRC, sendo tal fenómeno introduzido na Lei do Orçamento do Estado para 2018 na base inicial de 0,5% para o exercício em questão, com acréscimo de 0,5% ao ano até alcançar 2% em 2021 (art. 232º da Lei 114/2017, de 29 de dezembro). A consignação de receita fiscal em questão segue mantida no exercício de 2023, conforme art. 233º, 1, da Lei do Orçamento do Estado para 2023 (24-D/2022, de 30 de dezembro)¹¹⁰⁰.

Durante a crise das dívidas soberanas, o Estado português encontrava-se com elevado défice orçamental e se fez necessário a adoção de medidas de equilíbrio financeiro, inclusive mediante receitas adicionais. Nesse contexto, adveio um imposto sobre os prédios urbanos de elevado valor patrimonial tributário, acima de um milhão de euros, na forma da verba 28 da tabela geral do imposto do selo (art. 4º da Lei n.º 55-A/2012)¹¹⁰¹. Todavia, tal incidência

¹⁰⁹⁸ CONCEIÇÃO, Apelle J. B. *Op. cit.*, 2017, p. 624.

¹⁰⁹⁹ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, 2022, pp. 163-164.

¹¹⁰⁰ Na LOE 2023 ainda está prevista a consignação ao FEFSS a parte proporcional da coleta do IRS que corresponder ao englobamento obrigatório dos rendimentos previstos no n.º 14 do artigo 72.º do Código do IRS (art. 226º).

¹¹⁰¹ A incidência fiscal prevista no código 28 do imposto sobre o selo, o qual antecedeu o AIMI fora criado no âmbito do programa de resgate PAEF e quando da intervenção da Troika em Portugal, sendo que aquele imposto se deu em contexto de excecionalidade e era, de fato, um adicional ao IMI. Apenas constou em conjunto com a normatização do imposto sobre o selo para garantir que suas receitas fossem destinadas ao Orçamento do Estado, ao invés de ficarem com as Autarquias, como ocorre com o IMI. Vale ressaltar que aquela crise não foi apenas financeira, mas decorreu de endividamentos que chegaram a 130% do PIB e respingou em várias áreas, como o financiamento da Segurança Social, cuja origem da consignação das receitas do AIMI se pode extrair. (PIRES, José Maria. *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 45).

apresentava inúmeros defeitos no seu desenho normativo, pelo que foi revogada pelo art. 210º da lei 42/2016, a qual institui o Orçamento do Estado para 2017¹¹⁰².

A referida imposição tributária foi substituída pelo Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI), constante do art. 219º da LOE/2017. Deduzido dos encargos de cobrança, o AIMI constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (art. 1º, n. 2, Código do IMI, alterado pelo art. 218º da LOE 2017). Portanto, o AIMI surge como medida para buscar a sustentabilidade da segurança social, em um contexto em que o financiamento dessa área social depende em cada vez maior medida de receitas decorrentes de impostos¹¹⁰³, o que resta mais ainda evidenciado pela criação do AIMI com esta finalidade. A satisfação das necessidades de recursos da Segurança Social é, pois, o fundamento financeiro principal quando da criação do AIMI¹¹⁰⁴.

O Adicional ao Imposto sobre a Propriedade Imobiliária (AIMI) incide sobre a soma do valor tributário dos prédios situados em território português que uma pessoa singular ou coletiva seja titular, excluídos os prédios rústicos, os prédios urbanos classificados como comerciais, industriais e de serviços e os isentos ao IMI¹¹⁰⁵. Tal base de incidência diferencia-se da do IMI, o qual toma em consideração o valor destacado de cada imóvel. Consequentemente, o AIMI tem um âmbito de incidência que vai além do imposto tido como principal, pois tributa o valor agregado e acumulado de bens imóveis da pessoa singular ou coletiva, o que enseja também a sua independência do âmbito de incidência territorial do perímetro municipal, como ocorre com o IMI. Por isso, o AIMI revela-se um imposto nacional,

¹¹⁰²VALDEZ, Vasco & DOMINGOS, Francisco Nicolau. Da *judgatio* à Contribuição Autárquica e ao Imposto da Sisa e Imposto sobre as sucessões e doações: prelúdio da (atual) tributação estática e dinâmica do património. In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord). *Nós e os impostos*. Coimbra: Almedina, 2002, p. 186.

¹¹⁰³DOMINGOS, Francisco Nicolau. Imposto sobre as Grandes Fortunas: o caso português. In: TABOADA, Carlos Palao; MORATAL, Germán Orón; CATARINO, João Ricardo; NABAIS, José Casalta; PISÓN, Juan Arrieta; GODOI, Marciano de Seabra (Orgs). *Finanças Públicas, Direito Financeiro e Direito Tributário em tempos de pandemia*. Belo Horizonte/ São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 191.

¹¹⁰⁴FREITAS, Mariana Batista de. *O novo adicional do IMI*. [Tese de Mestrado em Direito]. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. 2020, p. 201. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37337/1/ulfd136421_tese.pdf. Acesso em: 28 out 2023.

¹¹⁰⁵ Após alterações efetuadas pela Lei do Orçamento do Estado de 2019, de maneira sistematizada, às pessoas singulares o AIMI recai sobre o valor acumulado de imóveis, deduzidos os valores de 600.000,00 euros: sob a taxa de 0,7% para os valores tributáveis de até um milhão de euros; sob a taxa de 1% para os valores tributáveis compreendidos entre 1 e 2 milhões de euros, ou o dobro desse valor quando exercida a opção pela tributação conjunta; sob a taxa de 1,5% para os valores tributáveis superiores a 2 milhões de euros, ou o dobro desse valor quando exercida a opção pela tributação conjunta. Em relação às pessoas coletivas, deduzidos os montantes de 600.000 mil euros: sob a taxa de 0,4% sobre os bens em geral; sob a taxa de 0,7%, quando se tratar de prédios afetos ao uso pessoal do respectivo capital, dos membros de órgãos sociais ou de outros órgãos da administração, dentre outros; sob a taxa de 7,5%, sobre os imóveis sujeitos a um regime fiscal mais favorável do art. 63º-D da Lei Geral Tributária (LGT) (FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Direito Fiscal Constitucional: introdução e princípios fundamentais*. Lisboa: AAFDL, 2020a, pp. 129-130).

tal qual como o IRS e o IRC¹¹⁰⁶ e tampouco deve ser considerado um adicional do IMI, em que pese a nomenclatura adotada e sua colocação normativa no Código do IMI¹¹⁰⁷.

Por levar em consideração o montante de patrimônio imobiliário do contribuinte, o AIMI apresenta-se como imposto de natureza pessoal¹¹⁰⁸ e sucedâneo de um imposto sobre a riqueza/grandes fortunas, embora parcelar, pois não incide sobre a totalidade de riqueza, mas tão somente aquelas decorrentes de certos tipos de imóveis.

A capacidade contributiva está presente no AIMI, pois decorre da necessidade de fazer incidir o esforço de contribuição para a satisfação das necessidades financeiras àqueles que possuam elevada capacidade econômica, o que é revelado também por suas taxas progressivas. Especialmente em face das crises econômicas e financeiras pelas quais Portugal passou nos últimos anos, devem ser ressaltadas as preocupações com a igualdade fiscal e a progressividade, como sugere o art. 103º da CRP, em cujo cerne encontra-se a instituição do AIMI, uma vez que se apresente como imposto pessoal sobre o patrimônio. Ainda ao ser tributado, o proprietário do imóvel tende a torná-lo produtivo, o que ainda acabaria por ser interessante para enfrentar a crise habitacional pela qual o país passa¹¹⁰⁹.

O fato de se concentrar sobre a riqueza decorrente de imóveis se dá em razão dos riscos de evasão do patrimônio financeiro e mobiliário, no contexto de competição fiscal internacional, caso houvesse uma tributação mais agressiva e com fins redistributivos que alcançassem esses bens¹¹¹⁰.

O sucesso do AIMI no sistema fiscal português decorre, em parte, pela opção do legislador em isentar as transmissões gratuitas por via sucessória e por doação entre cônjuges, ascendentes e descendentes, contornando, assim, umas das limitações que a OCDE¹¹¹¹ infere a

¹¹⁰⁶FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2020a, p. 132.

¹¹⁰⁷PIRES, José Maria. *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do patrimônio*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 47.

¹¹⁰⁸ Não obstante esse entendimento, ANA PAULA DOURADO entende que, não obstante as finalidades redistributivas do AIMI, este não chegaria a ser um imposto pessoal, pois não haveria limitação de incidência às pessoas singulares, não incide sobre o patrimônio global e não inclui os prédios urbanos de uso comercial, industrial ou destinados aos serviços (DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 317-318). Já FILIPE VASCONCELOS FERNANDES defende que o AIMI é um imposto especial, incidente sobre o rendimento acumulado sobre a forma de patrimônio imobiliário, pelo que se aplicará a ele o princípio da capacidade contributiva e todo o regime constitucional relativo aos impostos, como a legalidade. (FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2020a, pp. 134-135).

¹¹⁰⁹FREITAS, Mariana Batista de. *Op. cit.*, p. 126-127.

¹¹¹⁰DOMINGOS, Francisco Nicolau. Imposto sobre as Grandes Fortunas: o caso português. In: TABOADA, Carlos Palao; MORATAL, Germán Orón; CATARINO, João Ricardo; NABAIS, José Casalta; PISÓN, Juan Arrieta; GODOI, Marciano de Seabra (Orgs). *Op. cit.*, 2020, pp. 186-191.

¹¹¹¹ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Inheritance Taxation in OECD Countries. *OECD Tax and polices studies*, n.º 28. Paris: OECD, 2021, pp. 41-62. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/e2879a7d-en.pdf?expires=1698520711&id=id&accname=ocid54022976&checksum=D18E3631D089B87A141FCF5D82F791D5>. Acesso em: 28 out 2023.

respeito da igualdade e da eficiência nos impostos sobre grandes fortunas se já existir um imposto sobre doações e sucessões com alíquotas progressivas no sistema nacional¹¹¹².

Outra incidência fiscal recente e relevante para fins da Segurança Social é o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, criado pela lei 27-A/2020, de 24 de julho, a qual alterou a lei do orçamento do Estado de 2020 a fim de adequar a realidade financeira ao contexto pandêmico e destinar receita para estabilização do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (FEFSS).

A justificativa apresentada pelo legislador foi a necessidade de obter novas fontes de financiamento para suportar os custos da resposta pública à crise provocada pela Pandemia de COVID-19¹¹¹³, além de ser uma forma de compensação pela isenção de IVA aos serviços e operações financeiras. Com a criação do referido adicional, a carga fiscal suportada pelo setor financeiro ficaria semelhante à dos demais¹¹¹⁴.

Há de se ressaltar aqui diferenças do ASSB em face da Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB), a qual foi introduzida no contexto da crise econômica de 2007-2008, de acordo com diretrizes do G-20 e do Fundo Monetário Internacional (FMI), apresentando-se como contribuição de estabilidade financeira associada aos riscos sistêmicos bancários¹¹¹⁵.

Por outro lado, o ASSB apresenta natureza jurídica de imposto. De acordo com FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES¹¹¹⁶, em que pese a referida incidência não seja informada pelo princípio da capacidade contributiva, pois não está adequado aos índices tradicionais de aferição de tal princípio na tributação do rendimento, do consumo e do patrimônio, trata-se de um imposto de base real. Isso porque o adicional em questão incide sobre uma matéria coletável objetivamente determinada, sem levar em conta a situação econômica dos respectivos sujeitos

¹¹¹² VALDEZ, Vasco & DOMINGOS, Francisco Nicolau. Tributação sobre o patrimônio: linhas para reflexão sobre uma eventual reforma. In: LOBO, Carlos Baptista & PALMA, Clotilde Celorico. *Nós e os Impostos II*. Coimbra: Almedina, 2023, p. 183.

¹¹¹³ DGO. *Proposta de Lei n.º 33/XIV, de 9 de junho – Orçamento suplementar para 2020*. Disponível em: <https://www.sgeconomia.gov.pt/destaques/dgo-proposta-de-lei-n-33xiv-de-9-de-junho-orcamento-suplementar-para-2020-span-classno-novospan.aspx>. Acesso em: 3 nov. 2023.

¹¹¹⁴ Tal justificativa é contraposta que pela afirmação de que a isenção do IVA ao setor bancário tem se revelado desvantajosa para este segmento econômico, pois impede as deduções do imposto referente às aquisições de bens e serviços e que acabaria por atender ao cliente, que não suportaria o ônus econômico do imposto no custo do serviço contratado (D'ALMEIDA, Joana Cunha & PAOUR, Lourenço. *Adicional de solidariedade sobre o setor bancário*. News & Media, 17 de julho de 2023. Disponível em: <https://adcecija.pt/adicional-de-solidariedade-sobre-o-setor-bancario/#:~:text=A%20Lei%20n%C2%BA%2027%2DA,Estabiliza%C3%A7%C3%A3o%20Financeira%20da%20Seguran%C3%A7a%20Social>. Acesso em: 3 nov. 2023.)

¹¹¹⁵ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *A fair and substantial contribution by the financial sector*. Final report for the G-20. June 2010. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf>. Acesso em: 4 nov 2023.

¹¹¹⁶ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *O (imposto) adicional de solidariedade sobre o setor bancário*. Lisboa: AAFDL editora, 2020b, pp. 110-113.

passivos, ignorando, assim, a capacidade contributiva. Há aqui, por essas razões, um tributo anômalo e atípico, como se fosse um “imposto de grupo”, o qual não pode ser classificado como contribuição financeira e que pode ainda ser objeto de análise constitucional quanto aos princípios constitucionais estruturantes e aos fiscais, tal como a capacidade contributiva.

No mais, o ASSB descola-se do tributo que supostamente lhe origina, qual seja a CSB (Contribuição sobre o Setor Bancário), embora incida sobre os mesmos sujeitos passivos. A destinação das receitas e as finalidades de financiamento são diversas, pois a CSB fora voltada às externalidades do setor bancário, enquanto o ASSB tem como objetivo gerar recursos para a Segurança Social. Acabou o ASSB por ser tornar um imposto especial sobre o setor bancário e consiste numa forma questionável de enfrentar a necessidade de receitas para a proteção social no contexto da Pandemia de Covid-19¹¹¹⁷, pois seria esperado que o referido adicional tivesse guardado conexão ao tributo que lhe deu origem e sua causa: o risco sistêmico bancário¹¹¹⁸.

Feitas essas considerações a respeito das receitas fiscais consignadas ao Fundo de Estabilização da Segurança Social, passa-se agora aos comentários a respeito das contribuições financeiras setorializadas para finalidades outras que não a Segurança Social, mas cuja análise mostra-se pertinente em razão de serem receitas consignadas.

e) Contribuições setorializadas

Vale ocupar algumas linhas dessa tese para discutir uma política financeira que vem sendo utilizada fortemente pelo Estado português nos últimos anos que é a utilização de contribuições, algumas tidas como extraordinárias e setorializadas, para gerar receitas nos contextos de crises econômicas e posteriores a elas. Iremos tratar de algumas delas, ainda que suas receitas não sejam estritamente vinculadas ao financiamento da Segurança Social. Contudo, por se tratar de contribuições financeiras e com receitas consignadas e afetadas a áreas específicas da despesa pública, tal como decorre nas contribuições para a segurança social, a análise dessas acaba por ser interessante para vislumbrarmos pontos em comum como a

¹¹¹⁷ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2020b, pp. 9-10.

¹¹¹⁸ O Centro Administrativo de Arbitragem Administrativa (CAAD) frisou, na decisão constante do processo 598/2022 que o referido adicional não lida com a prevenção de riscos sistêmicos aos quais possam estar as instituições financeiras envolvidas, como decorreu da CBS. Entenderam os árbitros que existe aqui uma forma de obtenção de receita sem a observância da relação causal entre o objeto da tributação e o incremento da capacidade contributiva (CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Processo n.º 598/2022-T*. Julgado em: 21.03.2023. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=ADICIONAL&s_artigos=&s_texto=&id=7044. Acesso em: 3 nov. 2023).

natureza jurídica, o atendimento a finalidades de grupos (sinalagma difuso) e a igualdade na repartição dos encargos financeiros.

Nos últimos anos, o Estado português vem adotando, no âmbito tributário, medidas de curto prazo para incrementar a geração de receitas, diante da exaustão de instrumentos fiscais tradicionais, quais sejam os impostos e as taxas. Assim, houve um forte incremento de tributos de âmbito setorial, quase sempre adotando a alcunha de “contribuição”. Tais exações tendem a ganhar maior aceitação social pois não parecem incidir diretamente na sociedade como um todo, pois os encargos costumam ser concentrados em determinados setores que são rotulados como “ricos” e “suscetíveis de ser justamente explorado”. Desta maneira, observou-se um incremento significativo de “contribuições”, algumas delas “extraordinárias”, em um modelo pouco alicerçado do ponto de vista doutrinário, pois muitas vezes a natureza jurídica do tributo afastou-se do enquadramento grupal que norteia tradicionalmente as contribuições ¹¹¹⁹.

Outro fator de crítica a esse modelo é o fato de tais tributos fiscais ou parafiscais não permitirem identificar a carga fiscal efetiva incidente sobre os sujeitos passivos, além de haver riscos de violação à igualdade entre os contribuintes. Ficam pouco nítidas as razões que identificam a imposição das contribuições sobre determinados setores, enquanto outros gozam de isenções ou simplesmente não estão alcançados no âmbito de tais figuras tributárias. Tais situações são identificadas por CARLOS BAPTISTA LOBO relativamente à Contribuição Extraordinária sobre o Setor Farmacêutico, Taxa de Segurança Alimentar, Contribuição para a Proteção Civil e a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)¹¹²⁰.

Diante da inconveniência de tratar de todas essas modalidades contributivas na presente tese, para não correr o risco de desvios exagerados ao tema, qual seja o financiamento da Segurança Social, opta-se por tratar em específico, ainda que de maneira relativamente sucinta, de três dessas modalidades contributivas: a Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB); a Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS e Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro* (CEDM) e a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE).

¹¹¹⁹LOBO, Carlos Baptista. Os impostos e o risco: da reforma do Estado à Reforma Fiscal. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Op. cit.*, p. 127.

¹¹²⁰*Idem*, p. 127.

e.1) Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB)

A contribuição sobre o setor bancário (CSB) foi instituída desde a lei do orçamento do Estado de 2011 (Lei 55-A/2010, de 31 de dezembro) e ainda está em vigor, ainda que a experimentar algumas alterações sucessivas nas Leis do Orçamento do Estado de 2012 a 2023¹¹²¹.

Como a própria denominação indica, a CSB tem como sujeito passivo as instituições financeiras e incide sobre os passivos que integram os fundos próprios, os depósitos abrangidos pela garantia do Fundo de Garantia de Depósitos, pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo ou por um sistema de garantia de depósitos oficialmente reconhecido nos termos da legislação europeia aplicável, ou considerado equivalente nos termos do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, e os depósitos na Caixa Central constituídos por caixas de crédito agrícola mútuo pertencentes ao sistema integrado do crédito agrícola mútuo e, bem assim, sobre o valor nacional dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos.

Desde a sua instituição, a CSB suscita dúvidas e vem sendo contestada pelo setor bancário, seus sujeitos passivos, sob a alegação de que sua natureza jurídica se aproxima à dos impostos e que, por isso, deveria sujeitar-se às mesmas regras constitucionais destes¹¹²². Nesse sentido, JOÃO ESPANHA E RICARDO PEÃO¹¹²³ entendem que a CSB se trata de um imposto, cuja receita se encontra afetada ou consignada ao fundo de resolução. Isso porque há uma imposição coativa incidente sobre determinados grupos de sujeitos passivos, mas sem relação sinalagmática, concreta ou difusa, que justifique o ônus tributário. Entenderam os autores que a justificativa de mitigação dos riscos sistêmicos do setor bancário não é suficiente para justificar o ônus financeiro imposto aos referidos contribuintes. Contudo, com a mudança do regime do tributo pelo DL 31-A/2012, as receitas da CSB passaram a ficar afetadas ao Fundo de Resolução, pelo que deixaram de ser uma receita geral do Estado. Mesmo assim, entendem que a CSB permanece como receita fiscal indireta recolhida pelo Estado e transferida para o

¹¹²¹Há ainda regulamentações infralegais, destacando-se atualmente a portaria 165-A/2016, de 14 de junho.

¹¹²²FERREIRA, Rogério Fernandes, *et al. Ainda as contribuições sobre o setor bancário*. RFF Lawyers, Newsletters, 31 de março de 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/aindas-contribuicoes-sobre-o-setor-bancario-update-2023/4768/>. Acesso em: 5 nov. 2023.

¹¹²³ESPANHA, João & PEÃO, Ricardo. Contribuição sobre o setor bancário: subsídios para a sua qualificação tributária. *Revista Arbitragem Tributária*, n.º 10, 2019. Disponível em: https://espanhaassociados.pt/wp-content/uploads/2019/03/Arbitragem-Tribut%C3%A1ria_Contribui%C3%A7%C3%A3o-sobre-o-setor-Banc%C3%A1rio.pdf. Acesso em: 5 nov. 2023.

referido Fundo. Tanto assim seria que, com o alargamento de sua base de incidência subjetiva, a CSB passou a reforçar traços da capacidade contributiva.

Porém, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)¹¹²⁴, acerca da Contribuição do Setor Bancário (CSB), pugnou pela não aplicação do princípio da capacidade contributiva a ela, pois na qualidade de contribuição financeira, deve ser pautada pelo princípio da equivalência.

A referida decisão do STA é acompanhada por estudiosos do assunto, que enxergam na CSB uma maneira adequada de buscar recursos para o fundo financeiro, o qual se justifica pelas oscilações financeiras ocorridas desde a crise do Subprime e por riscos que desestabilizações do setor provocam à economia e aos cidadãos. Em razão desta finalidade do tributo e dos sujeitos passivos que devem arcá-lo, compatível a CSB se torna a tipologia das contribuições financeiras¹¹²⁵.

e.2) A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS e Dispositivos Médicos para diagnóstico *in vitro* (CEDM)

A Contribuição Extraordinária sobre os Fornecedores da Indústria de Dispositivos Médicos do SNS e Dispositivos Médicos para diagnóstico *in vitro* (CEDM) foi instituída pela

¹¹²⁴Conforme consta do acórdão no processo 03522/155BESNT, 2ª secção, Rel. José Gomes Correia, que a contribuição sobre o setor bancário não apresenta natureza jurídica de imposto, mas sim é pautada pela equivalência e, por isso, suas taxas podem ser proporcionais. SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. *Proc. 03522/15.5BESNT*. 2ª secção. Rel. José Gomes Correia. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/858bd76b01c4b5828025869700404b9e?OpenDocument&ExpandSection=1>. Acesso em: 28 maio 2023. Ainda, destacam-se os seguintes trechos do acórdão do processo 02883/16.BELRS01261/17), de 18 de setembro de 2019. “O regime jurídico da Contribuição sobre o Sector Bancário foi posteriormente e sucessivamente alterado pelas Leis n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro e n.º 7-A/2016, de 30 de Março e pelas portarias 176-A/2015, de 12 de Junho, e 165-A/2016, de 14 de Junho, as quais continuaram, sempre, a implementar um sistema proporcional de taxas fixas (respectivamente de 0,085% e 0,110 sobre o valor apurado). Ora a nosso ver, não resulta evidente, nem do artigo 8.º nem de todo o regime jurídico que cria a CESB, nem do relatório do Orçamento de Estado de 2011, uma opção do legislador no sentido de criação de um sistema de tributação progressiva com taxas variáveis. Pelo contrário, tendo em conta o objectivo de atenuação dos riscos sistémicos que presidiu à implementação da Contribuição sobre o Sector Bancário, e analisando o método de tributação dos elementos do passivo em sede de Contribuição sobre o Sector Bancário, não é de afastar a opção do legislador no sentido de criação de um sistema proporcional de tributação: em função dos valores de passivo concretamente apurados resultará uma maior mitigação de tais riscos sistémicos, uma vez que a um maior endividamento, e em consequência um maior risco sistémico, equivalerá uma maior tributação.” SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. *Acórdão de 2019-09-18 (Processo n.º 02883/16.3BELRS01261/17), de 18 de setembro*. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/02883-2019-189321975>. Acesso em: 28 maio 2023.

¹¹²⁵CERQUEIRA, Tiago. *Contribuição sobre o setor bancário*. [Tese de Mestrado] submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Lisboa, Março de 2021, pp. 58-61. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15270/1/Contribui%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20o%20Setor%20Banc%C3%A1rio%20-%20Tiago%20Cerqueira.pdf>. Acesso em: 5 nov. 2023.

lei 2/2020, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para 2020. De acordo com o art. 375º, art. 1º, 2, o valor da contribuição é aferido em função de montante das aquisições de dispositivos médicos e tem por objetivo garantir a sustentabilidade do SNS. A base de incidência objetiva é o valor total das aquisições de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* às entidades do SNS, deduzido do imposto sobre o valor acrescentado (art. 3º, 1). Já no aspecto subjetivo, são contribuintes da nominada contribuição os fornecedores, sejam fabricantes, seus mandatários ou representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou apenas comercializadores, que faturem às entidades do SNS o fornecimento de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (art. 2º, 1), com a exclusão dos dispositivos médicos e os dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* de grande porte destinados ao tratamento e diagnóstico referidos no art. 2º, 2. A CEDM vem sendo mantida nos anos subsequentes, estando mantida na Lei de Orçamento do Estado para 2023. A mudança mais significativa ocorreu a partir da LOE 2021, quando passou a incidir sobre o montante total da faturação trimestral dos fornecimentos de dispositivos médicos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* às entidades do SNS, sendo este valor determinado com base nos dados de aquisições reportados pelos serviços e estabelecimentos do SNS, deduzido do respetivo Imposto sobre o Valor Acrescentado¹¹²⁶.

Apresenta-se a CEDM como instrumento fiscal que visa a dar resposta a um centro de despesa pré-existente, no caso as despesas do SNS com dispositivos médicos, sendo inegável a sua caracterização como tributos de receita consignada ao financiamento do Sistema Nacional de Saúde, nomeadamente o fundo de apoio à aquisição de tecnologias de saúde inovadoras pelo SUS.

Na visão de FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, a CEDM não pode ser qualificada como contribuição financeira, pois não existe grupo homogêneo de beneficiários pela prestação pública financiada, pois sequer existe a prestação específica a cargo do Estado. Mesmo o setor da indústria de dispositivos médicos não pode ser destinatário das ações estatais aqui financiadas. Também não há responsabilidade grupal, pois não existe relação entre as entidades do setor dos dispositivos médicos e as necessidades financeiras relacionadas à incidência tributária em comento, sendo que as últimas devem ser atendidas pelo Poder Público. Por fim,

¹¹²⁶FERREIRA, Rogério Fernandes, *et al.* *A Contribuição extraordinária sobre os fornecedores do Serviço Nacional de Saúde (SNS)*. RFF Lawyers, Newsletters, 23 de março de 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-os-fornecedores-do-servico-nacional-de-saude> sns/4758/#:~:text=A%20Lei%20do%20Or%C3%A7amento%20do,2021%20e%20mantida%20em%202022. Acesso em: 5 jun. 2023.

os recursos arrecadados não são destinados a pagar ou compensar quaisquer benefícios gerados aos sujeitos passivos da contribuição, mas sim para amortizar a dívida do SNS com dispositivos médicos¹¹²⁷.

Não há aqui, desse modo, a principal finalidade das contribuições financeiras, que é o componente grupal, embora alguns as considerem como impostos especiais afetos a determinados fins, como decorre com as contribuições para a segurança social, na chamada Taxa Social Única (TSU)¹¹²⁸.

Nesse sentido, a CEDM tem natureza jurídica de imposto, pois é dotada de unilateralidade, ou seja, sem qualquer contraprestação estatal ou benefício direto ao sujeito passivo. É um imposto especial sobre vendas, pois não se aplica a qualquer transação comercial, mas tão somente as de dispositivos médicos¹¹²⁹.

e.3) Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)

Importante destacar a CESE – Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético. Tal incidência foi inserida inicialmente na Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n. 83-C/2013), cujo objetivo fora declarado como “financiar mecanismos que promovam a sustentabilidade sistémica do setor energético, através da constituição de um fundo que visa contribuir para a redução da dívida tarifária e para o financiamento de políticas sociais e ambientais do setor energético” (art. 1º, n. 2, art. 228º). Tal dívida tarifária do setor energético refere-se a sobrecustos que não foram tomados em consideração quando da fixação das tarifas e que estariam sendo objeto de tentativa de correção por meio das receitas geradas pela CESE¹¹³⁰.

A referida contribuição foi sendo mantida no ordenamento jurídico português, ainda que sofrendo alterações por meio das leis 33/2015, 42/2016 e 71/2018, esta última tratando da Lei do Orçamento do Estado para 2019. De início, a incidência da CESE incidia sobre vários operadores ao longo de toda a cadeia do setor energético, tendo sido alargada para alcançar os contratos de aprisionamento de longo prazo (*take or pay*), como ocorre com o aprisionamento

¹¹²⁷FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2020a, pp. 137-139.

¹¹²⁸CATARINO, João Ricardo. Teoria Fiscal. In: CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade*. Vol. 1: Princípios gerais e fiscalidade interna. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 23.

¹¹²⁹FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2020a, pp. 140-141.

¹¹³⁰CHIQUELHO, Diogo Pina. A contribuição extraordinária sobre o setor energético: a extrafiscalidade, a técnica e as querelas constitucionais. *Julgar on line*, Abril 2023, p. 10. Disponível em: <https://julgar.pt/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-o-setor-energetico-a-extrafiscalidade-a-tecnica-e-as-querelas-constitucionais-um-ponto-de-situacao-e-de-vista/>. Acesso em: 29 maio 2023.

de gás natural no território português (lei 33/2015). Já a lei 71/2018 promoveu alterações mais significativas no campo das isenções, tornando-as mais restritas.

Vale ressaltar que, inicialmente, o Tribunal Constitucional não reconheceu vícios de constitucionalidade no regime jurídico da CESE, como atestam vários acórdãos, dentre os quais se destaca o 7/2019¹¹³¹.

Havendo um propósito de equalizar a dívida do setor energético e tendo sido a CESE qualificada legalmente como “contribuição extraordinária”, seria necessário que ela alcançasse apenas quem contribuiu para os desequilíbrios na área da energia. Isso porque as contribuições financeiras são pautadas pela responsabilidade grupal e apenas quem integra esse grupo é que deve arcar com os ônus do tributo em questão¹¹³².

¹¹³¹TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 07/2019. Processo 141/16. 2ª secção. Relator: Conselheira Catarina Sarmento e Castro.* Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190007.html#:~:text=Neste%20conspecto%2C%20a%20jurisprud%C3%Aancia%20do,na%20determina%C3%A7%C3%A3o%20das%20op%C3%A7%C3%B5es%20pol%C3%ADticas>. Acesso em: 1 jun. 2023).

¹¹³²Muitas controvérsias sempre estiveram presentes quanto à natureza jurídica da CESE. O Tribunal Constitucional inicialmente reafirma o seu enquadramento como “contribuição financeira”, em razão do objetivo de redução da dívida tarifária e a promoção do financiamento de políticas no setor de energético, de cariz social e ambiental, além de ações referentes à eficiência energética e medidas de apoios a empresas. Com isso, haverá contrapartidas, ainda que difusas, aos sujeitos passivos da CESE. Portanto, com a finalidade arrecadatária indo além da diminuição da dívida tarifária, com a criação do FSSSE, estaria garantida a estrutura bilateral e com contrapartidas ao contribuinte no referido tributo, que assim não poderia ser considerado imposto. Assim, arrematou o TC no acórdão 07/2019: “Aliás, a circunstância de ser ainda possível identificar, na CESE, quer a tributação de benefícios, mesmo que reflexos, destinados a um especial conjunto ou categoria de sujeitos passivos, quer o objetivo de cobrir os custos que as soluções regulatórias desse financiamento pressupõem, legitima materialmente a consignação de receitas, por lei considerada excecional.” (TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 07/2019. Processo 141/16. 2ª secção. Relator: Conselheira Catarina Sarmento e Castro.* Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190007.html#:~:text=Neste%20conspecto%2C%20a%20jurisprud%C3%Aancia%20do,na%20determina%C3%A7%C3%A3o%20das%20op%C3%A7%C3%B5es%20pol%C3%ADticas>. Acesso em: 1 jun. 2023). Também se posicionando pela constitucionalidade da CESE e por seu enquadramento como contribuição financeira, o CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa) não enxergou aqui a violação ao princípio da não consignação. Para tal, refutou a pretendida tese de invalidação ao dizer que não bastaria ser alegado que a situação de emergência financeira e de desequilíbrio nas contas do Estado não existiu nos anos posteriores à crise da Troika, quando a CESE foi mantida e prorrogada. E inferiu também que qualquer espécie tributária, seja ela imposto, taxa ou contribuição, poderia ser utilizada em prol da consolidação orçamental. Portanto, tal função não é precípua dos impostos e sua existência, por si só, não permite que a CESE seja entendida como tal. (CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Processo 826/2021-T.* Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAyMjExMjIxMTMyMzgwLlA4MjZfMjAyMS1UIC0gMjAyMi0xMS0wNCAtIEpVUklTUfJvREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D>. Acesso em: 29 maio 2023). Todavia, tais entendimentos não foram devidamente aceitos pela doutrina. Nesse sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS e MARTA COSTA SANTOS entendem que a CESE se trata de um imposto especial, pois se assenta na capacidade contributiva, conforme será explicitado a seguir (NABAIS, José Casalta & SANTOS, Marta Costa. *Contribuição extraordinária sobre o setor energético: um imposto sob outro nome. Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, n.º 2, 2022, p. 73). Já SÉRGIO VASQUES defende que a CESE não tem natureza jurídica de contribuição, mas sim de um imposto, pois, como está pautada nos ganhos das empresas do setor energético, o foco estaria na capacidade contributiva (VASQUES, Sérgio. *A contribuição extraordinária sobre o setor energético. In: VASQUES, Sérgio (Coord.). A Fiscalidade da energia.* Coimbra: Almedina, 2020, p. 249). CARLOS LOBO defende não ser possível alinhar a CESE a qualquer das espécies tributárias conhecidas em Portugal, pois o objetivo de internalização/compensação das exterioridades negativas imputadas presumivelmente ao setor energético não seria compatível com a essência das contribuições, pois a mera existência de ativos por parte das empresas não é razão suficiente para tal. Também não seria um imposto, pois tal espécie tributária não poderia funcionar como categoria residual, na qual figuras

Nesse sentido expressamente se manifestou o Tribunal Constitucional Português, ao admitir que o:

princípio da equivalência projeta-se na estruturação subjetiva do tributo através do recorte de um grupo de pessoas que tem interesses e qualidades em comum, que tem responsabilidades na concretização dos objetivos a que o tributo se dirige, e que a prestação tributária seja empregue no interesse dos membros grupo¹¹³³.

Em que pese tanto as taxas quanto as contribuições financeiras sejam informadas pela vinculação, o mesmo Tribunal Constitucional definira que, ao contrário das taxas, em que a vantagem obtida ao indivíduo é real e singularizável, nas contribuições, a vantagem ao grupo envolvido é presumida, o que decorre da relação mais difusa ou reflexa. Por isso, o grau de exigência na objetividade da vinculação nas contribuições financeiras é mais atenuado¹¹³⁴.

Tal postura do TC, naquele momento, foi considerada muito menos exigente quanto à percepção do tipo de prestação pública efetivamente realizada e a forma como se projeta sobre determinado grupo. Houve, então, um défice na verificação da utilidade de grupo, pois o TC assumira que um grupo tendencialmente homogêneo dispensaria a comprovação mais forte de se ele é ou não beneficiário de algum tipo de prestação por parte de uma entidade pública. Assim, a lógica relacional das contribuições fora subvertida, pois fora marginalizada a aferição dos benefícios efetivamente atribuídos ao grupo. Por isso, o TC admitira uma presunção excessivamente alargada, ao ponto de inviabilizar que os membros de determinado grupo, ainda que homogêneo, pudessem demonstrar que não eram destinatários de determinados benefícios ou utilidades¹¹³⁵.

Diante disso, a crítica formulada ao entendimento de então do TC reside na constatação de que os sujeitos passivos da CESE não seriam atendidos pelas prestações públicas que visam financiar, havendo uma falsa relação de trocas entre as empresas contribuintes e as medidas públicas que levam à formação do défice tarifário¹¹³⁶.

exóticas não poderiam ser enquadradas. (LOBO, Carlos Baptista. *Finanças e fiscalidade do ambiente e da energia*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 56). Por fim, FILIPE VASCONCELOS FERNANDES acaba por ser amoldada à categoria de contribuição especial, uma vez que se destina ao financiamento de maiores despesas do que aquelas pautadas pela bilateralidade exigida para as contribuições financeiras, sendo mais forte aqui a capacidade contributiva (FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *A contribuição extraordinária sobre o setor energético – regime fiscal e constitucional*. Gestlegal, 2019, p. 110).

¹¹³³TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 344/2019. Processo 673/17*. Plenário. Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190344.html>. Acesso em: 31 maio 2023.

¹¹³⁴TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 332/2021. Processo 1197/19*. 1ª secção. Rel. Conselheiro Pedro Machete. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210332.html>. Acesso em: 31 maio 2023.

¹¹³⁵FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2022, pp. 94-95.

¹¹³⁶NABAIS, José Casalta & SANTOS, Marta Costa. *Op. cit.*, 2022, p. 63.

No mais, uma parcela significativa da contribuição representa uma receita destinada ao custeio do financiamento em geral das despesas públicas e na busca da sustentabilidade das finanças públicas como um todo, que deveriam ser repartidas pela generalidade dos contribuintes¹¹³⁷. Logo, os fins regulatórios não estariam presentes na CESE, mas preponderaram as finalidades de combate ao déficit público e à dívida tarifária associada¹¹³⁸.

Pela falta de equivalência, a CESE se afastaria, na sua essência, das figuras das contribuições financeiras e consistiria, na realidade, em um imposto, um “IRC paralelo”, que seria um conjunto de tributações, mais ou menos avulsas, sobre determinadas empresas. Tais imposições tributárias servem como medida compensatória à redução da taxa institucional do IRC, em razão da concorrência fiscal internacional, manifestada na busca por investimentos e capitais por meio de menores encargos tributários sobre os rendimentos¹¹³⁹. Por consequência, a manutenção do critério da residência no âmbito fiscal internacional, em um cenário em que os países buscam atrair investimentos para seus territórios mediante a adoção de taxas mais baixas, ocasiona a busca por novas formas de incidência que se afastem estritamente dos impostos sobre os rendimentos¹¹⁴⁰.

Deve-se levar em conta a configuração da CESE como imposto especial que não se dirigiu a todas as pessoas singulares e coletivas, mas tão somente às empresas do setor energético, as quais podem ter rotuladas como discriminadas. Não houve a repartição do esforço financeiro à sociedade como um todo, e sim observou-se a concentração sobre as empresas de determinado setor. Por isso, percebe-se a violação ao princípio da igualdade fiscal no espectro da generalidade ou universalidade, pois não foi levada em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes de forma geral, mas se concentrou apenas a um determinado setor da atividade econômica¹¹⁴¹.

4.2 O financiamento da Previdência Social no Brasil

4.2.1 Inserção no Orçamento da Seguridade Social

¹¹³⁷*Idem*, pp. 63-64.

¹¹³⁸ LOBO, Carlos Baptista. *Finanças e fiscalidade do ambiente e da energia*. Coimbra: Almedina, 2019., p. 428.

¹¹³⁹ NABAIS, José Casalta & SANTOS, Marta Costa. *Op. cit.*, pp. 71-72.

¹¹⁴⁰ LOBO, Carlos Baptista. Os impostos e o risco: da reforma do Estado à Reforma Fiscal. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Op. cit.*, p. 128

¹¹⁴¹ NABAIS, José Casalta & SANTOS, Marta Costa. *Op. cit.*, pp. 73-75.

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil (CF/88), em seu art. 165, §5º, determina que a lei orçamentária anual compreenderá: o orçamento fiscal, referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Considerando que a Seguridade Social, nos termos do art. 194 do Texto Maior brasileiro, compreende a previdência social (arts. 201 e 202, CF/88), a assistência social (art. 203 e 204, CF/88) e a saúde (art. 196 a 200, CF/88), o orçamento, assim como as receitas e despesas que dele constam, não se limitam àquelas relativas à previdência social¹¹⁴².

A previsão da existência de três orçamentos demonstra o objetivo de tratar as receitas e despesas gerais da União de maneira apartada das empresas em que a União detém capital acionário e, em especial, daquelas relativas à Seguridade Social. Com isso, busca-se garantir a vinculação das receitas afetadas à referida área social e, por consequência, fomentar as possibilidades de controle e maior transparência nas contas públicas¹¹⁴³.

Embora haja três peças orçamentais distintas, todas são aprovadas e constam do mesmo instrumento normativo, na forma de lei ordinária.¹¹⁴⁴ Tal enquadramento evidencia o prestígio ao princípio da unidade no orçamento, pelo qual as três partes orçamentais estejam articuladas uniformemente perante o princípio da programação e traduzam uma orientação política convergente¹¹⁴⁵. Portanto, os orçamentos setoriais são admitidos, mas precisam estar

¹¹⁴²Por abranger a saúde, o orçamento da seguridade social brasileiro vai além do que o orçamento da segurança social portuguesa compreende, vez que este último abrange o sistema previdencial e o sistema de proteção da cidadania, o qual, guardadas as devidas particularidades, equivale à assistência social brasileira, pois confere benefícios de natureza não contributiva, ao contrário da previdência

¹¹⁴³PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro*. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 79.

¹¹⁴⁴Sem ter a pretensão aprofundar a questão, cabe ressaltar que prevalece atualmente na doutrina brasileira a natureza jurídica de lei, em sentido formal, pois aprovada pelo Congresso Nacional, mas com natureza impositiva (CONTI, José Maurício. Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*, ano 21, nº 54, 2020, pp. 65-78, p. 66). Em razão dos objetivos e metas a serem obrigatoriamente perseguidos pela Administração Pública constarem do planejamento presente nas leis orçamentárias, devem ser as referidas leis consideradas materiais com caráter impositivo, pelo que não prevalece um caráter meramente formal (FARIA, Rodrigo Oliveira de. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*. [Dissertação de Mestrado], Faculdade de Direito: Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-112722/publico/Microsoft_Word_FINAL_dissertacao.pdf. Acesso em: 8 nov 2023).

¹¹⁴⁵HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014, pp. 79-80.

consolidados numa única lei, a fim de possibilitar ao governo uma percepção das finanças públicas como um todo¹¹⁴⁶.

Além disso, a lei orçamentária anual deve guardar sintonia com as demais leis orçamentárias no Brasil, quais sejam a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Plano Plurianual, todas a dever formar um sistema articulado de normas que consistam em um planejamento e ação orientada para cumprir os objetivos descritos na Constituição Federal¹¹⁴⁷, especialmente aqueles previstos no art. 3º¹¹⁴⁸.

Os objetivos programados na lei orçamentária devem ser tidos como obrigatórios, embora o emprego dos recursos previstos seja facultativo, pois o gasto pode se revelar necessário ou não para a implementação do programa previsto¹¹⁴⁹. Portanto, têm-se que o orçamento no Brasil é considerado autorizativo. Não obstante isso, algumas modificações vêm ocorrendo na Constituição brasileira que vêm reforçando o caráter impositivo da execução de algumas das despesas previstas no orçamento¹¹⁵⁰.

Não obstante o orçamento venha a prever as despesas a serem realizadas no exercício financeiro em questão, o planejamento contido nas leis orçamentárias deve guardar sintonia com o conteúdo da legislação permanente, onde constarão gastos de natureza continuada e que

¹¹⁴⁶MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocencio Martires & BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva e Instituto Brasiliense de Direito Público, 2008, p. 1349.

¹¹⁴⁷ROCHA, Francisco Sérgio Silva. O orçamento como norma jurídica: uma discussão necessária sobre a natureza do orçamento público. In: HABER, Michel & ATHIAS, Daniel (Org). *Estudos de Direito Financeiro e Tributário: homenagem ao Professor Fernando Facury Scaff*. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2021. p. 58

¹¹⁴⁸Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹¹⁴⁹CORREIA NETO, Celso B. *Orçamento público: uma visão analítica*. Brasília: ESAF, 2008

¹¹⁵⁰Sem maiores aprofundamentos que seriam incompatíveis com os objetivos centrais desta tese, deve ser ressaltada a Emenda Constitucional 86/2015, que determinou a obrigatoriedade da execução das despesas quando postas no orçamento por emendas dos parlamentares até o patamar de 1,2% da receita corrente líquida, devendo a metade ser destinada a serviços públicos de saúde (art. 165, §9º). Após, a EC 100/19 modificou a redação do art. 165, §10 que passou a dispor: “A administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade.”. A mesma EC 105/19 alterou o art. 166, §12, para determinar que as emendas parlamentares de bancada devem ser executadas, até o limite de 1% da receita corrente líquida do ente realizada no exercício anterior, independentemente do tipo de despesa. Essas vinculações ao executivo em matéria orçamentária são aplicáveis apenas ao orçamento fiscal e da seguridade, não se estendendo ao orçamento de investimento das empresas estatais (art. 165, §13, CF/88). As emendas individuais impositivas dos parlamentares hoje merecem tratamento específico pelo art. 166-A da CF/88. Além disso, a EC 126/22 ampliou o grau de imposição das execuções orçamentárias das emendas parlamentares para 2% da Receita corrente líquida (arts. 166, §§ 9º, 9º-A e 11) (PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 65). Pelo excesso de alterações recentes na constituição financeira, com tendências a desconsiderar o planejamento para tais mudanças e que muitas vezes trazem regulamentações disfarçadas de emendas, coloca-se em risco a segurança jurídica e a própria efetividade esperada para as futuras gerações no atendimento dos direitos humanos (SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (Des)venturas para a constante reforma constitucional financeira. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 744-745).

permanecerão ao longo dos anos. Portanto, as despesas decorrentes de outras leis e da própria Constituição, consideradas fixas, devem constar das leis orçamentais e não há dúvidas quanto ao seu caráter impositivo¹¹⁵¹. Isto posto, as referidas leis, no direito brasileiro, não podem deixar de cumprir as despesas de caráter obrigatório¹¹⁵², alterar as transferências entre os entes federados (art. 157 a 160, CF/1988), o pagamento da remuneração dos servidores públicos e do serviço da dívida pública (art. 9º, §2º, Lei Complementar 101/00), o pagamento de débitos públicos tidos por indúvidos e os gastos de políticas públicas específicas determinadas pela legislação não orçamental¹¹⁵³.

Quanto às receitas públicas, também não há necessidade de previsão destas nas leis orçamentárias anuais para que estejam efetivamente válidas e cobradas no exercício financeiro, conforme entendimento há muito consolidado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal¹¹⁵⁴. No mais, o antigo princípio da anualidade, previsto no art. 150, §29 da revogada Constituição de 1967 e que determinava a autorização orçamentária para a cobrança do tributo no ano, não vigora mais desde a Emenda Constitucional 01/1969 e não foi contemplado na Constituição Federal de 1988. Assim, a previsão orçamental deixa de ser ato-condição para a vigência do tributo e, no aspecto da receita, o orçamento se concentra em calcular os recursos prováveis com os quais a despesa pode ser realizada, mas não cria direitos subjetivos¹¹⁵⁵. Mesmo se não houver menção ao tributo na lei orçamental, não há inviabilidade para sua cobrança no exercício seguinte. Basta a lei que o institui ser editada pelo próprio ente federado, não precisando ser renovada a cada orçamento¹¹⁵⁶.

¹¹⁵¹BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15.ª ed. Imprensa: Rio de Janeiro, 1998, p. 442.

¹¹⁵²De acordo com o art. 17, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00), “*considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios*.” Nessas despesas, existe uma obrigação decorrente do vínculo entre o ato da despesa e o ato administrativo, a lei ordinária e mesmo o texto Constitucional que obriga o ente federado a efetivá-la (OLIVEIRA, Régis & HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, pp. 114-116).

¹¹⁵³PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. *Políticas públicas nas leis orçamentárias*. Coleção direito em contexto: grandes questões regulatórias. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 93-94.

¹¹⁵⁴Súmula 66 do STF: “É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula 66*. Sessão Plenária, aprovada em 13 dez. 1963. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3621#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtima%20a%20cobran%C3%A7a%20do,in%C3%ADcio%20do%20respectivo%20exerc%C3%ADcio%20financeiro.&text=Cabe%20ao%20Poder%20Legislativo%20autorizar,como%20express%C3%A3o%20da%20vontade%20popular>. Acesso em: 8 nov. 2023).

¹¹⁵⁵ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 14ª ed. Rio de Janeiro & São Paulo: Renovar, 2000, p. 82.

¹¹⁵⁶OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 5.ª ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2013, pp. 447-448.

Adaptando ao que foi aqui colocado para a Seguridade Social, por via de consequência, fica evidente a não necessidade de menção às suas fontes de financiamento em cada lei orçamentária, especialmente das contribuições sociais.

O financiamento mais delineado da Seguridade Social no Brasil ganha maior conotação com a área da previdência, pois a saúde e a assistência não têm suas prestações condicionadas ao recolhimento contributivo por parte dos beneficiários. Nessa toada, emerge a questão de se a seguridade social como um todo deve ser financiada exclusivamente por recursos oriundos das contribuições sociais, se apenas a previdência deve ser munida por estes ou mesmo se esse setor pode receber montantes que não sejam provenientes das contribuições sociais. Por via de consequência, discute-se se o setor previdenciário no Brasil deve ser autossustentado pelas contribuições – e quais delas podem ser utilizadas para suprir tal desiderato – ou se é possível a utilização de outras fontes de receitas, como contribuições especiais atípicas, impostos ou dotações orçamentárias advindas de outras áreas. Tal questão será abordada no item subsequente.

4.2.2 O equilíbrio financeiro da Previdência Social no Brasil: controvérsias nos parâmetros adotados. O princípio da diversidade de financiamento e o da segregação contábil das áreas no orçamento da seguridade

Como já mencionado no tópico anterior, o orçamento público no Brasil, inclusive o da Seguridade Social, deve ser dotado de programação. Para evitar eventuais descompassos entre a programação estabelecida nas leis orçamentárias e nas leis que estabeleçam essas despesas continuadas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece, nos seus arts. 16 e 17, que as despesas obrigatórias de caráter continuado devem apresentar estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que devem entrar em vigor e nos dois subsequentes e a compatibilidade com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias. A pretendida convergência alcança também a lei de responsabilidade fiscal e, consequentemente, que pugnam, conforme já inferido, pelo equilíbrio financeiro e orçamentário. Ou seja, as ações diversas que determinado ente federado pretende programar, além de dependerem de dotações orçamentárias, devem ter em conta os limites constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal.¹¹⁵⁷

¹¹⁵⁷ Já tratamos dos referidos assuntos em textos anteriores: REI, José Aníjar Fragoso. A impossibilidade de redução da remuneração do servidor público para atender ao limite de despesa com pessoal: os direitos fundamentais como limites ao equilíbrio fiscal. In: TUPIASSU, Lise; MURTA, Antonio Carlos Diniz & FEITOSA, Raymundo Juliano (Coord). *Direito tributário e financeiro*. Florianópolis: CONPEDI, 2019. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/048p2018/s21zr5kh/5I25os8Fwab5bKc9.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2023. REI, José Aníjar Fragoso. O Direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo necessário. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; MACEI,

No aspecto da despesa, além dos critérios de controle dos gastos de caráter continuado, para as prestações da Seguridade Social, a Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu art. 24, indica a necessidade de observância, quando do seu aumento, dos já mencionados critérios relativos às despesas de caráter continuado previstos no art. 17 da mesma lei.

Ainda, o referido dispositivo reforça o princípio da precedência da fonte de custeio, pelo qual nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio (art. 195, §7º da Constituição Federal de 1988). A referida condicionante posta pela Constituição deve ser dirigida ao legislador e aos formuladores de políticas públicas sociais, que devem observar a previsão de receitas para custeio da ampliação da rede de proteção. No entanto, a análise de tal requisito não pode condicionar o Poder Judiciário a reconhecer direitos previdenciários a partir da aplicação da legislação em vigor¹¹⁵⁸. Não pode, desta maneira, o juiz ficar limitado a reconhecer direitos previdenciários sob o temor de causar desequilíbrios financeiros e aumentar o alegado déficit da previdência social¹¹⁵⁹.

Por outro lado, deve ser ressaltada a preocupação com o elevado grau de despesa previdenciária no Brasil em razão de decisões judiciais, as quais representaram, em 2017, 15% do total dos custos do setor, conforme levantamento efetuado pelo Tribunal de Contas da União¹¹⁶⁰. Tal montante causa impactos à sustentabilidade da previdência social, pois o que é determinado por decisão judicial e representa aumento de despesas para o sistema não está sujeito à regra da precedência da fonte do custeio. Maior gravidade há quando o Poder Judiciário redesenha as prestações previstas no ordenamento jurídico ou estende a proteção a pessoas que não estariam contempladas em um momento inicial¹¹⁶¹.

Demetrius Nichele & FISCHER, Octavio Campos. *Direito tributário e financeiro I*. [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: CONPEDI, 2016. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/9084t7dw/fBe43lN4kTXqW57u.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2023.

¹¹⁵⁸SAVARIS, José Antonio. A Aplicação Judicial do Direito da Previdência Social e a interpretação perversa do Princípio da Precedência do Custeio: O argumento Alakazan. *Revista Direitos Fundamentais e Democracia*, vol. 10, n.º 10, jul./dez. 2011, p. 292. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/14>. Acesso em: 19 nov. 2023.

¹¹⁵⁹FERNANDES, Ana Paula & YOSHIOKA, Giseli Canton Nicolao. Sustentabilidade da Seguridade Social e a Desvinculação de receitas da União destinadas à implementação dos direitos sociais. In: FERNANDES, Ana Paula; SANTOS, Roberto de Carvalho; SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Revisão da Vida Toda*. Belo Horizonte: IEPREV Editora, 2021, p. 78.

¹¹⁶⁰TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO. *Acórdão 2.894/2018*. Plenário. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordaoCompleto/*/NUMACORDAO%253A2894%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse. Acesso em: 1 dez 2023.

¹¹⁶¹PIERDONÁ, Zélia Luiza. A necessidade de ajustes para garantir a sustentabilidade da previdência social brasileira. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*, vol. 230, ano 49, jul./ago. 2023, pp. 313-328, p. 324.

De acordo com o §2º do mencionado art. 24, tal exigência aplica-se a benefícios ou serviços de saúde, previdência e assistência social, inclusive aqueles destinados aos servidores públicos e militares ativos e inativos e aos pensionistas. Há dispensa da compensação de criação de outras fontes de receitas quando houver incremento de despesa que trate de: I. concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente; II. expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados e; III. reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real¹¹⁶² (art. 24, §1º, LRF).

O referido art. 24 da LRF, bem como o art. 17 do mesmo diploma, teve sua constitucionalidade reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em afinidade ao conceito de responsabilidade fiscal que norteia o referido diploma legal, em prestígio à responsabilidade democrática e ao amadurecimento fiscal, em detrimento do oportunismo político, da inconsequência, do desaviso e do imprevisto nas finanças públicas, como consta do voto do Ministro Alexandre de Moraes no julgamento da ADI 2.238/DF¹¹⁶³.

Não obstante o Pretório Excelso do Brasil tenha inferido a validade das referidas regras de controle das despesas da Seguridade Social, foi proferida decisão cautelar na ADI 6.357/DF¹¹⁶⁴ a fim de flexibilizar as exigências financeiras como condição do aumento de despesas da seguridade social previstas no mencionado art. 24 [assim como as do art. 14, 16 e 17 da LRF] em situações de excepcionalidade, qual seja a pandemia de COVID-19. Para tal, considerou-se prevalecer o direito à vida e à saúde, de maneira a autorizar gastos extraordinários quanto às medidas adotadas¹¹⁶⁵. O contexto em que a decisão foi proferida demonstra que, em certos momentos históricos, o rigor orçamentário pode ser flexibilizado diante das

¹¹⁶²Nos dois últimos casos (expansão e reajustamento), não há criação de novos benefícios, mas a melhoria dos já existentes, pelo que não há necessidade de compensação pelo aumento da receita ou redução de despesa permanente. Já a hipótese da primeira exceção versa a respeito da criação de benefícios e não propriamente expansão e criação. Por essa razão, MARIA SILVIA ZANELLA DI PIETRO defende que tal exceção não alcança apenas as medidas de compensação, mas a integralidade do art. 24 da LRF e a exigência de precedência da fonte de custeio (art. 195, §5º, CF/88). Portanto, se o destinatário já for contribuinte ou beneficiário de incentivos e prestações e atende às condições legais para receber os benefícios, não há necessidade de se sujeitar às regras do art. 17, LRF e do art. 195, §5º, CF/88. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Arts. 18 a 28. In: MARTINS, Ives Gandra da & NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 177).

¹¹⁶³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2238/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 24 jun. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹¹⁶⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.357/DF*. Relator Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 13 maio 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹¹⁶⁵Tal ação de controle concentrado de constitucionalidade e a medida cautelar lá proferidas acabaram por perder o objetivo, pois as referidas flexibilizações de regras orçamentais foram positivadas pela Emenda Constitucional 106, de 07 de maio de 2020.

excepcionalidades apresentadas¹¹⁶⁶, em atendimento aos valores éticos e do controle invisível do orçamento público¹¹⁶⁷.

As palavras aqui mencionadas serviram para relembrar algo evidente no direito dos países democráticos, quer sejam de índole liberal, quer sejam de caráter mais social, que é a preocupação com a sustentabilidade das finanças públicas¹¹⁶⁸ e o controle da despesa, ao mesmo tempo que se busca a arrecadação suficiente de receitas para custear as atividades estatais e as políticas públicas. São previstas regras de metas primárias de controle fiscal, as quais podem desencadear políticas pro-cíclicas, conjugadas com estabilizadores automáticos que podem contribuir para preservar medidas anticíclicas. Tais mecanismos devem ter incidência sobre os mais variados setores da Administração Pública e tal noção de responsabilidade fiscal¹¹⁶⁹ não é ignorada pela Seguridade Social brasileira¹¹⁷⁰.

No entanto, cabe discutir e evidenciar as controvérsias dos parâmetros adotados para o alcance de tal preceito no âmbito da Seguridade Social. Em outras palavras, é necessário

¹¹⁶⁶A existência de regras de controle fiscal tendencialmente é útil para diminuir o déficit público, embora tenham se tornado mais complexas ao longo dos anos e, com isso, tenham gerado dúvidas a respeito de sua aptidão para guiar a governação pública. Ao mesmo tempo em que se espera que essas regras sejam simples, flexíveis e exequíveis, a demanda por maior flexibilidade leva a uma segunda geração de regras fiscais, que tendem a ser mais sofisticadas. Desta maneira, o futuro das reformas financeiras e fiscais devem seguir tais princípios: esquemas fiscais efetivos devem ser desenhados e reformados de uma maneira holística, com consistência interna, regras simples e com disposições hierárquicas claras, na forma de âncora fiscal (baseada na regra de débito e um pequeno número de regras operacionais; as reformas que admitam flexibilidade devem levar em conta potenciais riscos de implementação, a fim de não comprometer a confiança nos limites de despesas, as provisões de flexibilidade devem estar bem definidas; a abordagem pelos riscos de reputação, como a transparência e o monitoramento por órgãos independentes, tendem a ser mais efetivos do que as sanções financeiras, o que deve pautar os procedimentos de aplicação das regras. (EYRAUD, Luc; DEBRUN, Xavier; HODGE, Andrew; LLEDÓ, Victor Lledó & PATTILLO, Catherine. *Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability*. International Monetary Fund. SDN/18/04. Abril 2018. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/fiscalrules/sdn1804-on-second-generation-fiscal-rules.pdf>. Acesso em 17 nov. 2023, p. 27). Tais parâmetros de controle da chamada segunda geração das regras fiscais, estão afins às atuais regras fiscais brasileira, a chamada “âncora fiscal”, aprovada pela LC 200/23 e que substituiu o chamado teto de gastos da EC 95/2016. (SALTO, Felipe. *O gol decisivo de Haddad*. UOL, 2023. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/colunas/felipe-salto/2023/11/16/o-gol-decisivo-de-fernando-haddad.htm>. Acesso em: 9 jul. 2022).

¹¹⁶⁷SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. Direito fundamental à seguridade social na perspectiva da responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2020, p. 333.

¹¹⁶⁸Tal tema já foi objeto principal do capítulo 2, tópico 2.6 da presente tese: “A sustentabilidade das finanças públicas”.

¹¹⁶⁹PETER HABERLE fala em princípio da responsabilidade aplicado à Segurança Social, que impõe a todos os atores sociais envolvidos (governo, empresários, sindicatos, segurados e beneficiários) o dever de zelar pelo bom funcionamento atual da previdência, mas também cuidar para que as prestações sociais permaneçam para as gerações futuras (HÄBERLE, Peter. *Libertad, igualdad, fraternidad: 1789 como historia, actualidad y futuro del estado constitucional*. Prólogo de Antonio López Pina. Madrid: Minima Trotta, 1998, p. 90).

¹¹⁷⁰EYRAUD, Luc; DEBRUNO, Xavier Debrun; HODGE, Andrew; LLEDÓ, Victor Lledó & PATTILLO, Catherine. *Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability*. International Monetary Fund. SDN/18/04. Abril 2018, p. 17. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/fiscalrules/sdn1804-on-second-generation-fiscal-rules.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2023, p. 17.

discutir como o ordenamento jurídico prescreve o equilíbrio financeiro e atuarial da Seguridade Social, especialmente da Previdência Social, a respeito de quais despesas e receitas devem ser consideradas para definir se há superávit ou déficit. No enfrentamento de tal questão, faz-se necessário mencionar princípios do direito da seguridade social no Brasil, tal como o da contributividade, da já mencionada precedência da fonte de custeio e o da diversidade da base de financiamento, este último sopesado com a determinação de segregação das rubricas contábeis das áreas da seguridade social (previdência, assistência e saúde), conforme redação atual do art. 194, parágrafo único, VI, da Constituição Federal de 1988, com redação conferida pela EC 103/19.

Inicialmente, deve-se reprimir que, no âmbito da Seguridade Social brasileira, a previdência social é a única, dentre as três áreas, que subordina suas prestações ao recolhimento de contribuições por parte do segurado, já que a saúde¹¹⁷¹ e a assistência social prestadas pelo Estado são gratuitas no Brasil¹¹⁷².

Relativamente à previdência social, prescreve o art. 201, *caput*, da CF/88, que esta será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial. Tal redação é conferida pela EC 103/19, mas desde pelo menos a EC 20/1998 que o equilíbrio financeiro e atuarial da previdência vem sendo enfatizado na Carta Constitucional brasileira, sob a alegação de déficit no setor¹¹⁷³.

Tal dispositivo não pode deixar de ser lido em conjunto com o já mencionado art. 195, que preconiza o financiamento da Seguridade Social pelo Estado e pela Sociedade como um todo. Mais forte aqui é a noção de contributividade como um dever a ser observado pelos indivíduos¹¹⁷⁴, até mesmo pela relação sinalagmática existente entre contribuições e benefícios.

¹¹⁷¹ Vale destacar que, no passado, até a Constituição Federal de 1988, a saúde pública era restrita aos trabalhadores que contribuíam para o sistema previdenciário, por meio do INAMPS (Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social). Contudo, a partir da Carta Constitucional em vigor, a saúde é universalizada. Não obstante a evolução da proteção social pela Constituição Federal de 1988, o setor previdenciário, historicamente, apresenta uma relevante contribuição para o desenvolvimento da Seguridade Social como um todo, justamente por terem sido as prestações de saúde e de assistência originadas na previdência (PIERDONÁ, Zélia Luiza. A evolução da previdência social no Brasil como pressuposto para a implementação do sistema de seguridade social. *Revista Brasileira de Previdência*, vol. 14, n.º 1, 2023, pp. 57-78. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/previdencia/article/view/5778/pdf>. Acesso em: 19 nov. 2023).

¹¹⁷² A estrutura da Seguridade Social brasileira já foi tratada no Capítulo 3, item 3.10 da presente tese.

¹¹⁷³ MARTINS, Sérgio Pinto. Reforma previdenciária e déficit do sistema. *Revista Da Faculdade De Direito De São Bernardo Do Campo*, 9, Ano 2003, pp. 367-380. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/fdsbc/article/view/465/311>. Acesso em: 19 nov. 2023.

¹¹⁷⁴ FURIAN, Leonardo. O Caráter Contributivo da Previdência Social como um Dever Fundamental. *Revista da AGU*, vol. 10, n.º 30, 2011, pp. 159-189. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/140/343>. Acesso em: 1 abr. 2023.

O equilíbrio financeiro refere-se ao curto prazo, tendo por base as receitas e despesas presentes, enquanto o equilíbrio atuarial projeta-se ao médio e longo prazo, tendo em conta os elementos financeiros em perspectiva futura¹¹⁷⁵ e fatores como tempo de duração das carreiras contributivas, os montantes arrecadados e a própria previsão de permanência futura do benefício (expectativa de vida pós concessão)¹¹⁷⁶. Toda essa análise entre receitas e despesas previdenciárias volta-se à garantia da continuidade do sistema ao longo do tempo¹¹⁷⁷, enfatiza a sua natureza de seguro e a finalidade de corrigir distorções, dentre as quais benefícios que não apresentem a razoável equivalência contributiva¹¹⁷⁸.

Não obstante a relevância do equilíbrio financeiro e atuarial para a sustentabilidade do sistema de previdência, deve-se ter em conta que o primeiro não deve ser aplicado isoladamente ou de forma absoluta. Deve ser tomado em compatibilidade com os direitos dos cidadãos e com as finalidades de proteção social em situações de contingência, que consistem nos objetivos da Seguridade Social¹¹⁷⁹. De igual forma, para ser alcançada a estabilidade do sistema que abranja o maior número possível de cidadãos, deve ser incentivada a filiação de maior número de filiados contribuintes, além de manter fontes diversas de financiamento¹¹⁸⁰.

¹¹⁷⁵ A necessidade de preocupação com o equilíbrio entre receitas e despesas se projetar para o futuro é ilustrado no Brasil, como em outros países, quando, no início da previdência social de repartição, como havia praticamente só o ingresso de receitas, já que poucos estavam aposentados, não foi feita uma poupança adequada para o futuro. Pelo contrário, verificou-se o desvio dos recursos arrecadados pelas para financiar despesas alheias ao sistema, como a construção de Brasília e o investimento em empresas então estatais, como a Companhia Vale do Rio Doce e a Companhia Siderúrgica Nacional (OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto de; BELTRÃO, Kaizô Iwakami & DAVID, Antonio Carlos de Albuquerque. *A dívida da União com a previdência social: uma perspectiva histórica*. Rio de Janeiro: IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada (IPEA), 1999). Além de financiar empreendimentos industriais e despesas de capital do Estado, como obras públicas e imóveis que depois foram vendidos sem que os recursos tivessem retornado ao sistema, os recursos da previdência foram utilizados para manter saldos na rede bancária como compensação pela execução de serviços de arrecadação de contribuições e de pagamento de benefícios, na chamada “caixa dupla” (STEPHANES, Reynold. *Reforma da previdência*. Rio de Janeiro: Record, 1998, p. 95). Sob esse sistema, os valores recolhidos das contribuições previdenciárias eram repassados aos bancos, que aplicava os valores, por alguns dias até pagar os benefícios, mas sem pagar juros e correções monetárias à Previdência Social. No entanto, quando do pagamento dos benefícios previdenciários, se os recursos não fossem suficientes, a Previdência deveria pagar juros elevados aos bancos, mecanismo esse que reforçou os desequilíbrios financeiros do setor (MARTINS, Sérgio Pinto. *Reforma Previdenciária*. 3ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2020, pp. 28-29).

¹¹⁷⁶VAZ, Levi Rodrigues. O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial no sistema previdenciário brasileiro. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, vol. 6, n.º 6, 2009, pp. 4-35.

¹¹⁷⁷LEAL, Bruno Bianco & PORTELA, Felipe Memolo. *Previdência em crise: diagnóstico e análise econômica do direito previdenciário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018, p. 57.

¹¹⁷⁸SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme & MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 607.

¹¹⁷⁹SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Economia e seguridade social*. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2012, p. 73.

¹¹⁸⁰BARBOSA, Murilo de Oliveira & VIANA, Joseval Martins. O princípio do equilíbrio econômico no modelo constitucional de financiamento da previdência pública e os rumos da nova previdência. *Revista Brasileira de direito previdenciário*. Ano XI, n.º 62, abril-maio, 2021, p. 53.

Em linha com essa preocupação de sustentabilidade das finanças do sistema previdencial, o Plano de Custeio do Regime Geral de Previdência Social, qual seja a lei 8.212/91, preceitua no seu art. 96¹¹⁸¹ que:

Art. 96. O Poder Executivo enviará ao Congresso Nacional, anualmente, acompanhando a Proposta Orçamentária da Seguridade Social, projeções atuariais relativas à Seguridade Social, abrangendo um horizonte temporal de, no mínimo, 20 (vinte) anos, considerando hipóteses alternativas quanto às variáveis demográficas, econômicas e institucionais relevantes.

Em adição a isso, ressalte-se os já mencionados princípio da precedência da fonte de custeio (art. 195, §5º da Constituição Federal de 1988) e a regulamentação constante no art. 24 da LRF, também já tratados aqui.

Há de se ressaltar aqui as dificuldades e controvérsias relativas aos parâmetros adotados a respeito da análise do equilíbrio financeiro e atuarial da Previdência.

Como já mencionado, o art. 201 da Constituição Federal deixa evidente a necessidade de se buscar o equilíbrio financeiro e atuarial da Previdência Social no Brasil. No entanto, dentro da estrutura do orçamento da Seguridade Social e das fontes de financiamento diversas previstas, inclusive com a especificação das rubricas contábeis para a previdência, a assistência e a saúde, há controvérsias a respeito de quais despesas e receitas devem ser contabilizadas.

Acerca dessas dificuldades, IVAN KÉRTZMAN¹¹⁸² relembra as dificuldades de consenso quanto à ocorrência ou não de déficit na área previdenciária, especialmente diante da inexatidão a respeito de quais despesas e receitas deveriam ser contabilizadas. Cita como o exemplo histórico o desvio de receitas das contribuições sociais para outras áreas, com destaque para a construção de Brasília e as desvinculações de receitas da União (DRU), as quais consumiram as reservas do sistema previdenciário brasileiro. Assim, em que pese hoje esteja caracterizado um desequilíbrio financeiro na Previdência, na perspectiva do longo prazo e da análise atuarial, deveriam ser esses valores tidos como restituições de receitas previdenciárias, se houvesse o registro contábil dos recursos desviados no passado.

Diante do reforço normativo que a Emenda Constitucional 103/19 trouxe no sentido de atrelar as contribuições dos segurados e do empregador sobre a folha salarial ao financiamento da previdência – inclusive impedindo que haja desvinculação dessas receitas -- o Governo, ao analisar o equilíbrio financeiro e atuarial da previdência e apontar o chamado

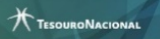
¹¹⁸¹BRASIL. *Lei n. 8.212/91, de 24 de julho.* Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 1 abr. 2023.

¹¹⁸²KERTZMAN, Ivan. Reformar ou não reformar, eis a questão. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 13.

déficit nas contas da previdência, tem contabilizado tão somente essas contribuições como responsáveis para cobrir as despesas com os benefícios do regime geral de previdência social, excluindo outras fontes de financiamento, tais como as contribuições da empresa sobre o faturamento, o lucro, a contribuição do importador e sobre a receita dos concursos de prognósticos, além das possíveis e legais transferências do tesouro nacional para a previdência.

Nesse sentido, o Relatório de Avaliação de receitas e despesas primárias do 1º quadrimestre de 2023 estima um déficit de R\$ 79.252.829.000,00 no regime geral de previdência social. Houve redução dessa defasagem em 23,1%, o que se deveu majoritariamente ao aumento das receitas contributivas por conta do crescimento da massa salarial¹¹⁸³.

No entanto, não são computadas como receitas do regime as decorrentes da COFINS, CSLL e demais contribuições diferentes das do segurado e do empregador sobre a folha de salários, as quais somam R\$ 187.695.331.000. Para a Seguridade Social como um todo, resta um déficit de R\$ 113 bilhões, mas neste estão incluídas também a assistência e a saúde¹¹⁸⁴.



BRASIL
Tabela 1-A - Detalhamento das Receitas e Despesas da Seguridade Social

TABELA 1-A - DETALHAMENTO DAS RECEITAS E DESPESAS DA SEGURIDADE SOCIAL
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A ABRIL DE 2023

LD - Lei nº 14.436, de 09/08/2022, art. 46, §4º	RS milhares
Seguridade Social¹	Até o Mês
Receitas da Seguridade Social	384.476.689
RGPS	182.287.531
RPPS - Civil	11.678.632
Pensionistas Militares ²	2.815.194
Demais (COFINS, CSLL e Outras)	187.695.331
Despesas da Seguridade Social	461.554.325
RGPS	261.540.360
RPPS - Civil e FCDF	30.748.715
Pensionistas Militares ²	8.059.037
Saúde	38.735.167
Assistência Social	84.564.469
Abono Salarial	11.849.679
Seguro Desemprego	14.181.008
Demais	11.875.890
Resultado da Seguridade Social	- 77.077.637
Desvinculação das Receitas da União (DRU)	68.108
Resultado com Receitas Desvinculadas	- 77.009.529

Notas:
1. As receitas são as realizadas até o mês. As despesas são as liquidadas até o mês, sendo que no final do ano serão incluídos os valores inscritos em Restos a Pagar Não Processados.
2. A partir de 2016, as despesas com militares inativos deixaram de ser classificadas como gastos da seguridade social, restando apenas as pensões militares nesse grupo.

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária - Abril de 2023 34

Figura 2. Fonte: 2. BRASIL. Relatório Resumido da Execução Orçamentária Governo Federal e Outros Demonstrativos. Tesouro Nacional, 2023.

¹¹⁸³BRASIL. Regime Geral da Previdência tem redução de mais de 23% do déficit nos dois primeiros bimestres de 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/regime-geral-da-previdencia-tem-reducao-de-mais-de-23-do-deficit-nos-dois-primeiros-bimestres-de-2023>. Acesso em: 21 nov. 2023).

¹¹⁸⁴BRASIL. Relatório Resumido da Execução Orçamentária Governo Federal e Outros Demonstrativos. Tesouro Nacional, 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:47103. Acesso em: 20 . 2024.

Para o exercício total de 2022, seguindo essa metodologia, foi computado um déficit da Previdência de R\$-375,3 bilhões, equivalente a 3,8% do PIB¹¹⁸⁵.

O cômputo apenas das contribuições do seguro e do empregador sobre a folha de salários nas receitas da Previdência é defendido por BRUNO BIANCO LEAL E FELIPE MEMOLO PORTEL¹¹⁸⁶, pois entendem como mais compatível com o sistema de repartição. Sob esse esquema, como sabido, os trabalhadores ativos arcam com as despesas dos direitos previdenciários dos inativos, pelo que julgam dever ser tomado em conta as receitas recolhidas a título do vínculo laboral ou estatutário.

Todavia, a conclusão de déficit no equilíbrio financeiro da Previdência com a não utilização do conjunto de receitas da Seguridade Social previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988, especialmente as contribuições sobre faturamento e lucro líquido, é objeto de controvérsias.

Nesse aspecto vale registrar o entendimento de DENISE LOBATO GENTIL¹¹⁸⁷, para quem não há déficit na previdência social, mas saldo previdenciário negativo. Isso porque os estudos que concluem em favor do déficit apenas consideram as receitas das contribuições decorrentes do empregador sobre a folha de salários e do empregado, quando deveriam ser tomadas em conta as outras contribuições e fontes de custeio da seguridade social. Para tal, argumenta que o Texto Maior brasileiro prevê um orçamento da Seguridade Social integrado entre as três áreas (Previdência, Assistência e Saúde), cujo financiamento é por diversas fontes de receita. Inclusive, deve-se lembrar que as contribuições sobre o faturamento e o lucro foram criadas como fontes adicionais de receitas como escudo à dependência das contribuições sobre o

¹¹⁸⁵De acordo com o Tribunal de Contas da União, “72% do déficit previdenciário (R\$ 270,2 bilhões) concentra-se no RGPS, e apenas a previdência rural apresentou déficit de R\$ 154,1 bilhões, uma vez que contém características de programa assistencial, por não exigir histórico de contribuição da maior parte dos segurados e por atender a amplo número de pessoas. Os outros 28% do déficit (R\$ 105,1 bilhões) referem-se a benefícios previdenciários do setor público a cargo da União, assim distribuídos: i) 48% ao RPPS-civil federal e à previdência dos ex-territórios do Amapá e de Roraima; ii) 46% ao Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas (SPSMFA); iii) 6% ao Fundo Constitucional do Distrito Federal FCDF.”. QUAL foi o déficit da previdência social? TCU. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/fatos-fiscais/deficit_da_previdencia_social.html. Acesso em: 21 nov. 2023.

¹¹⁸⁶LEAL, Bruno Bianco & PORTELA, Felipe Memolo. *Previdência em crise: diagnóstico e análise econômica do direito previdenciário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018, p. 135.

¹¹⁸⁷GENTIL, Denise Lobato. *A Política Fiscal e a Falsa Crise da Seguridade Social Brasileira – Análise financeira do período 1990-2005*. [Tese de Doutorado em economia]. Rio de Janeiro: Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2006, p. 31; 210. Disponível em: <https://buscaintegrada.ufrj.br/Record/aleph-UFR01-000667162>. Acesso em: 17 nov. 2023.

trabalho, uma vez que em situações de crise haveria forte impacto na geração de receitas por conta da redução de salários e pelo desemprego.

Na mesma direção, SÉRGIO PINTO MARTINS¹¹⁸⁸ defende que todas as receitas da Seguridade Social, especialmente as contribuições sobre o faturamento e sobre o lucro, devem ser levadas em consideração na apuração do resultado financeiro positivo ou negativo, não devendo ser contada apenas a contribuição do segurado. Na mesma linha, JOSÉ LUÍS WAGNER, LUCIANA INÊS RAMBO E VALMIR FLORIANO VIEIRA DE ANDRADE¹¹⁸⁹ indicam que a constatação de déficit decorre do não cômputo de todas as receitas de custeio da Seguridade Social, ressaltando, inclusive, as renúncias fiscais de contribuições sociais e os escassos recolhimentos efetuados pelos militares, embora recebam montantes iguais aos da ativa quando passam à reserva remunerada.

Em clara contraposição às propostas de Reforma da Previdência constantes da PEC 287/2016, apresentada no Governo de Michel Temer, e a PEC 06/2019, proposta no Governo de Jair Bolsonaro e que originou a EC 103/2019, a ANFIP (Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil) vem divulgando estudos que entendem que a Previdência Social brasileira seria superavitária¹¹⁹⁰, diante da alegação de que devem ser computadas como suas receitas a totalidade das contribuições sociais.

Quanto à arrecadação das contribuições, estas vinham se elevando expressivamente até 2014, quando já no contexto de crise econômica que se abatera sobre o país, quando os montantes passaram a ficar estagnados e o orçamento da Seguridade Social passou a apresentar resultados mais baixos¹¹⁹¹. Sabendo-se que os momentos de estagnação financeira ocasionam a diminuição das atividades econômicas, do emprego e das massas salariais, é esperado que haja decréscimo nos recolhimentos contributivos das empresas e dos trabalhadores sobre o

¹¹⁸⁸MARTINS, Sérgio Pinto. *Op. cit.*, 2020, p. 45.

¹¹⁸⁹WAGNER, José Luis; RAMBO, Luiana Inês; ANDRADE, Valmir Floriano Vieira de. *Cartilha crítica da reforma da previdência*. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://wagner.adv.br/wp-content/uploads/2019/07/cartilha-reforma-previdencia-wagner-advogados.pdf>. Acesso em: 18 nov. 2023.

¹¹⁹⁰ Pelos cálculos da ANFIP, as receitas decorrentes das contribuições sociais chegaram no exercício de 2015 a R\$ 694,398 bilhões e as despesas totais a R\$ 683,169 bilhões resultando em um superávit, portanto, de R\$ 11,229 bilhões, sendo que nos anos anteriores o resultado sempre foi positivo, nunca negativo. (ANFIP. *Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social e Tributário. Previdência social: contribuição ao debate*. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/publicacoes/previdencia-social-contribuicao-ao-debate>. Acesso em: 20 nov. 2023)

¹¹⁹¹ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2017*. Brasília: Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, 2018. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livros_28_11_2018_14_51_18.pdf. Acesso em: 20 nov. 2023.

trabalho, pelo que tais resultados insatisfatórios não podem ser creditados a um suposto problema estrutural da Seguridade Social brasileira¹¹⁹².

Partindo das análises fiscais e financeiras mais recentes, a ANFIP demonstra que houve: acréscimo no recolhimento das contribuições ao regime geral de previdência social até 2019, diminuição em 2020 por conta da Pandemia de Covid-19, com recuperação mais suave a partir de 2021 e mais acentuada a contar de 2022¹¹⁹³.

TABELA 19
ARRECADAÇÃO DO RGPS, POR TIPO DE CONTRIBUIÇÃO

Valores correntes, em R\$ milhões

Contribuição previdenciária	2005	2010	2014	2015	2019	2020	2021	2022
Contribuição dos segurados	22.738	46.190	69.230	69.367				
contribuinte assalariado	20.005	42.304	60.698	60.232				
contribuinte individual	2.177	3.153	6.977	7.487				
contribuinte facultativo	550	727	1.548	1.640				
segurado especial	6	7	7	8				
Contribuição patronal	63.586	134.828	204.329	215.232				
empresas - assalariados	43.069	81.996	106.664	110.056				
empresas - Simples	4.961	17.653	29.517	32.010				
empresas - sobre faturamento			18.530	18.194				
entidades e órgãos públicos	8.350	18.093	28.073	31.391	338.401	339.189	341.325	345.500
entidades filantrópicas	1.147	1.944	3.054	3.259				
espetáculos desportivos	32	55	119	145				
empregadores domésticos	1.200	2.263	2.986	2.360				
SAT	4.807	12.824	15.387	17.817				
Contribuição - outras	22.110	30.950	90.892	70.234				
empresas - subrogação	7.547	16.752	23.374	21.921				
reclamações trabalhistas	1.042	1.737	2.514	2.519				
depósitos judiciais	2.046	1.659	1.094	919				
produção rural	1.699	2.558	3.540	3.814				
compensação pela desoneração			18.052	25.407	10.195	9.407	7.271	3.096
comp. pl/ desoneração não repassada			13.474	2.281	nd	nd	nd	nd
Outras ¹¹⁹¹	9.775	8.244	28.844	13.373	64.735	56.176	113.648	187.114
Soma	108.434	211.968	364.452	354.833	413.331	404.772	462.244	535.710
% PIB	5,00	5,45	6,31	5,92	5,59	5,32	5,19	5,40

Nota: ¹¹⁹¹ Inclui dívida ativa, parcelamentos, juros, multas, recuperação de benefícios previdenciários e outras contribuições.

Fonte: SIGA Brasil - SF.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Figura 3. Fonte: ANFIP, SIGA Brasil, 2023.

¹¹⁹²LÚCIO, Clemente Ganz & SCHERER, Clóvis. Afinal de contas, a previdência tem déficit? *Revista NECAT*, Ano 8, n.º 15, jan.-jun, 2019, pp. 44-61, p. 57. Disponível em: <https://ojs.sites.ufsc.br/index.php/revistanecat/article/view/4385/3332>. Acesso em: 16 nov. 2023.

¹¹⁹³ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2022*. Brasília: Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, 2023. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/10/Analise-Seguridade-2022.pdf> Acesso em: <https://www.anfip.org.br/assuntos-tributarios-e-previdenciarios/previdencia/anfip-lanca-analise-da-seguridade-social-no-senado/>. Acesso em: 16 nov. 2023.

Vale ressaltar que as referidas conclusões teóricas, baseadas na diversidade das fontes de financiamento e na integridade do orçamento da Seguridade Social foram formuladas antes da alteração da Constituição pela EC 103/2019, a qual passou a ressaltar a separação das rubricas contábeis para a Saúde, a Previdência e a Assistência.

No entanto, ainda hoje, depois da Reforma da Previdência aprovada em 2019, a alegação de déficit ainda vem sendo mantida, inclusive pelos documentos oficiais do próprio governo, como já mencionado. E a referida constatação de resultado negativo, a qual decorre da não utilização das receitas de todas as contribuições sociais no cálculo, permanece sendo rebatida por críticos¹¹⁹⁴. Também na direção de defender a inexistência de déficit e a forte atuação das contribuições sociais vinculadas à Seguridade Social para manter a sustentabilidade dos regimes, deve-se buscar que não sejam desviadas para outras finalidades, da mesma forma que deve ser combatida a alta inadimplência a respeito dos referidos tributos¹¹⁹⁵.

Por fim, houve ainda uma contradição entre a alegação de déficit e a Desvinculação das Recitas da União. Com isso, foram utilizados recursos da Seguridade Social para outros fins e empregados com a intenção de gerar superávit primário e assim pagar os juros da dívida pública¹¹⁹⁶.

Mesmo após a implementação da última Reforma da Previdência, as previsões governamentais para o futuro seguem catastróficas a respeito do aumento do déficit do regime geral de previdência no Brasil, o qual poderia mais do que dobrar até 2060 e quadruplicar até 2100, conforme constou de estimativas que acompanharam o projeto de lei de diretrizes orçamentárias para 2024¹¹⁹⁷. Tais projeções centram-se, acima de tudo, no envelhecimento da população e na diminuição proporcional da população economicamente ativa.

¹¹⁹⁴Nesse sentido, MARIA LÚCIA FATTORELI aponta como falacioso o déficit da Previdência, pois “ignora todas as demais contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, que no mesmo período superaram R\$ 260 bilhões (sendo R\$ 137,04 bilhões referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); R\$ 40,39 bilhões à Contribuição ao Programa de Integração Social PIS e ao Pasep, e R\$ 84,07 bilhões referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL), deixando de considerar também a obrigatoriedade de o governo destinar outras verbas orçamentárias para a manutenção da Seguridade Social, conforme disposto no Art. 195 da Constituição Federal”. (FATTORELI, Maria Lúcia. *Até quando vão repetir a mentira do “déficit” da Previdência?* Instituto Humanitas Unissinos, 8 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.ihu.unisinos.br/631207-ate-quando-vaio-repetir-a-mentira-do-deficit-da-previdencia-maria-lucia-fattorelli>. Acesso em: 22 nov. 2023).

¹¹⁹⁵NOGUEIRA, Jozélia; FERNANDES, Cintia Estefania & LEÃO, Antonio Carlos C. de. Um novo sistema único de previdência pública com sustentabilidade tributária. *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano VI, n.º X, 1º semestre 2020, p. 346.

¹¹⁹⁶MARTINS, Sérgio Pinto. *É contraditória a afirmação de que há déficit na previdência*. Consultor Jurídico. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/002793719>. Acesso em: 25 nov. 2023.

¹¹⁹⁷BRASIL. *Projeto de Lei do Congresso Nacional nº 4, de 2023 (PLDO 2024). Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024 e dá outras providências*. Brasília: Presidência da República. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/pesquisa/-/materia/156890>. Acesso em: 25 nov. 2023.

Diante desse cenário apresentado, novas mudanças na previdência social brasileira são apresentadas pelo economista PAULO TAFNER para equalizar o referido déficit, dentre as quais os chamados “privilégios” no setor público, assim como se defende a implementação de um regime de capitalização nos regimes de previdência oficiais brasileiros¹¹⁹⁸. Contudo, novamente aqui não estão considerados nas projeções os montantes das diversas receitas de contribuições previdenciárias, de outras fontes de recursos já existentes e de outras que podem ser criadas com fundamento na diversificação das fontes de financiamento, além da desvinculação das receitas da seguridade social e desonerações, o que denota o cariz neoliberal a nortear as referidas análises¹¹⁹⁹.

4.2.3 Possibilidade de financiamento da Previdência Social no Brasil por impostos e outros recursos orçamentários?

Uma vez colocada a importância do equilíbrio financeiro e atuarial no trato das finanças do setor previdencial, a questão agora enfrentada é a respeito de quais recursos devem ser tidos como fontes idôneas da previdência social e mesmo se, na hipótese de insuficiência, poderá haver o custeio por fontes diversas.

Em princípio, cabe lembrar que, segundo o art. 195, *caput*, da Constituição Federal de 1988, a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas contribuições nele mencionadas.

Nos mesmos termos, tal previsão consta do art. 10º da lei 8.212/91, enquanto o art. 11 da mesma lei impõe que, no plano federal, o orçamento da Seguridade Social é composto, além das contribuições sociais, das seguintes receitas: receitas da União e receitas de outras fontes, tais como as multas (moratórias e por descumprimento de obrigações acessórias), a atualização monetária e os juros moratórios, a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros – art. 274 do Decreto n. 3.048/1999, as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens, as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras, as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais, 50% dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243

¹¹⁹⁸PAULO TAFNER em entrevista a TOMAZELLI, Idiana. *Nova reforma da Previdência deve vir em 20 anos*. UOL, 12 jan. 2020. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/01/12/nova-reforma-da-previdencia-deve-ir-em-20-anos.htm>. Acesso em: 25 nov. 2023.

¹¹⁹⁹COSTA, José Ricardo Caetano & DEMIRANDA, Dandara Trentim. A Previdência Social no contexto neoliberal: debates sobre a necessidade de uma nova reforma da Previdência. *Revista Brasileira de Direito Social*, Belo horizonte, vol. 6, n.º 1, 2023, pp. 90-104, p. 98. Disponível em: <https://rbds.ieprev.com.br/rbds/article/view/231/182>. Acesso em: 17 nov. 2023.

da Constituição Federal, 40% do resultado dos leilões dos bens apreendidos pela Receita Federal e outras receitas previstas em legislação específica (art. 27, lei 8.212/91).

Há a distinção conceitual entre o financiamento direto e indireto da Seguridade Social. O financiamento direto é objeto de farta regulamentação, quando da definição das incidências das contribuições sociais na Constituição e nas leis. Para WAGNER BALERA¹²⁰⁰, o financiamento direto, ou seja, por meio das contribuições, deve ser destinado a medidas de enfrentamento da pobreza e direcionadas a determinados grupos sociais. Quando se tratar de ações mais gerais e preventivas, o financiamento deve ser por meio indireto, ou seja, por meio de transferências do orçamento geral do ente federado.

Por outro lado, o financiamento indireto da seguridade social não goza de um regime jurídico constitucional próprio, salvo o caso dos percentuais mínimos da receita destinados à saúde, conforme determina o art. 198, §2º, introduzido pela Emenda Constitucional 29/00¹²⁰¹, e o fundo de combate à erradicação da pobreza¹²⁰², previsto na EC 31/00.

Já o chamado financiamento indireto da previdência brasileira decorre de rubricas do orçamento fiscal da União e demais entes federados e devidamente aprovados pela lei orçamentária anual¹²⁰³. De acordo com o texto do art. 195 da CF/1988 e do art. 16 da Lei 8.212/91, resta evidenciada a responsabilidade que tem a União em cobrir necessidades de recursos para a Previdência Social, para o pagamento de benefícios de prestações continuadas e para o financiamento de despesas com pessoal e custos administrativos¹²⁰⁴.

O custeio da previdência social é, portanto, tripartite (empregadores, trabalhadores e da União), pelo que a participação do ente público pode se dar com o manejo de recursos que

¹²⁰⁰BALERA, Wagner. As contribuições de seguridade social. In: MARTINEZ, Heitor Novaes, BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTR, 2015, pp. 99-106.

¹²⁰¹A regulamentação do referido disposto coube à Lei Complementar 141/02, que fixou a despesa mínima em saúde em 12% da receita líquida (descontadas as transferências constitucionais obrigatórias) dos impostos próprios dos Estados e em 15% do patamar em relação aos Municípios e ao Distrito Federal. Já para a União, foi determinado pela EC 86/2015 o patamar mínimo de 15% de gastos com saúde, sobre sua receita corrente líquida. A partir do ano de 2018 e por um período de 20 anos, foi previsto o desatrelamento deste percentual, vigorando o montante do exercício anterior corrigido pela inflação, conforme consta do art. 110 do Ato das disposições constitucionais transitórias, introduzido pela EC 95/16, que institui o chamado “novo regime fiscal”, o qual fora revogado pela EC 126/22 e substituído pelo “arcabouço fiscal”, constante da LC 200/23.

¹²⁰²Segundo o art. 80 do Ato das Disposições constitucionais transitórias, o referido fundo é composto, por parte das arrecadações das contribuições sociais, do Imposto sobre produtos industrializados e do Imposto sobre a renda, além de dotações orçamentárias, doações de terceiras e outras receitas não especificadas.

¹²⁰³MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais previdenciários. In: MARTINEZ, Heitor Novaes, BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTR, 2015, p. 163.

¹²⁰⁴BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; COSTA, Thiago de Melo Teixeira & SILVA, Fernanda Cristina da. Custeio da seguridade social no Brasil e no Estado de bem-estar social. *Revista Ciências Sociais Unisinos*, vol. 57, n.º 3, 2021, pp. 266-275, p. 271. Disponível em: https://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias_sociais/article/view/21547. Acesso em: 18 nov. 2023.

constam no orçamento da seguridade social, mas que não têm vínculo direto com a previdência, com é o caso da COFINS¹²⁰⁵ e da CSLL¹²⁰⁶.

No mais, o parágrafo único do art. 16 da Lei 8.212/91 dispõe que a União é responsável pela cobertura de eventuais insuficiências financeiras da Seguridade Social, quando decorrentes do pagamento de benefícios de prestação continuada da Previdência Social, devendo estar novamente esta previsão na Lei Orçamentária Anual. Portanto, sem prejuízo de recolher contribuições como ente público de seus servidores e empregadoras de agentes públicos com vínculos ao Regime Geral de Previdência Social, a União e os demais entes federativos podem ser instados a aportar valores em socorro às insuficiências dos sistemas previdenciários, inclusive por meio de transferência de recursos do orçamento fiscal¹²⁰⁷. Pode-se dizer que, se a arrecadação das contribuições previdenciárias não for suficiente para atender às despesas do setor, a sociedade como um todo é instada a contribuir com o financiamento, por meio das receitas do orçamento fiscal¹²⁰⁸.

Cabe logo adiantar a ênfase na diversificação dessas modalidades de tributos, pois não incidem somente sobre o fator trabalho, mas existem também as contribuições sobre o faturamento, o lucro, a importação e as receitas dos concursos de prognósticos.

A composição de fontes variadas de receitas no custeio da Previdência no Brasil é compatível com o princípio da diversidade da base de financiamento da Seguridade Social (art. 194, parágrafo único, VI, CF/88). A possibilidade de manejo de fontes variadas para custear a seguridade social decorre da solidariedade com que a sociedade como um todo deve suportar os encargos para a proteção social e no combate à desigualdade. Dado o tom redistributivo e de que toda a comunidade deve contribuir para a formação de bens que serão compartilhados, conforme a necessidade, afasta-se a ideia de que a previdência se pauta apenas pela justiça comutativa, ou seja, de que apenas se recebe na medida exata do que foi contribuído¹²⁰⁹. Ao mesmo tempo, a diversificação das fontes de financiamento da Seguridade Social justifica-se

¹²⁰⁵Para tal, deve-se ter em conta que tais contribuições, especialmente a COFINS, são as maiores fontes de financiamento da assistência social, o qual não exige recolhimentos contributivos diretos de seus usuários (SALVADOR, Evilasio. Fundo Público e o Financiamento das Políticas Sociais no Brasil. *Serviço Social em Revista*, v. 14, n.º 2, 2012, pp. 4-22, DOI: 10.5433/1679-4842.2012v14n2p4. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/ssrevista/article/view/12263>. Acesso em: 20 nov. 2023.)

¹²⁰⁶IBRAHIM, Fábio Zambite. *Curso de Direito Previdenciário*. 21ª. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

¹²⁰⁷MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário*. 7.ª ed. São Paulo: LTR, 2017, p. 261.

¹²⁰⁸CASTRO, Carlos Alberto & LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 20.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, pp. 233-234.

¹²⁰⁹BOLLMAN, Vilian. *Previdência e justiça: o direito previdenciário no Brasil sob o enfoque da teoria da justiça de Aristóteles*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 130.

por razões econômicas, como medida de proteção de oscilações setoriais que podem levar à queda brusca de arrecadação¹²¹⁰.

O texto do inciso VI do parágrafo único do art. 194 foi modificado pela Emenda Constitucional 103/2019, o qual mantém a previsão da base de financiamento da Seguridade Social, mas exige a identificação, em rubricas contábeis, das receitas e das despesas vinculadas a ações de saúde, previdência e assistência social, preservado o caráter contributivo da previdência social.

A referida segregação das rubricas pode proporcionar maior transparência ao orçamento da Seguridade Social, a fim de distinguir as receitas e despesas de cada área¹²¹¹, além de delimitar o (in)cumprimento do equilíbrio financeiro e atuarial de cada área. Ressalva-se que, se adotado um critério bem delimitado e identificados os números que compõem as finanças de cada área de forma precisa, muitas das controvérsias quando da tramitação da PEC 06/2019 – que acabou por resultar na Reforma Previdenciária aprovada pela EC 103/19 – poderiam ter sido evitadas¹²¹².

Não obstante isso, o intento que justificou a adoção da referida segregação das rubricas das áreas da Seguridade Social foi o de configurar, contabilmente, a existência de déficit em cada setor, a fim de desfigurar o sistema de seguridade social como algo monolítico, único¹²¹³.

Sob a alegação de diminuição do déficit, mesmo aqueles que enxergam efeitos positivos na Reforma da Previdência aprovada pela EC 103/19, admitem que haverá diminuição dos traços redistributivos no Regime Geral de Previdência Social¹²¹⁴.

A alegação de défices em cada área, inclusive para não permitir o uso de receitas da COFINS – aquela que, dentre as contribuições, mais arrecada e apresenta menor grau de vinculação de suas receitas – no setor previdencial afina-se com o escopo de evitar repasses do Tesouro (orçamento fiscal) para cobrir insuficiências da Seguridade Social e de cada uma das

¹²¹⁰HORVATH JUNIOR, Miguel & PORTO, Rafael Vasconcelos. Teoria Geral do Plano de custeio da seguridade social. In: FERNANDES, Ana Paula; SANTOS, Roberto de Carvalho & SERAU JUNIOR, Marco Aurelio (Coord). *Temas relevantes e pontos controvertidos do Direito Previdenciário*. São Paulo: IEPREV & LTR, 2018, pp. 178-1179.

¹²¹¹CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 25.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 109.

¹²¹²STRAPAZZON, Carlos Luiz. Comentários ao art. 194. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 3.^a ed. São Paulo: Saraivajur, Almedina e IDP, 2023, p. 1988.

¹²¹³COSTA FILHO, Sinésio Cyrino da. Impactos da Reforma no custeio da Seguridade. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 383.

¹²¹⁴AFONSO, Luís Eduardo & CARVALHO, João Vinicius de França. Show do trilhão no RGPS? Quantificando os aspectos fiscais e distributivos da reforma da previdência do governo Bolsonaro. *Revista Brasileira de Economia*, vol. 75, n.º 2, Apr-Jun 2021, Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbe/a/9sKNyjnpgLxBkqW3Bxj7Qcq/?lang=pt#>. Acesso em: 18 nov. 2023.

suas áreas. Tal intenção pode ser extraída da inclusão, no art. 167 da Constituição brasileira¹²¹⁵, de duas vedações financeiras aos entes federados e que se relacionam à gestão dos recursos previdenciários¹²¹⁶.

No mais, o art. 167, XI, proíbe a utilização de recursos das contribuições sociais do trabalhador e da empresa sobre a folha de salários para a realização de despesas distintas da Previdência Social. No entanto, mesmo diante das referidas disposições constitucionais inseridas pela EC 103/19, não consta do Texto Maior brasileiro que as demais contribuições (sobre o faturamento, o lucro, as importações e as receitas de concursos de prognósticos) não possam ser utilizadas na previdência¹²¹⁷. Desta forma, ainda pode-se admitir que as fontes de recursos do sistema amplo de Seguridade Social previstas no art. 27 da lei 8.212/91¹²¹⁸ possam ainda ser utilizadas extraordinariamente na Previdência, pois tais recursos são capazes de mitigar os riscos de escassez de recursos para benefícios previdenciários¹²¹⁹.

Por todo o exposto, observa-se que a seguridade social como um todo implica na possibilidade de transferências de recursos do orçamento fiscal e, portanto, a utilização de recursos alheios às contribuições sociais para financiar as despesas sociais, o que se justifica essencialmente frente a despesas de índole não contributiva direta, como a assistência e a saúde.

¹²¹⁵Art. 167. São vedados: XII - na forma estabelecida na lei complementar de que trata o § 22 do art. 40, a utilização de recursos de regime próprio de previdência social, incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento; XIII - a transferência voluntária de recursos, a concessão de avais, as garantias e as subvenções pela União e a concessão de empréstimos e de financiamentos por instituições financeiras federais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na hipótese de descumprimento das regras gerais de organização e de funcionamento de regime próprio de previdência social.

¹²¹⁶COSTA FILHO, Sinésio Cyrino da. Impactos da Reforma no custeio da Seguridade. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 383.

¹²¹⁷KERTZMAN, Ivan. Reformar ou não reformar, eis a questão. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 13.

¹²¹⁸Art. 27. Constituem outras receitas da Seguridade Social: I - as multas, a atualização monetária e os juros moratórios; II - a remuneração recebida por serviços de arrecadação, fiscalização e cobrança prestados a terceiros; III - as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens; IV - as demais receitas patrimoniais, industriais e financeiras; V - as doações, legados, subvenções e outras receitas eventuais; VI - 50% (cinquenta por cento) dos valores obtidos e aplicados na forma do parágrafo único do art. 243 da Constituição Federal; VII - 40% (quarenta por cento) do resultado dos leilões dos bens apreendidos pelo Departamento da Receita Federal; VIII - outras receitas previstas em legislação específica. Parágrafo único. As companhias seguradoras que mantêm o seguro obrigatório de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres, de que trata a Lei nº 6.194, de dezembro de 1974, deverão repassar à Seguridade Social 50% (cinquenta por cento) do valor total do prêmio recolhido e destinado ao Sistema Único de Saúde-SUS, para custeio da assistência médico-hospitalar dos segurados vitimados em acidentes de trânsito.

¹²¹⁹BARBOSA, Murilo de Oliveira & VIANA, Joseval Martins. O princípio do equilíbrio econômico no modelo constitucional de financiamento da previdência pública e os rumos da nova previdência. *Revista Brasileira de direito previdenciário*. Ano XI, n.º 62, Abril-Maio 2021, p. 54.

4.2.4 A equidade na participação do custeio da Seguridade Social e a possibilidade tributação diferenciada

Como decorrência da diversificação das fontes de financiamento da Seguridade Social, surge a ideia de equidade, como dimensão da isonomia no campo do custeio da seguridade social¹²²⁰, a partir da aferição da contribuição de cada qual para o financiamento do sistema. Tanto é assim que está prevista a equidade na participação do custeio (art. 194, parágrafo único, V, CF/88), que busca observar a capacidade contributiva no âmbito da seguridade social¹²²¹. Em outras palavras, o quanto cada um poderá custear no aspecto previdenciário está relacionado, proporcionalmente, à sua capacidade econômica e às atividades desenvolvidas¹²²².

Considerando que a Seguridade Social se volta à prevenção e enfrentamento de riscos sociais, o princípio da equidade na participação do custeio autoriza que empresas e empreendimentos que, pela natureza de sua atividade, gerarem maior risco à ocorrência das contingências, arquem com uma maior carga contributiva¹²²³. Tanto é assim que é instituída a contribuição sobre o seguro de acidente de trabalho, a qual, nos termos do art. 22, II, da lei 8.212/91, variará em razão do risco da atividade desenvolvida pela empresa. O mesmo dispositivo prevê adicionais de 12, 9 ou 6% que as empresas que demandam maior risco devem pagar sobre a remuneração dos trabalhadores expostos a condições especiais, os quais são atendidos por condições especiais para aposentadoria, cuja constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal¹²²⁴.

Em aplicação deste princípio, o art. 195, §9º, do Texto Maior brasileiro, com redação atual conferida pela EC 103/19, determina que as:

Contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

No entanto, a partir de 2027, com a extinção da COFINS e sua substituição pela CBS, o §9º do art. 195 passará a permitir a diferenciação da base de cálculo apenas para a CSLL, como dispõe o art. 3º c/c art. 23 da EC 132/2023 (Reforma Tributária). Vê-se, portanto, que a

¹²²⁰BALERA, Wagner. A contribuição social sobre o lucro. *Revista de Direito Tributário*, n.º 67, 1996, p. 298.

¹²²¹COSTA, Regina Helena. Contribuições sociais e princípio da capacidade contributiva. *Revista de Previdência Social*, n.º 166, set 1994.

¹²²²STUCHI, Victor Hugo Nazário. *Comentários sobre a nova previdência*. Rio de Janeiro: Método, 2020, p. 33.

¹²²³SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Direito Previdenciário*. 13ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2023, p. 15.

¹²²⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ag Reg no Agravo de Instrumento 809.496/AM*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 02 dez. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618594>. Acesso em: 1 dez 2023.

diferenciação da base de cálculo aqui tratada apenas alcançará a contribuição incidente sobre o lucro, não se aplicando à nova contribuição sobre bens e serviços.

O comando do citado dispositivo constitucional é voltado ao legislador, o qual deverá determinar os setores da atividade econômica e quais os parâmetros de uso intensivo de mão de obra para aplicar a técnica de tributação da progressividade, da proporcionalidade e da não cumulatividade, as quais são aptas a prestigiar a capacidade contributiva na gradação da carga tributária¹²²⁵. No entanto, dentro do mesmo setor econômico, não pode haver discriminação entre empresas concorrentes única e exclusivamente em decorrência de critérios como a utilização de aparas de papel no processo produtivo¹²²⁶.

Verifica-se da mudança do texto constitucional que as alíquotas diferenciadas devem ser adotadas de maneira diferenciada para as contribuições devidas pelo empregador e que incidem sobre: a folha de salários (e demais rendimentos do trabalho pagos à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício), a receita bruta e o lucro. Para as duas últimas modalidades de contribuição, o texto constitucional também autoriza a adoção de bases de cálculo diferenciadas, em razão das mesmas variáveis. Por conseguinte, esta alteração de 2019 no texto constitucional retirou a possibilidade de tratamento diferenciado nas bases de cálculos das contribuições dos empregadores sobre as folhas salariais, com a ressalva de que esta restrição não se aplica às contribuições que substituam aquela incidente sobre a folha salarial e instituídas antes da entrada em vigor da referida emenda (art. 30, EC 103/19). A previsão constante do referido artigo é uma regra de transição¹²²⁷ visando resguardar a segurança jurídica das situações já em curso quando da promulgação da emenda.

Na realidade, desde a edição da EC 20/98 já era possível que lei prevísse alíquotas diferenciadas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades equiparadas. Tanto é assim que o art. 22, §1º da Lei 8.212/91 previu aos bancos comerciais e demais instituições financeiras um adicional de 2,5% na contribuição patronal incidente sobre as remunerações dos trabalhadores e o Supremo

¹²²⁵TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao art. 195, §9º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 3ª ed. São Paulo: Saraivajur, Almedina e IDP, 2023, p. 2003.

¹²²⁶Tema 304 de repercussão Geral do STF: São inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 607109*. Tribunal Pleno. Rel. Min. Rosa Weber. Julgado em: 8 jun. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756743652>. Acesso em: 1 dez. 2023.

¹²²⁷AMADO, Frederico. *Reforma da Previdência comentada: emenda constitucional 103/2019 e seus impactos infraconstitucionais*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 194.

Tribunal Federal julgou a referida exação como constitucional, de acordo com o tema 204 de repercussão geral¹²²⁸.

A EC 103/19 previu que a lei deve instituir sistema especial de inclusão previdenciária para atender os trabalhadores de baixa renda, inclusive os que se encontram em situação de informalidade, por meio de alíquotas diferenciadas, assim como àqueles que estejam sem rendimentos, mas que se dedicam ao trabalho doméstico em sua própria residência. Tal previsão vai na direção da proteção dos trabalhadores vulnerabilizados e da “dona de casa de baixa renda”, a qual se dedica às atividades do lar e da estruturação familiar¹²²⁹.

Por fim, ressalta-se que nesse tópico procurou-se fazer um breve apanhado do chamamento que a Constituição brasileira faz à equidade na participação do custeio da Seguridade Social. Tal temática será base de diálogos futuros quando da discussão de novas modalidades de financiamento da proteção social, o que será realizado no capítulo 5 da presente tese.

4.2.5 A natureza jurídica das contribuições sociais e suas funções no Financiamento da Previdência Social: função sinalagmática, solidariedade e componente redistributiva

O art. 145 da Constituição Federal de 1988 indica como espécies tributárias no Brasil os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, logo mais adiante, o art. 148 prevê a figura tributária dos empréstimos compulsórios. Já o art. 149 menciona a existência das “contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”.

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 138.284-CE¹²³⁰, sob a relatoria do Ministro Carlos Velloso, categorizou o sistema tributário nacional da seguinte maneira: impostos (CF/1988, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); taxas (CF/1988, art. 145, II); contribuições de melhoria (CF/1988, art. 145, III); contribuições especiais, que podem ser: contribuições sociais de seguridade social (CF/1988, arts. 149 e 195, I, II, III e 195, § 4º), contribuições sociais gerais (FGTS, Salário-Educação, Sesi, Senai, Sesc

¹²²⁸SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 598.572/SP*. Plenário. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 30 mar. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11477117>. Acesso em: 30 nov. 2023.

¹²²⁹MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39.^a ed. Barueri: Atlas, 2023, p. 967.

¹²³⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 138284-8 CE*. Relator: Min. Carlos Mário Velloso. Julgado em: 1 jul. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 21 nov. 2023.

etc.), contribuições de intervenção no domínio econômico (CF/1988, art. 149), contribuições de categorias profissionais e econômicas (CF/1988, art. 149) e empréstimos compulsórios¹²³¹ (CF/1988, art. 148).

Em semelhante direção é o voto condutor do Ministro Moreira Alves no RE 146.733-9/SP¹²³², pelo qual adotou-se a chamada classificação pentapartida das espécies tributárias no Brasil, especialmente com a identificação dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais (que não a de melhoria) com características próprias e peculiares em relação aos impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Essa classificação dos tributos em cinco espécies prestigia as incidências finalísticas, quais sejam os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, onde há mais destaque à destinação das receitas do que o fato gerador do tributo¹²³³. Tanto é assim que foram admitidas às referidas espécies tributárias ter o mesmo fato gerador dos impostos, como ocorre com a contribuição social sobre o lucro líquido, que incide sobre o mesmo fato imponible do imposto de renda das pessoas coletivas no Brasil, qual seja o lucro¹²³⁴.

Em apertadíssima síntese, vale repisar que, no direito brasileiro, convencionou-se que os impostos são tributos pautados pela capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/88) e não são vinculados à realização de determinada atividade específica ao contribuinte, segundo definição do art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN).

Além disso, dispõe o art. 167, IV, da Constituição Federal de 1988 que as receitas aferidas por meio dos impostos não podem ser vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, salvo as exceções previstas no dispositivo, que abrangem transferências de receitas obrigatórias entre os entes federados, a garantia dos orçamentos mínimos da saúde e da educação e a prestação para garantias por antecipação de receitas¹²³⁵.

¹²³¹ Ainda que existam ressalvas quanto à caracterização dos empréstimos compulsórios como tributos, uma vez que são valores pagos de maneira cogente, mas que devem ser restituídos pelo Poder Público ao contribuinte, HUGO DE BRITO MACHADO destaca que sua colocação no art. 148 da CF/1998 traz-lhe um regime jurídico próprio, pois se trata de medida autorizada apenas em caráter extraordinário, como nos casos de guerra externa, calamidade pública e investimento público relevante. Nele são estabelecidas exigências mais rigorosas para o Poder Público, em reforço à proteção ao contribuinte contra arbitrariedades. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 67).

¹²³² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 146.733-9/SP*. Tribunal Pleno. Relator Min. Moreira Alves. Julgado em: 26 jun. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 28 nov. 2023.

¹²³³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito tributário*. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 445.

¹²³⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2020, pp. 54-55.

¹²³⁵ De acordo com decisão na ADI 5.897, a vedação da vinculação à receita de impostos decorre da separação dos poderes, do princípio democrático e da responsabilidade fiscal (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.897/SC*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 24 abril 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750423527>. Acesso em: 27 nov. 2023).

Por força da não vinculação das receitas de impostos a despesas específicas, o Supremo Tribunal Federal não admite que sequer parcelas das receitas dos impostos sejam consignadas a despesas específicas¹²³⁶, mesmo aquelas decorrentes de majoração legalmente prevista¹²³⁷ sob essa justificativa ou de superávit financeiro¹²³⁸. Pois, fora das exceções trazidas pelo próprio texto do art. 167, IV, as vinculações das receitas de impostos são inconstitucionais¹²³⁹.

Já as taxas e as contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais às atividades estatais dirigidas diretamente aos contribuintes. No caso das taxas, são devidas em razão da prestação de serviço público de natureza específica e divisível e pelo exercício do poder de polícia (art. 145, II, da Constituição Federal de 1988 c/c art. 77 do Código Tributário Nacional). Já as contribuições de melhoria são devidas em razão da valorização do imóvel do contribuinte por conta de obra pública (art. 81 do Código Tributário Nacional). Por serem tributos vinculados, as referidas espécies tributárias devem ter suas receitas consignadas às do fato gerador que motiva o tributo¹²⁴⁰.

Também as contribuições sociais podem ter suas receitas vinculadas ao atendimento de finalidades específicas, uma vez que se trata de “espécie tributária contribuição, nitidamente caracterizada pela prévia escolha da destinação específica do produto arrecadado”¹²⁴¹.

O fato é que desde antes do texto constitucional em vigor, as contribuições para o financiamento da seguridade social já existiam com a finalidade de trazer recursos às

¹²³⁶Como exemplo, cita-se o entendimento constante da ADI 2.529, pela qual foi julgada inconstitucional lei do Estado do Paraná que vinculou parte da receita do ICMS ao Fundo Estadual de Cultura. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.529*. Tribunal Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 14 jun. 2007).

¹²³⁷Nessa direção, vale observar o teor dos acórdãos constantes do RE 183.906, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 18-9-1997, Plenário, *DJ* de 30-4-1998 e do RE 258.714-AgR-ED, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 13-12-2011, Segunda Turma, *DJE* de 15-2-2012.

¹²³⁸Conforme decidido a ADI 6.045, eventual superávit apurado ao final do exercício financeiro há de ser incorporado à conta única do Tesouro, viabilizando aos Poderes Executivo, responsável pela contabilidade das receitas, havendo violação da Constituição Federal o direcionamento desses recursos a fundos específicos de maneira automática e compulsória (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.045/RR*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 22 jun. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753265646>. Acesso em: 28 nov. 2023).

¹²³⁹Tal enquadramento constitucional brasileiro destoa do sistema português, no qual não são admitidas, como também muito utilizadas as consignações de receitas de impostos a finalidades especificadas em lei, inclusive à Segurança Social, como decorre dos já mencionados IVA Social, AIMI e do adicional do IRC.

¹²⁴⁰Vale observar a ementa da ADI 1.926-MC: “Custas judiciais são taxas, do que resulta – ao contrário do que sucede aos impostos (CF, art. 167, IV) – a alocação do produto de sua arrecadação ao Poder Judiciário, cuja atividade remunera; e nada impede a afetação dos recursos correspondentes a determinado tipo de despesas – no caso, as de capital, investimento e treinamento de pessoal da Justiça – cuja finalidade tem inequívoco liame instrumental com o serviço judiciário.” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 1.926-MC*. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 19 abr. 1999, Plenário, *DJ* de 10-9-1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347334>).

¹²⁴¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 2.556 e ADI 2.568*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 13 jun. 2012, P, *DJE* de 20-9-2012.

respectivas áreas. Nesse sentido, RUBENS GOMES DE SOUZA¹²⁴² já identificava as contribuições como uma espécie autônoma, que se diferenciava ontologicamente dos impostos e das taxas, sendo tal entendimento também recepcionado pela Carta Magna de 1988¹²⁴³.

Em que pese a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconheça as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico como espécies tributárias, além da própria enunciação das mesmas no art. 149 da Constituição Federal, RICARDO LOBO TORRES considera que a atribuição de natureza tributária a elas representa uma “anomalia”. Assim, ao trazer tais incidências impositivas para o campo da fiscalidade e da extrafiscalidade, as quais são cobradas e têm receitas destinadas a determinados grupos sociais e econômico, as contribuições acabaram por ganhar natureza fiscal, embora sejam destinadas às atividades do paraíso e da política econômica intervencionista. A fim de justificar o que denomina de “distorção jurídico-política nas finalidades do Estado democrático de direito”, foi introduzido o conceito de destinação constitucional do tributo. Assim, o Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer a destinação constitucional das contribuições sociais e econômicas, com base no conceito substantivo da destinação pública, passou a legitimar a entrega de recursos arrecadados aos referidos grupos e justificando a intervenção do Estado na economia e na sociedade¹²⁴⁴.

Nesse sentido, LUCIANO AMARO infere que as “contribuições especiais” – sob cujo manto as contribuições sociais se encontram categorizadas, juntamente com as contribuições de intervenção do domínio econômico e das de interesse de categorias profissionais – consistem numa forma de distinção em face das contribuições de melhoria. A pretensão de tal diferença consistiria no fato de a contribuição de melhoria ser um tributo diretamente vinculado ao benefício aferido pelo próprio contribuinte – no caso, a valorização imobiliária em razão de obra pública – enquanto as contribuições especiais estariam voltadas ao interesse de um grupo no qual o sujeito passivo está inserido, ainda que não se beneficie direta e imediatamente da prestação. Não obstante isso, defende que a referibilidade da atuação estatal ao indivíduo que contribuiu não deve ser considerado um traço característico das contribuições sociais, pois os grupos de destinatários, como ocorre com a seguridade social, apresentam diversas configurações, quais sejam: aposentados, carentes, idosos. Diante disso, conclui no sentido de que o traço fundamental das contribuições – dentre as quais as especiais – seria a destinação

¹²⁴²SOUZA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975, p. 55.

¹²⁴³MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais previdenciários. In: MARTINEZ, Wladimir Novaes; BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, Custeio e constitucionalidade da Previdência Social: homenagem a Armando Casimiro Costa*. Tomo III. São Paulo: LTR, 2015, p. 167.

¹²⁴⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 146.733/SP*. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Julgado em: 29 jun. 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur107143/false>. Acesso em: 24 out 2023.

específica que as diferencia dos impostos, pois as receitas são afetadas à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica que pode aproveitar ou não ao contribuinte. Por isso, a referibilidade da prestação estatal ao contribuinte não é essencial ao tributo e tampouco o fato gerador da contribuição estaria traduzido na fruição de utilidade fornecida pelo Estado¹²⁴⁵.

Na mesma direção, ESTEVÃO HORVATH¹²⁴⁶ defende que hoje as contribuições especiais – dentre elas as interventivas e as sociais – não estão mais atreladas ao especial benefício referido aos sujeitos que são atingidos por ela.

Já em sentido parcialmente diverso, HAMILTON DIAS DE SOUZA¹²⁴⁷ defende que toda a contribuição implica que o sujeito passivo tenha especial interesse na atividade administrativa correspondente, remetendo a uma vantagem ou benefício, mesmo que sejam supostos (por exemplo, o interesse dos empregadores no bem-estar de seus empregados).

Já PAULO AYRES BARRETO doutrina que, para as contribuições sociais, os benefícios constam do texto constitucional, quais sejam a universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, I), os benefícios às populações urbanas e rurais (art. 194, II), à seletividade e distributividade dos benefícios e serviços da seguridade social (art. 194, III) e às prestações da seguridade social (art. 195, §5º). Portanto, a referibilidade entre os contribuintes e o grupo objeto da intervenção não demanda obrigatoriamente uma relação de benefício direto ou imediato, estando aqui presente o interesse de grupo¹²⁴⁸.

O conceito de destinação constitucional, tão caro a essas contribuições, não impede, mas reforça os traços de contraprestação e finalísticos das normas que motivam e fazem incidir as contribuições sociais e econômicas¹²⁴⁹. Houve quem considerasse que as contribuições incidentes sobre a receita bruta (antigo FINSOCIAL e a atual COFINS) e sobre o lucro (atual CSLL) não guardariam referibilidade entre sua base tributária e a prestação social, de maneira a prejudicar o conceito de contribuição, aproximando-os de impostos, logo tornando-os inconstitucionais¹²⁵⁰.

¹²⁴⁵AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 67; 85-86.

¹²⁴⁶HORVATH, Estevão. *Contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*. São Paulo: USP, 2002, p. 96.

¹²⁴⁷SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de direito tributário*. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 508.

¹²⁴⁸AYRES BARRETO, Paulo. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3.ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, pp. 116-119.

¹²⁴⁹TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno Tavares (Coord.). *Teoria Geral da obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 19. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf. Acesso em: 25 out. 2023.

¹²⁵⁰CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Direito tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992, p. 344.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal não acolheu tais argumentos e reconheceu a constitucionalidade de tais contribuições, cujo principal argumento foi a destinação constitucional das exações fiscais, nomeadamente para o financiamento da Seguridade Social¹²⁵¹. No mais, o referido entendimento do Supremo Tribunal Federal para legitimar a COFINS e a CSLL acabou por fomentar o princípio estrutural da solidariedade, quando na realidade deslocou o fundamento das contribuições sociais do princípio do custo-benefício para o da capacidade contributiva, o último inerente aos impostos.

Porém, há fortes críticas de HUMBERTO ÁVILA¹²⁵² no sentido de que deve haver limites na tributação lastreada no princípio da solidariedade, pois as regras constitucionais devem ser observadas. Particularmente, as contribuições sociais não podem ser criadas indistintamente de forma direta e indireta apenas com base na necessidade de solidariedade social, mas sim devem observar a componente do interesse de grupo.

Assim, na visão de RICARDO LOBO TORRES¹²⁵³, as contribuições devidas pelo empregador, inclusive aquela incidente sobre a folha de salários, pelo fato de o contribuinte não ser destinatário, nem fazer parte do grupo beneficiado pelas prestações sociais por elas financiadas, não guardam o traço da bilateralidade¹²⁵⁴. Desta forma, no Brasil, a destinação pública do tributo seria transmutada para a destinação constitucional do tributo, com a inclusão no texto constitucional brasileiro de 1988 de impostos com destinação especial para a seguridade social, que seriam a COFINS, a CSLL e a extinta CPMF. A definição constitucional de tributo no Brasil não se restringe à fiscalidade, mas albergam igualmente a parafiscalidade e a extrafiscalidade¹²⁵⁵.

Resta indubitável que as contribuições especiais referidas no art. 149 da Constituição brasileira têm natureza tributária e, por isso, devem que se sujeitar às regras gerais do art. 146 (a maioria prevista no Código Tributário Nacional, que cumpre a função prevista no art. 146, III, da CF/1988) e as limitações constitucionais ao poder de tributar.

No entanto, parte da doutrina considera que são as contribuições especiais tributos qualificados pela finalidade que devem alcançar, uma vez que o referido dispositivo não traz as

¹²⁵¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 138284/CE*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Veloso. Julgado em: 1 jul. 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>. Acesso em: 24 out. 2023.

¹²⁵²ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Scabra de. (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 70 e ss.

¹²⁵³TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 518.

¹²⁵⁴SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. A Solidariedade do grupo e as contribuições sociais. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n.º 61, 2006, pp. 358-366 Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTQwOA%2C%2C>. Acesso em: 11 nov 2023.

¹²⁵⁵TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, 2006, p. 20.

regras-matrizes de incidências dessas contribuições, mas apenas indica as finalidades de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e o financiamento da seguridade social. Pelas hipóteses de incidência de cada contribuição e pelas bases de cálculo que tiverem, podem ter natureza jurídica de impostos ou taxas, a depender de se haverá maior natureza fiscal pela capacidade contributiva ou uma relação contraprestacional mais fechada, respectivamente ¹²⁵⁶.

Em igual direção, PAULO DE BARROS CARVALHO¹²⁵⁷ considera que as contribuições poderão apresentar natureza de imposto ou de taxa, a depender do caráter bilateral que apresentem, conforme for delimitado pela atuação do legislador, uma vez que a Constituição apenas previu as hipóteses de incidência tributária para as contribuições para a seguridade social (art. 195). Contudo, não há margem ilimitada para conformação do legislador quando da previsão de novas espécies de contribuição, pois devem ser observadas regras de competência dos entes federados e os princípios constitucionais tributários.

Na mesma linha, ALFREDO AUGUSTO BECKER¹²⁵⁸ defende que todos os tributos podem ser reconduzidos à natureza jurídica de impostos ou taxas, não admitindo terceiras categorias ou natureza mista, como se pode atribuir às contribuições especiais. Assim, defende-se que a destinação da receita não seria relevante para inferir sua natureza tributária, pois se trataria de demanda de reflexos de índole administrativa e financeira. Em outras palavras, teria o contribuinte dever de pagar o tributo independente de sua destinação, podendo exigir que esteja de acordo com as regras jurídicas de competência, obedeça aos princípios tributários e esteja inserido no orçamento. Não caberia ao contribuinte questionar a política financeira nem a técnica da destinação¹²⁵⁹. No mais, por ter todo tributo finalidade pública e não fins particulares, o parâmetro da destinação das receitas não poderia ser utilizado para definir o conceito de tributo e as categorias tributárias, como enunciado pelo art. 4º do Código Tributário Nacional¹²⁶⁰.

Em que pese a solidez dos argumentos de quem busca reconduzir as contribuições sociais apenas às figuras dos impostos ou das taxas, nos parece mais adequada a posição sustentada por GERALDO ATALIBA¹²⁶¹, para quem a noção financeira de contribuição acarreta

¹²⁵⁶CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. 21.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 552-553.

¹²⁵⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 45.

¹²⁵⁸BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5.ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 406-407.

¹²⁵⁹PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 3.ª ed. Volume II. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 95.

¹²⁶⁰FAVACHO, Fernando Gomes. FGTS aos 50 anos do CTN. In: VIANA, Michel (Coord). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 167-168.

¹²⁶¹ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 195.

uma figura de natureza distinta da tradicional dicotomia. Não se nega que há contribuições com hipótese de incidência típicas e exclusiva de impostos – como é o caso das contribuições da empresa sobre o faturamento, o lucro e a importação – e há outras contribuições onde o traço da comutatividade é maior – como decorre das contribuições previdenciárias do trabalhador¹²⁶².

No mais, à luz do sistema constitucional brasileiro, deve-se negar a mera tipificação das contribuições como impostos com destinação específica. Isso porque, conforme já mencionado, a vinculação de receitas de impostos é vedada pelo art. 167, IV, da Constituição Federal. Ainda, os impostos integram o orçamento fiscal, enquanto as contribuições sociais constam do Orçamento da Seguridade Social. Inclusive, o texto da atual Constituição brasileira, ao prever contribuições incidentes sobre o faturamento e o lucro das empresas legitimou a existência de tributos com vinculação de receitas sobre essas hipóteses de incidência¹²⁶³.

Pelo desenho constitucional atual, a destinação dos recolhimentos contributivos mostra-se essencial, não havendo qualquer impedimento de que convivam com bases de incidência pautadas por fatos econômicos atinentes ao contribuinte e informadas pela capacidade contributiva. Dito de outro modo, o texto maior brasileiro previu que os tributos com receitas afetadas a finalidades específicas são justamente as contribuições, o que reforça a necessidade de retê-las como categoria autônoma dentre as receitas tributárias, as quais são majoritariamente caracterizadas ora pelo traço da bilateralidade, ora pela capacidade contributiva.

Para efeito da análise da possibilidade de novas fontes de financiamento da segurança social no Brasil, é necessário, portanto, frisar a característica autônoma das contribuições destinadas à Seguridade Social como espécie tributária, com afetação a órgão específico e observância ao regime jurídico inerente aos tributos, inclusive os princípios constitucionais tributários que redundam em direitos e garantias fundamentais aos contribuintes¹²⁶⁴. Em vista disso, a referida vinculação é de fundamental importância para a análise da contraposição com a figura dos impostos, que no Brasil, em regra geral, não admitem a consignação de suas receitas para cobrir determinadas despesas, inclusive as de índole social.

Também não pode ser olvidado que o componente de benefício e interesse de grupo a pautar o recolhimento das contribuições no Brasil não vem sendo indicado como elemento inafastável pela doutrina e pela jurisprudência brasileira, visto que são previstas e

¹²⁶²COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 395.

¹²⁶³DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*, vol. 55, 1992, p. 207.

¹²⁶⁴MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 7ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 107.

constitucionalmente compatíveis contribuições a cargo da empresa que incidem sobre o faturamento, o lucro, assim como sobre as importações e as receitas de concursos de prognósticos. Assim, nada impede que novas contribuições possam ser criadas no Brasil para custear a Segurança Social que incidam sobre fatos econômicos e sujeitos passivos não exatamente beneficiados ou pertencentes a grupos atendidos pelas finalidades sociais alcançadas, na chamada competência residual, conforme será abordado mais adiante no item 4.2.7.

4.2.6 Afetação das receitas das contribuições sociais e a Desvinculação das receitas da União (DRU)

Como visto, em regra, as receitas dos impostos não são vinculadas ao custeio de despesas específicas (art. 167, IV, CF/1988). As taxas e contribuições, pela sua natureza, já destinam os produtos de sua arrecadação às finalidades previstas em lei.

Contudo, embora as contribuições sejam tributos naturalmente vinculados, desde a Emenda Constitucional nº 27/2000 permite-se o desvio de parte de suas receitas para outras finalidades. Assim, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (art. 76) passou a contar com a DRU – Desvinculação de Recursos da União (impostos e contribuições), na base de 20% da respectiva arrecadação¹²⁶⁵. O que pretensamente deveria ser provisório, acabou por ser prorrogado por emendas constitucionais subsequentes, vindo a chegar à Emenda Constitucional nº 93/2016. Esta última medida alterou o art. 76 do ADCT e introduziu, por meio dos arts. 76-A e 76-B, as desvinculações de receitas que se aplicam à União (DRU), aos Estados e Distrito Federal (DRE – Desvinculação das Receitas dos Estados) e aos Municípios (DRM – Desvinculação das Receitas dos Municípios), passando a ser de 30% até 31.12.2023¹²⁶⁶.

No caso da União, a desvinculação das receitas das contribuições foi prorrogada até 31.12.2024, como estabelecido pela EC nº 126/2022, enquanto os recursos de impostos, taxas e multas arrecadados pelos Municípios e Estados podem ser desvinculados até o mesmo patamar de 30%, atualmente, até a data de 31.12.2032, de acordo com nova prorrogação conferida pela recente Emenda Constitucional 132/2023, conhecida como “Reforma Tributária”¹²⁶⁷.

¹²⁶⁵Inicialmente, a desvinculação das receitas da União se deu por com base no Fundo Social de Emergência, criado pela EC 01/1994, posteriormente prorrogado pelas ECs 10/96 e 17/97, com a denominação de Fundo de Estabilização Fiscal. A partir da EC 27/00, passou a ser denominada de Desvinculação de Receitas da União.

¹²⁶⁶ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 322.

¹²⁶⁷Embora as desvinculações de receitas tributárias tenham sido expandidas pela EC 93/2016 às contribuições de intervenção no domínio econômico, às taxas e outros tributos estaduais e municipais, será dada ênfase aqui àquela

Considerando a vinculação das receitas das contribuições sociais como um traço primordial, a desvinculação de suas receitas para outras despesas, ainda que parcialmente, traria desconformidade ao ordenamento jurídico. Com o desvio de recursos das contribuições para finalidades distintas da seguridade social, o traço essencial da vinculação seria perdido e as espécies tributárias mencionadas por primeiro seriam transformadas em impostos, os quais teriam a mesma incidência e base de cálculo dos impostos já previstos na Constituição¹²⁶⁸, o que apenas seria permitido nos casos constitucionalmente autorizados e referidos no item subsequente.

Nesses termos, PAULO AYRES BARRETO¹²⁶⁹ defende que as normas constitucionais que preveem a DRU vedam ao menos duas garantias fundamentais do contribuinte: a garantia de que o valor cobrado do sujeito passivo seja exclusivamente aplicado nos fins que motivaram a tributação; e a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais tributos discriminados na Constituição.

Noutras palavras, as contribuições sociais, diferentemente dos impostos, possuiriam destinação específica, e a DRU desnaturaria aquela parcela – originariamente de 20% e, hoje, na base de 30%, do tributo arrecadado, que estaria desvinculada da respectiva destinação social, incorrendo em inconstitucionalidade. Em razão de tal tredestinação¹²⁷⁰, o contribuinte teria direito à restituição dos montantes respectivos cobrados¹²⁷¹.

A DRU culminara com o estímulo à criação e fomento de novas contribuições, que depois seriam desvinculadas para que o aumento da receita estivesse direcionado ao custeio de demandas gerais e não especificamente sociais, pelo que a contabilização das receitas no orçamento da Seguridade Social se daria para efeitos formais.¹²⁷²

que atinge as contribuições sociais, em razão da presente tese concentrar-se a respeito do financiamento da Segurança Social.

¹²⁶⁸PADRE TOMÉ, Fabiana del. *Contribuições para a seguridade social*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 154.

¹²⁶⁹AYRES BARRETO, Paulo. *Op. cit.*, 2020, p. 169.

¹²⁷⁰OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e orçamentário no direito brasileiro. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, vol. 2, n.º 2, Jul/Dez, 2012, pp. 1-87. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/4485>. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹²⁷¹SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 98, 2003, pp. 44-62.

¹²⁷²MENDES, Marcos J. *Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público*. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008, p. 41. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-39-sistema-orcamentario-brasileiro-planejamento-equilibrio-fiscal-e-qualidade-do-gasto-publico>. Acesso em: 13 nov. 2023.

De acordo com o MARCUS ABRAHAM, a crítica à DRU¹²⁷³ pelo desvio de recursos destinados à Seguridade Social não seria, por si, inadequada, pois não seria a destinação do produto da arrecadação determinante para identificar a característica do tributo, mas sim a sua finalidade (art. 4º, CTN). Contudo, o referido doutrinador questiona a DRU diante de uma possível violação ao princípio do Federalismo Fiscal¹²⁷⁴, pois, com a DRU, haveria um processo de centralização de poder financeiro em mãos da União.

Nesse aspecto, cabe ressaltar que, enquanto o Federalismo Fiscal espera que haja cooperação entre os entes federados e adequada partilha dos recursos para fazer frente aos objetivos constitucionais e competências materiais, a DRU concentrou a destinação de recursos para a União Federal também por meio de represamento de recursos de fundos estaduais e pelo incremento de tributos cujas receitas não são repartidas entre os entes federados, com destaque para as contribuições sociais¹²⁷⁵. Ou seja, ao mesmo tempo em que a União incrementa sua arrecadação por meio de agravamentos contributivos, em princípios afetados à área social, a DRU permite que tais valores sejam parcialmente utilizados para financiar outros gastos públicos, além de não repartir os valores com Estados, Municípios e o Distrito Federal. Haveria, assim, por meio da DRU, uma fraude ao pacto federativo, especialmente no tocante à não partilha de recursos para os entes subnacionais, mediante a centralização de recursos em favor das União¹²⁷⁶.

Existem opiniões doutrinárias favoráveis à DRU, como as de BRUNO BIANCO LEAL E FELIPE MEMOLO PORTELA¹²⁷⁷, para quem tais instrumentos financeiros se voltam à flexibilidade orçamentária e são uma solução para viabilizar a alocação da arrecadação da União, em razão da grande participação das receitas das contribuições sociais, que estariam atreladas à saúde,

¹²⁷³ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os 20 Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

¹²⁷⁴Em apertada síntese, no Brasil, o Federalismo Fiscal pode ser entendido como as relações de distribuição, entre os entes federados, de encargos, atribuições e, ao mesmo tempo, de meios financeiros para viabilizá-los (GOLDEBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, pp. 27-28). Disso decorre a necessidade de partilhar os tributos pelos diversos entes federativos, gerando fontes de financiamento própria. Ao mesmo tempo, garante-se a partilha de receitas tributárias e não tributárias (como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços e da produção de energia elétrica e da produção mineral) dos entes mais centrais para os locais (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 40).

¹²⁷⁵OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Federalismo Fiscal Brasileiro. *Revista Nomos*, vol. 26, jan./jun. 2007, pp. 137-143.

¹²⁷⁶IBRAHIM, Fábio Zambite & SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. As contribuições sociais como instrumento de fraude ao pacto federativo. *RDRST, volume 3*, n.º 1, 2017, pp. 183-206. Disponível em: <https://publicacoes.udf.edu.br/index.php/relacoes-sociais-trabalhista/article/view/107/45>. Acesso em: 12 nov 2023.

¹²⁷⁷LEAL, Bruno Bianco & PORTELA, Felipe Memolo. *Previdência em crise: diagnóstico e análise econômica do direito previdenciário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018, p. 113.

previdência e assistência social no produto arrecadado, em torno de 65%, enquanto que as receitas dos impostos, em grande parte, são repartidas obrigatoriamente para estados e municípios, por força do disposto nos arts. 157 a 159 da CF/88. Assim, o referido desatrelamento de parte dos recolhimentos das contribuições teria ocupado relevante papel também na geração do superávit primário das finanças públicas, inclusive para melhorar a gestão da dívida pública e para financiar outras políticas tidas como relevantes.

Inclusive, há quem se posicione no sentido de que as sucessivas prorrogações da DRU deveriam fazer concluir que seria ela mecanismo eficaz de governabilidade para reduzir a vinculação das receitas públicas e, com isso, compatibilizar os preceitos analíticos e dirigentes da Constituição Federal de 1988 com a necessidade de estabilização econômica brasileira. Estaria revelada aí, portanto, a necessidade de uma ampla reforma tributária e financeira, onde seriam diminuídas as prorrogações¹²⁷⁸.

A DRU insere-se, desse modo, em um movimento maior de desvinculação de receitas como saída para as crises fiscais que o Brasil enfrenta [ou ao menos enfrentou até o fim do governo Jair Bolsonaro], sendo um dos ápices a apresentação pelo governo passado da Proposta de Emenda Constitucional 187/2019, chamada de “PEC dos Fundos Públicos”, que tinha como finalidade a quase abolição das vinculações das receitas públicas a órgão, fundo ou despesa, com poucas exceções, como seria o caso das taxas. No entanto, as contribuições não foram ressalvadas da tentativa generalizada de desatrelamento, o que poderia, em caso de aprovação da proposta, ter colocado em risco a própria permanência das contribuições como espécie tributária¹²⁷⁹.

Em que pese as referidas ponderações a respeito da DRU tendo em vista os aspectos federativos e a destinação das contribuições para a área social, o Supremo Tribunal Federal vem decidindo pela constitucionalidade das desvinculações, desde que atendido o requisito formal, ou seja, a normatização por emenda constitucional. Inclusive, grande parte dos fundamentos são no sentido que a desvinculação não afetaria a natureza jurídica do tributo¹²⁸⁰, da mesma forma que não seria imprescindível seguir estritamente a destinação da verba para caracterizá-lo como tal. Assim, deve ser feita a cisão entre os aspectos tributários, que tocam na incidência

¹²⁷⁸MAIA, Diane Espíndola Freira. *Desvinculação de Receitas da União: uma saída política para a crise econômica brasileira*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018, p. 102.

¹²⁷⁹SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Decisões tributárias e consequências financeiras, decisões financeiras e consequências tributárias: uma retomada da relação entre o jardim e a praça. In: ATHIAS, Daniel Tobias & HABNER NETO, Michel (Orgs.). *Estudos de Direito Financeiro e Tributário: homenagem ao Professor Fernando Facury Scaff*. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2021, p. 71.

¹²⁸⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 537.610/RS*. Segunda Turma. Relatora: Min. Cezar Peluso. Julgado em: 1 dez. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>. Acesso em: 15 nov. 2023.

sobre o contribuinte, do aspecto financeiro, que se refere à utilização da receita arrecadada pelo Poder Público¹²⁸¹.

Do julgamento do RE 566.007/RS cabe acrescentar a argumentação da relatora, Ministra Carmem Lúcia, no sentido de que, ainda que fosse inconstitucional a desvinculação de receitas da União relativas às contribuições sociais, o que, repita-se, não foi acolhido pela jurisprudência do STF, ainda assim não haveria direito de o contribuinte ter restituídos os valores recolhidos a título de contribuição. Isso porque, ainda que fosse considerada inconstitucional a medida, a parte desvinculada deveria ser destinada a custear as finalidades previstas, qual seja a seguridade social, devendo ficar os recursos com a União e não retornar ao contribuinte¹²⁸².

Tais considerações da jurisprudência do STF resultaram em entendimento vinculante, por meio do Tema nº 277 de repercussão geral, de que “não é inconstitucional a desvinculação, ainda que parcial, do produto da arrecadação das contribuições sociais instituídas pelo art. 76 do ADCT, seja em sua redação original, seja naquela resultante das Emendas Constitucionais 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011”¹²⁸³.

Em que pese o posicionamento jurisprudencial favorável à constitucionalidade da DRU, ainda assim registramos nossa percepção de que há aqui um desvirtuamento da principal fonte de financiamento da seguridade social, quais sejam as contribuições. Isso porque as afetações de receitas à mencionada área de proteção social acabam por ser direitos subjetivos públicos dos indivíduos e a sua liberação parcial para que o governo as utilize em outras despesas significa a relativização das prioridades constitucionais¹²⁸⁴. Como indica FERNANDO FACURY SCAFF¹²⁸⁵, retirar 30% das fontes de financiamento dos direitos da seguridade social dá ensejo ao corte da mesma proporção das prestações referentes a esses direitos.

Por fim, o desvio de recursos da Seguridade Social para outras finalidades, por mais relevantes que sejam os motivos e as despesas para onde os recursos são destinados, acaba por

¹²⁸¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 566.007/RS*. Relatora: Min. Carmem Lúcia. Julgado em: 13 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=298476942&ext=.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹²⁸²SILVA, Leidson Rangel Oliveira. *Recurso Extraordinário n. 566.007*. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira & BASTOS, Ricardo Victor Ferreira (Coord.). *Repercussão geral no direito tributário: estudos de casos relacionados às contribuições*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 354.

¹²⁸³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 566.007/RS*. Relatora: Min. Carmem Lúcia. Julgado em: 13 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=298476942&ext=.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹²⁸⁴FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho & LIMA, Renata Albuquerque. A desvinculação das receitas da união (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção? *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, vol. 2, n.º 2, jul./dez., 2016, pp. 326-327.

¹²⁸⁵SCAFF, Fernando Facury. *A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida*. Consultor Jurídico (Conjur). Coluna Contas à vista: 14 de julho de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>. Acesso em: 12 out. 2023.

se revelar no mínimo incoerente com a tese de que as finanças da Seguridade Social são deficitárias e que estaria em xeque a sua sustentabilidade financeira. Ora, se são escassos os recursos da previdência, da assistência e da saúde, como seria possível usar tais dotações, já limitadas, para financiar outras políticas públicas ou mesmo para o serviço da dívida pública?

Inclusive, a alegação de déficit levou a duras mudanças no regime de previdência brasileiro por meio da EC 103/2019, mas os resultados negativos decorrem, em boa medida, da desvinculação das receitas das contribuições em período anterior a 2019, nos patamares de 20 a 30%¹²⁸⁶.

A força dos questionamentos ora referidos parece ser reforçada com a previsão, a partir da EC 103/19, de que a DRU (Desvinculação de Receitas da União) não mais atingirá as contribuições para o custeio da Seguridade Social (art. 76, §4º, ADCT). Tal exclusão decorreria da perda de interesse do governo em manter a DRU para a área da Seguridade Social, pois desde 2016 as receitas desse segmento da atuação pública protetiva passaram a ser inferiores e insuficientes para financiar as despesas¹²⁸⁷. Embora tardia, a referida exclusão mostra-se coerente com a narrativa de que há déficit no sistema de seguridade social¹²⁸⁸.

Em que pese a EC 103/19 tenha abolido a desvinculação das receitas das contribuições sociais, ainda não é possível afirmar-se que todo o financiamento da seguridade social está imune à DRU. Isso porque, além das contribuições sociais, responsável por aproximadamente 95% do custeio total, a seguridade social também é alimentada por fontes de menor valor, como taxas, receitas patrimoniais e receitas de serviços, as quais permanecem sujeitas à DRU. No mais, a DRU pode ser aplicada a contribuições especiais não destinadas à seguridade social – a exemplo das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDEs) – às taxas e à arrecadação proveniente de novas contribuições que possam ser criadas quando da realização de reformas tributárias¹²⁸⁹.

Por fim, mesmo com o fim da submissão das contribuições sociais à DRU, a União ainda pode se socorrer das finanças da Seguridade Social, notadamente sobre as receitas incidentes sobre o faturamento e o lucro, para arcar com seus encargos previdenciários (art. 17,

¹²⁸⁶LAZZARI, João Batista; CASTRO, Alberto Pereira; ROCHA, Daniel Machado; KRAVCHYCHYN, Gisele. *Comentários à Reforma da Previdência*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

¹²⁸⁷AMADO, Frederico. *Reforma previdenciária comentada: emenda constitucional 103/2019 e seus impactos infraconstitucionais*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 335.

¹²⁸⁸COSTA FILHO, Sinésio Cyrino da. Impactos da Reforma no custeio da Seguridade. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 384.

¹²⁸⁹COURI, Daniel. *Impactos fiscais da PEC nº 6/2019: o fim da DRU para a Seguridade Social*. Nota técnica n.º 30, 26 de março de 2019. Instituição fiscal independente, Brasília: Senado Federal. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/555345/NT30_Previdencia_DRU.pdf. Acesso em: 15 nov. 2023.

lei 8.212/91). Os recursos oriundos das contribuições também podem ser usados para custear despesas com pessoal e administração geral do INSS, exceto o das contribuições sobre concurso de prognósticos, cujas receitas devem ser canalizadas para os benefícios e serviços da Seguridade Social¹²⁹⁰.

4.2.7 Enquadramento geral sobre a possibilidade de novas contribuições sociais no Brasil: a competência residual

De acordo com as informações constantes no presente capítulo, resta evidenciado que, no Brasil, a principal fonte de financiamento da seguridade social, na qual se inclui a previdência social, são as contribuições sociais, não obstante a possibilidade utilização de recursos decorrentes do orçamento fiscal e de outras fontes de receita.

Como sabido, estão previstas no texto do artigo 195 da CF/1988 as contribuições sociais: do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, sobre a receita ou faturamento e sobre o lucro; do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; sobre a receita de concursos de prognósticos; do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

No dia 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional 132, chamada de “Reforma Tributária”, a qual passou a prever ainda a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), que merecerá um subitem específico no tópico seguinte, em que também serão abordadas algumas mudanças relevantes no âmbito da Receita e que repercutem no financiamento da Previdência Social, algumas delas decorrentes de mudanças legais e outras de alterações no próprio texto da Constituição. No entanto, entendemos pertinente, antes de realizar uma abordagem mais específica, mencionar o enquadramento constitucional no direito positivo e na jurisprudência brasileira a respeito da criação de novas contribuições.

O dispositivo constitucional de referência aqui é o art. 195, §4º, o qual reza: “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.” Com a remissão ao citado artigo, que trata da

¹²⁹⁰CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Op. cit.*, 2022, p. 225.

chamada competência residual para instituir novos impostos, têm-se que apenas a União Federal pode instituir contribuições sociais além daquelas já mencionadas no texto constitucional, em especial no art. 195, desde que seja apenas por meio de Lei Complementar. Além disso, as contribuições devem ser não cumulativas e não terem fato gerador ou mesmo base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição¹²⁹¹. Trata-se da chamada competência residual para contribuições sociais, a qual toma emprestado o regramento para a criação de novos impostos.

Um destaque importante aqui a respeito das novas contribuições reside no aspecto da vedação à bitributação, ou seja, a de que sejam criadas contribuições que “repitam” fatos geradores e bases de cálculo daquelas já previstas. Conforme ressalta HERON CHARNESKI¹²⁹², embora não expressamente no texto da Constituição Federal de 1988, há uma restrição geral à bitributação, conforme pode-se extrair de uma interpretação sistemática dos dispositivos. Para tal, deve-se destacar dois aspectos do texto constitucional: a rígida separação de competências tributárias entre os entes federados, aos quais são conferidos tributos de forma privativa; e a previsão da chamada competência residual para a União criar novos impostos (art. 154, I) e contribuições (art. 195, §4º) não previstos no texto constitucional por meio de lei complementar, observada a condição de não possuírem fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles já discriminados na Constituição.

Em julgamento tido como paradigmático, o Supremo Tribunal Federal¹²⁹³ firmou entendimento no sentido de que as contribuições sociais criadas por leis complementares novas não podem repetir os fatos geradores e bases de cálculo das demais contribuições existentes, notadamente aquelas previstas no citado art. 195, mas não há vedação constitucional para que estas contribuições explorem fontes econômicas já cobertas por impostos.

Não obstante a ausência de previsão literal na CF/88, LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹²⁹⁴ entende que a competência residual da União para instituir novas contribuições não pode invadir a competência dos demais entes federados, quais sejam os Estados, o Distrito Federal e

¹²⁹¹CALIENDO, Paulo. Comentários ao art. 195, §4º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 3.ª ed. São Paulo: SaraivaJur, Almedina e IDP, 2023, p. 1999.

¹²⁹²CHARNESKI, Heron. Bitributação e Competência Tributária da União em Matéria de Contribuições. *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 48, pp. 152–174, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/876>. Acesso em: 23 jan. 2024.

¹²⁹³SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 228.321/RS*. Tribunal Pleno. Relator. Ministro Carlos Velloso. Julgado em: 1 out. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>. Acesso em: 22 jan. 2024.

¹²⁹⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 287.

os Municípios, pelo que não poderiam incidir sobre os mesmos fatos geradores dos tributos estaduais, distritais e municipais.

De acordo com WAGNER BALERA¹²⁹⁵, as bases econômicas das contribuições sociais não podem ser repetidas por nenhum outro tributo, salvo os casos em que o próprio texto constitucional permite, como medida excepcional. Assim, a folha de salário (art. 195, I, “a”) apenas poderia ser utilizada como base de cálculo das contribuições sociais, com exceção dos casos previstos na Constituição, como a contribuição ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e a contribuição ao PIS/PASEP. Na mesma linha, para GILBERTO DE ULHOA CANTO¹²⁹⁶, ainda que existam contribuições com a mesma base de incidência dos impostos, apenas as hipóteses com respaldo constitucional são válidas, não tendo o Texto Maior brasileiro concedido um “cheque em branco” de modo a permitir o avanço da União com novas figuras por meio de lei infraconstitucional.

Há ainda posições doutrinárias que entendem que não cabe a incidência de tributos residuais, incluindo aqui as contribuições sociais sobre fatos geradores e bases de cálculo iguais aos de quaisquer dos tributos previstos na Constituição, sob pena de causar invasão de competências e a pluralidade de incidências sobre a mesma hipótese¹²⁹⁷.

Para MAYSA DELIGNE¹²⁹⁸, a competência residual advém da ideia do que resta das competências rigidamente enumeradas no texto constitucional, ou seja, do que não tenha sido previsto na Constituição Federal de 1988. Por isso, não seria permitido novas incidências de contribuições sobre fatos geradores ou bases de cálculo dos tributos identificados na Constituição. Sob esse entendimento, se a opção do legislador complementar for por instituir uma contribuição residual não vinculada, essa não poderia ter os elementos materiais de quaisquer dos impostos, sejam eles federais, estaduais ou municipais. Na hipótese de nova contribuição vinculada, esta não poderia repetir os fatos geradores e bases de cálculo das taxas (prestação de serviços públicos divisíveis e específicos e exercício do poder de polícia), das contribuições de melhoria (obra pública) e da contribuição de iluminação pública (o referido serviço). Se a contribuição residual fosse não vinculada e referível, não poderia haver elementos materiais que coincidissem com as das contribuições já existentes¹²⁹⁹.

¹²⁹⁵BALERA, Wagner. Contribuição sobre a folha de salários: remunerações que compõe sua base de cálculo. *Revista Fórum de Direito tributário RFDT*, vol. 2, n.º 10, jul./ago., 2004, pp. 105–122.

¹²⁹⁶CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições sociais. Caderno de pesquisas tributárias. São Paulo: Resenha tributária, 1992, pp. 58-59.

¹²⁹⁷PADRE TOMÉ, Fabiana del. *Op. cit.*, p. 120.

¹²⁹⁸DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade Social*. Belo Horizonte: D’Plácido Editora, 2015, pp. 236-245.

¹²⁹⁹Após a edificação desse entendimento doutrinário e recorrendo à noção de que a tributação deve alcançar sinais demonstrativos de riquezas, a autora admite que, retiradas as hipóteses de incidência já previstas no sistema

Em que pese a relevância destas posições doutrinárias, a jurisprudência do STF caminha de maneira diversa. De acordo com o entendimento dominante no Pretório Excelso brasileiro, a expressão “impostos não previstos no artigo anterior”, constante do inciso I do art. 154 como limitação para a criação de novos impostos, não tem o mesmo figurino do que foi previsto no art. 195, §4º, pois não havia nenhuma contribuição social ali discriminada¹³⁰⁰.

Portanto, a criação de novas contribuições sociais não encontrou obstáculos quanto ao fato gerador dos demais tributos, o que tornou viável a explosão de novas contribuições sociais sobre a mesma base de incidência. Exemplo disso são a COFINS e o PIS, sendo que ambas incidem sobre o faturamento (receita bruta) das empresas, tendo como única diferença a destinação da receita: a COFINS visa financiar a seguridade social, enquanto o PIS¹³⁰¹ angaria recursos para os programas de integração social¹³⁰². No mais, a coexistência da PIS e da COFINS sobre a mesma base de cálculo repousa também no argumento de que ambas as incidências se encontram previstas no texto constitucional.

Sem ter a pretensão de esgotar todas as incidências sociais no direito brasileiro, mas para reforçar a possibilidade de coexistência de mais de uma contribuição sobre a mesma base, desde que existam destinações diferentes, cabe ressaltar que foi declarada a constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial e à Apex (Agência de Exportações), que incide também sobre a folha de salários, tal qual a já mencionada contribuição social¹³⁰³.

tributário nacional, seriam escassas as possibilidades de novos tributos residuais sem incidir no bis in idem. No mais, indica como possibilidades de materialidades residuais de contribuições securitárias vinculadas a prestação de serviços públicos relativos à previdência, assistência e saúde, desde que os benefícios se voltem a uma vantagem ou benefício para o grupo de contribuintes eleitos à luz da igualdade e da solidariedade de grupo (referibilidade indireta). Já para as contribuições não vinculadas, ventila a hipótese de incidência residual sobre os intangíveis das pessoas jurídicas, como as marcas e demais bens incorpóreos que se voltam a direitos que as pessoas podem ter sobre a coisa. (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Op. cit.*, pp. 267-268).

¹³⁰⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em: 1 dez. 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>. Acesso em: 21 jan. 2024.

¹³⁰¹As contribuições ao programa de integração social (PIS) e o PASEP (Formação do patrimônio do servidor público) encontram fundamento no art. 239 da CF/1988, cuja autorização no texto constitucional dispensa a restrições dos arts. 154, I, e 195, §4º. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1417/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti. Julgado em: 2 ago. 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385494>. Acesso em: 24 jan. 2024).

¹³⁰²SCAFF, Fernando Facury & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentários ao art. 195, §4º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Op. cit.*, p. 2000.

¹³⁰³ Tese de repercussão geral 325: *As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001*. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 603624*. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 23 set. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=754802605>. Acesso em: 24 jan. 2024.

Em semelhante direção, foi considerada constitucional a contribuição para o Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), o qual incide também sobre a folha de salários, uma vez que a referida incidência destina-se a cobrir os eventos acidentários e que demandam benefícios previdenciários com regras específicas e mais onerosas ao Poder Público, tais como a aposentadoria por incapacidade permanente por acidente de trabalho, o auxílio por incapacidade provisória por acidente de trabalho e o auxílio acidente¹³⁰⁴.

Ainda, a jurisprudência sedimentada pelo STF é a de que não há inconstitucionalidade e *bis in idem* quando da identidade de fatos geradores e bases de cálculo das contribuições sociais e impostos. Para fundamentar tal compatibilidade, o STF valeu-se das finalidades distintas dos tributos, pois o imposto se volta ao atendimento das finalidades gerais do Estado, sem vinculação de suas receitas, e as contribuições se encarregam de angariar recursos afetados à seguridade social¹³⁰⁵. Tal situação ocorre com a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) e o Imposto de Renda da pessoa jurídica [coletiva], cuja convivência no ordenamento jurídico brasileiro foi creditada pelo STF¹³⁰⁶ às finalidades distintas das receitas, em que pese ambas incidirem sobre o lucro das empresas¹³⁰⁷.

Com isso, verifica-se que, não obstante algumas resistências doutrinárias, vem prevalecendo, especialmente na jurisprudência constitucional brasileira, a possibilidade de criação de novas contribuições que tenham os mesmos elementos materiais dos impostos e de outras contribuições já existentes, sendo que nesse último caso faz-se necessária previsão em texto constitucional. Já para eventuais contribuições residuais que tenham os mesmos fatos geradores de impostos, podem ser manejadas as leis complementares. Sob essa perspectiva de cabimento é que serão analisadas, já no item seguinte, algumas medidas adotadas no Brasil no âmbito da receita e do financiamento da seguridade social, especialmente da Previdência. Tal

¹³⁰⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n.º 677.725*. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em: 11 nov. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=758725767>. Acesso em: 24 jan. 2024.

¹³⁰⁵PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7.ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 578.

¹³⁰⁶SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n.º 146.733-9/SP*. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Julgado em: 29 jun. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 23 jan. 2024.

¹³⁰⁷A declaração de constitucionalidade da CSLL perante o IRPJ pelo Supremo Tribunal Federal não exime esta opção tributária de críticas doutrinárias, inclusive do ponto de vista do equilíbrio financeiro federativo. Isso porque as receitas obtidas pelas contribuições sociais são destinadas exclusivamente à União, enquanto os resultados obtidos do Imposto de renda pessoa jurídica são partilhados parcialmente para Estados e Municípios. Como o progressivo incremento das receitas contributivas e a redução ou estagnação das alíquotas (taxas) do imposto de renda, há diminuição dos repasses financeiros aos entes subnacionais e concentração de recursos no ente central. Esse cenário leva a desequilíbrios financeiros aos estados e municípios, os quais ficam sujeitos a maior endividamento. (BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & SCAFF, Fernando Facury. *CSL, fraude à Constituição e desequilíbrio financeiro à Federação*. Consultor Jurídico, 11 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-11/a-csl-e-a-fraude-a-constituicao-e-a-federacao/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

enquadramento também será de grande valia para a avaliação, já no próximo capítulo, item 5.5 da viabilidade de outras fontes de financiamento para financiar o setor previdencial, inclusive se por meio de contribuições sociais ou de impostos.

4.2.8 As medidas de ajuste fiscal para reequilibrar as finanças públicas da Seguridade Social no Brasil no âmbito da Receita

a) Contribuição sobre proventos de inatividade (pensões) dos servidores públicos

Como já referido ao longo da presente tese, em especial no item 3.10.2 – A Seguridade Social na Constituição Federal Brasileira de 1988 – a Previdência Social brasileira comporta o regime geral de previdência social (RGPS), destinada para os trabalhadores de maneira ampla – e os regimes próprios de previdência dos servidores públicos (RPPS), o qual abrange os servidores públicos da União, dos Estados e dos Municípios que instituíram os referidos sistemas previdenciários para seus agentes estatais.

Dentre os traços distintivos entre os dois regimes, destaca-se a limitação, no regime geral de previdência social, do valor dos proventos de inatividade ao teto (limite) estipulado anualmente¹³⁰⁸. Consequentemente, as contribuições previdenciárias dos trabalhadores incidem também até esse limite na sistemática do RGPS.

Já nos regimes próprios de previdência dos servidores públicos, existe a possibilidade de os proventos de aposentadoria ou pensão ultrapassarem o teto do regime geral de previdência social, uma vez que as contribuições dos segurados podem também incidir sobre bases que superem esse patamar, salvo se o servidor público tenha ingressado na carreira após a instituição da previdência complementar no ente federado ou tenha aderido a esta¹³⁰⁹.

¹³⁰⁸ Para o ano de 2024, o referido teto foi estipulado em R\$ 7.786,02 (sete mil setecentos e oitenta e seis reais e dois centavos), conforme BRASIL. *Portaria Interministerial MPS/MF N° 2, de 11 de janeiro de 2024*. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria-mps-mf-2-2024.htm>. Acesso em: 20 jan. 2024).

¹³⁰⁹ A Constituição Federal de 1988 já previa a possibilidade de concessão de aposentadorias e pensões nos regimes próprios no mesmo patamar do Regime Geral de Previdência Social, de acordo com a previsão da época do art. 40, §14 da CF/88. Até a aprovação EC 103/2019, a adoção de previdência complementar nos regimes previdenciários dependia de lei específica do ente federado. No entanto, com a aprovação da EC 103/2019, a obediência ao teto do regime geral aos novos servidores de todos os entes federados passa a ser obrigatória, cabendo, inclusive a contratação de entidade privada para gerir as respectivas previdências complementares, além de entidade fechada de previdência complementar. De igual forma, foi estipulado o prazo de dois anos para o ente federado criar a sua previdência complementar. A adesão ao regime contributivo obrigatório no mesmo patamar do RGPS será obrigatória aos servidores que ingressarem no serviço público após a implantação efetiva do respectivo regime de previdência complementar, cabendo aos servidores que já estão no serviço público estadual a faculdade quanto à migração para o novo sistema.

Esta breve digressão serve para dizer que, nos regimes próprios de previdências social dos servidores públicos, é possível a incidência de proventos em valores superiores ao teto do regime geral de previdência. Quando isso ocorrer, fica o servidor inativo (reformado) ou pensionista (dependente) sujeito ao recolhimento de contribuição previdenciária sobre os valores que excederem o teto do RGPS, conforme consta do art. 40, §18, da Constituição Federal de 1988. Uma vez que permanecem as aposentadorias e pensões no RGPS imunes ao recolhimento de contribuição previdenciária (art. 195, II, parte final), no RPPS as incidências contributivas sobre as prestações sociais iniciam a partir de valores que superam esse patamar¹³¹⁰.

Portanto, desde a promulgação da Emenda Constitucional 41/03, está prevista a participação dos servidores públicos aposentados e pensionistas no custeio da Previdência Social. Trata-se aqui de um permissivo constitucional, pois a Lei Fundamental brasileira não instituiu diretamente a contribuição dos inativos e pensionistas, o que depende da edição de lei ordinária do ente federado respectivo¹³¹¹, além da previsão de leis gerais em matéria previdenciária¹³¹².

A contribuição sobre os servidores públicos inativos e pensionistas não representa vantagens, acréscimos ou recálculo para os proventos de aposentadoria ou pensão, cujas rendas

¹³¹⁰Até a Emenda Constitucional 103/2019, o art. 40, §21 da Constituição Federal de 1988 adiava o âmbito de incidência da contribuição previdenciária do inativo (servidor reformado ou pensionista) portador de doença incapacitante para o dobro do teto do RGPS. Todavia, tal dispositivo foi revogado pela citada reforma constitucional da previdência.

¹³¹¹GUERREIRO, Marcelo da Fonseca & ZOTTIS, Larissa Monteiro. *Previdência Social do servidor público ao alcance de todos*. São Paulo: LTR, 2016, p. 107.

¹³¹²Após a promulgação da EC 20/98 surgiu a Lei n. 9.717/1998, que dispõe sobre regras gerais para a organização e o funcionamento dos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos militares dos Estados e do Distrito Federal e dá outras providências. Em seu art. 3º, na redação original, a referida lei dispunha: “As contribuições dos servidores públicos e militares federais, estaduais e municipais e os militares dos Estados e do Distrito Federal, inativos e pensionistas, para os respectivos regimes próprios de previdência social, fixadas por critérios definidos em lei, serão feitas por alíquotas não superiores às aplicadas aos servidores ativos do respectivo ente estatal”. (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Op. cit.*, 2022, p. 1044). Ocorre que, pela ausência da regra constitucional clara à época, a contribuição sobre os proventos de inatividade do servidor público acabou por ser declarada inconstitucional por meio de Medida Cautelar concedida pelo Ministro Moreira Alves na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2012-2/DF. Na mesma decisão, o entendimento do ministro hoje aposentado foi de que seria incabível a incidência de contribuição sobre os inativos por transgressão ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial, pois não haveria benefício futuro a ser percebido em razão da contribuição recolhida sobre os proventos. (ROCHA, Daniel Machado da. Comentários ao art. 40. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Op. cit.*, 2023, p. 1038). No entanto, tal cenário vem a mudar a inclusão da regra pelo §18º do art. 40, inserido na Constituição pela EC 41/03. Após isso, a Lei n. 10.887/2004 alterou a redação do art. 3º da Lei n. 9.717/1998, que passou a ser a seguinte: “A contribuição dos servidores ativos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para os respectivos regimes próprios de previdência social não serão inferiores às dos servidores titulares de cargos efetivos da União, devendo ainda ser observadas, no caso das contribuições sobre os proventos dos inativos e sobre as pensões, as mesmas alíquotas aplicadas às remunerações dos servidores em atividade do respectivo ente estatal”. (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Op. cit.*, 2022, p. 1044).

iniciais são definidas no momento da concessão do ato, pautados pela legislação vigente ali e pelos valores recolhidos em atividade. Não obstante isso, a contribuição em questão é válida e afim ao princípio da solidariedade, pois entende-se que o recolhimento contributivo serve para financiar o sistema de proteção social como um todo e não apenas para trazer benefício direto para o segurado ou seus dependentes. Assim, pelo caráter social, admite-se que pessoas já beneficiadas pelo regime continuem obrigadas a recolher a contribuição, não apenas para obter benefício próprio, mas em prol do sistema do qual integra. Tal imposição é estendida mesmo para aqueles que já tenham atingido e consolidado seu direito pessoal ao benefício, uma vez que prevalece o caráter solidário dos sistemas¹³¹³.

A constitucionalidade da contribuição sobre as aposentadorias e pensões no regime próprio de previdência social foi devidamente reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, tendo por fundamento principal a obrigação de todos os envolvidos contribuírem para o financiamento da previdência em razão do princípio da solidariedade, sem prejuízo da universalidade, da equidade na participação do custeio e da diversidade da base de financiamento¹³¹⁴.

Também deve ser ressaltado o contexto de dificuldade econômica, de crise do estado de providência e de pressão sobre a sustentabilidade financeira dos regimes de previdência para justificar a incidência da contribuição previdenciária sobre aposentadorias e pensões. Diante disso, alguns entendem haver aqui uma espécie de primazia da questão econômica na interpretação jurídica e nas decisões judiciais¹³¹⁵ e de que a solidariedade estaria apenas sendo usada para calibrar o aspecto contributivo, onerando ainda mais os segurados, dependentes e inativos, em descompasso com o modelo de estado social previsto na Constituição Federal¹³¹⁶.

¹³¹³CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 37ª. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 587.

¹³¹⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.128-7/DF*. Tribunal Pleno. Relatora Original: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Julgado em: 18 ago. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>. Acesso em: 28 jan. 2024). (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 3105-8/DF*. Tribunal Pleno. Relatora Original: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>. Acesso em 28 jan. 2024)

¹³¹⁵SAVARIS, José Antonio. *Uma teoria da decisão judicial da previdência social: contributo para a superação da prática utilitarista*. [Tese de Doutorado]. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-25082011-161508/publico/Tese_Uma_teor_da_decisao_judicial_da_previdencia_social.pdf. Acesso em: 24 jan. 2024.

¹³¹⁶GNATA, Noa Piatã Bassfeld. *Refundando a solidariedade social no direito previdenciário*. [Dissertação de mestrado] São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-09122014-134818/publico/NOA_PIATA_BASSFELD_GNATA_Refundando_a_solidariedade_social_no_direito_previden_ciario.pdf. Acesso em: 28 jan. 2024, pp. 95-96.

Por fim, vale ressaltar que foi determinado pelo Supremo Tribunal Federal que o trabalhador aposentado pelo RGPS, embora não vá recolher contribuições sobre o valor dos benefícios, se permanecer trabalhando, deve pagar contribuições sobre os rendimentos da sua atividade laboral¹³¹⁷. Isso porque, embora não exista impacto positivo do recolhimento do benefício no valor de sua aposentadoria¹³¹⁸, remanesce a obrigação de contribuir para o financiamento do regime, em nome da solidariedade.

Em que pese existam posições doutrinárias como a de PETERSON DE SOUZA¹³¹⁹, que defende a redução no valor da contribuição do aposentado que retorna ao trabalho, justamente pela ausência de contrapartida e por entender que ali a incidência assume características de imposto, as mencionadas decisões do STF reforçam o caráter solidário da previdência. Com isso, o dever de financiar o sistema previdencial deve ser encarado para além da relação comutativa entre contribuição e benefício, o que dá ensejo ao interesse de grupo (e não apenas individual) a caracterizar a relação contributiva. Com isso, fica fortalecida a diversificação das fontes de financiamento da segurança social.

b) Desoneração da folha de pagamento (substituição da contribuição sobre a folha de salários sobre o faturamento)

Após a eclosão da crise do *subprime* e das dívidas soberanas, deflagradas a partir de 2008 no mundo ocidental, inicialmente foi difundida a ideia de que os constrangimentos financeiros dela decorrentes não teria produzido efeitos excessivamente negativos no Brasil.

Ao contrário, no período de 2008 a 2013, o Brasil experimentou crescimento do seu produto interno bruto de 1,9 a 7,5% (este, em 2010), com exceção do ano de 2009 em que houve um decréscimo de 0,1%. No entanto, o indicador do principal índice de crescimento econômico passou a apresentar desaceleração em 2014 (+0,5%), vindo a apresentar resultados

¹³¹⁷Tese de repercussão geral 1.065. “É constitucional a contribuição previdenciária devida por aposentado pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS) que permaneça em atividade ou a essa retorne” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Repercussão geral no Recurso Extraordinário com agravo 1.224.327 Espírito Santo*. Plenário. Julgado em: 27 set. 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341607150&ext=.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2024).

¹³¹⁸Conforme decidido pelo STF com eficácia vinculante, na forma do tema 503 de repercussão geral, foi proibida a chamada desaposentação, pela qual um aposentado poderia renunciar ao benefício concedido e requerer outro levando em conta as contribuições recolhidas após sua passagem à inatividade, com a suposta intenção de aumentar o valor dos proventos (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL *Recurso Extraordinário 661.256/SC*. Plenário. Relator: Min Roberto Barroso; Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 27 out. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13687555>. Acesso em: 28 jan. 2024).

¹³¹⁹SOUZA, Peterson de. *A redução da contribuição social do aposentado que retorna ao trabalho*. São Paulo: Imperium Editora, 2015, p. 140; 143-145.

negativos mais severos em 2015 e 2016 (- 3,5% em ambos os anos)¹³²⁰, a partir de quando se agravou a crise econômica e política no Brasil.

Aliado a esse contexto de oscilação econômica, houve a percepção de desindustrialização no Brasil, ao que se creditou, em parte, à carga tributária elevada sobre o trabalho no país, o que compõe o chamado “Custo Brasil”¹³²¹. Como resposta a isso, na tentativa de melhorar a competitividade do setor empresarial, reduzir a informalidade laboral e estancar o crescimento do emprego, a partir de 2011, foi implementado o “Programa Brasil Melhor”, o qual foi lastreado na redução na incidência de tributos e de encargos previdenciários sobre os salários¹³²².

Um dos pilares desse programa foi a chamada “desoneração da folha de pagamento”¹³²³. Nos termos da cartilha lançada à época pelo Ministério da Fazenda¹³²⁴, a desoneração da folha de pagamentos fora constituída de duas medidas complementares: a eliminação da contribuição previdenciária sobre a folha de salários e a adoção de uma nova contribuição previdenciária sobre a receita bruta das empresas (descontando as receitas de exportação, as quais são constitucionalmente imunes)¹³²⁵; a redução da carga tributária dos setores beneficiados, porque a alíquota sobre a receita bruta fora fixada em um patamar inferior àquela alíquota que manteria inalterada a arrecadação – a chamada alíquota neutra. Com esta mudança de foco no recolhimento previdenciário dos salários para a receita bruta das empresas,

¹³²⁰EVOLUÇÃO do PIB em 10 anos (2008-2017). Gazeta do Povo, 1 mar. 2018. Disponível em: <https://infograficos.gazetadopovo.com.br/economia/evolucao-do-pib-em-10-anos-2008-2017/>. Acesso em: 20 ago. 2023.

¹³²¹Por “Custo Brasil”, entende-se que a “Denominação genérica dada a uma série de custos de produção, ou despesas incidentes sobre a produção, que tornam difícil ou desvantajoso para o exportador brasileiro colocar seus produtos no mercado internacional, ou então tornam inviável ao produtor nacional competir com os produtos importados. Tais custos estariam relacionados com aspectos legais de toda sorte, como os da legislação trabalhista (que gera encargos sociais); institucionais (excesso de burocracia para a instalação de empresas ou para a exportação de produtos); tributários (excesso ou cumulatividade de tributos); de infraestrutura (falta de estradas de rodagem bem conservadas, deficiência de malha ferroviária e de hidrovias, comunicações deficientes e caras, além de portos e aeroportos ineficientes e de alto custo operacional); corporativas (como a atuação de sindicatos de trabalhadores sobre certos tipos de atividade, o que dificultaria o aumento da produtividade), entre outros. (SENADO FEDERAL. *Manual de Comunicação da SECOM*. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/custo-brasil>. Acesso em: 20 jan. 2024).

¹³²²MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Op. cit.*, p. 293.

¹³²³Trata-se da contribuição patronal clássica, que incide sobre as remunerações dos trabalhadores e que, no Brasil, devem se limitar a parcelas desta natureza, tidos como aqueles decorrentes da contraprestação pelo trabalho e não por parcelas indenizatórias (BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista & SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Contribuição previdenciária sobre descontos na folha de salários: uma interpretação à luz da eficácia irradiante dos direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021, p. 45).

¹³²⁴DESONERAÇÃO da Folha de Pagamentos. Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2012/abril/CartilhaDesoneracao.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2024.

¹³²⁵Sem ter a pretensão de esgotar a detalhada e sucessiva disciplina legislativa a respeito da matéria, cabe mencionar a lei federal 12.546/11, que previu a substituição das contribuições sobre a folha de pagamentos de certas empresas ligadas ao setor industrial pela incidência sobre a receita bruta, à base de 1% (art. 8o.). Já em decorrência da queda de arrecadação, a alíquota para algumas das empresas beneficiadas foi aumentada para 2,5% da receita, conforme consta do art. 8º-A, inserido pela lei 13.670/18.

esperava-se estimular a formalização do trabalho. Ao mesmo tempo, a fim de estimular a indústria nacional, houve um adicional à alíquota da COFINS-Importação, deixando a incidência sobre os produtos importados em igual patamar àquela incidente sobre a receita bruta das empresas nacionais¹³²⁶.

Já antevendo queda de receitas para a previdência social, o art. 9º, IV, da lei 12.546/11¹³²⁷, previu que a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração para que não fosse afetada a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social.

Tal opção tributária de incrementar as incidências sobre a receita bruta das empresas contrariou a tendência verificada em outros países, como os do Leste Europeu, no sentido de onerar o valor adicionado em substituição aos valores pagos como remuneração por trabalho¹³²⁸.

Segundo o entendimento de MARCOS CINTRA¹³²⁹, a referida desoneração da folha de salários teve alcance limitado, pois atingiu apenas uma parte das empresas, reduzindo a posição do Brasil no ranking da competitividade da 38ª para a 54ª posição, entre 2010 e 2014, permanecendo a carga tributária alta e concentrada sobre o setor empresarial, sem prejuízo do impacto que as contas previdenciárias representam sobre a economia. Diante disso, chega a defender que os custos da previdência deveriam ser arcados majoritariamente pela via fiscal, o que estaria em compatibilidade com a previsão de custeio do setor pela sociedade como um todo, direta ou indiretamente (art. 195, CF/1988).

A desoneração da folha de salários, ocorrida a partir de 2011, por não ter atingido todos os setores da economia, foi tida por parcial e seletiva, sendo permitido que algumas atividades fossem beneficiadas de maneira discriminatória¹³³⁰. Os atentados à igualdade e à neutralidade tributária são aqui denunciados também por DIEGO FILIPE CASSEB¹³³¹, para quem a

¹³²⁶DESONERAÇÃO da Folha de Pagamentos. Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2012/abril/CartilhaDesoneracao.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2024.

¹³²⁷Dispositivo revogado pela Lei n.º 14.360/22.

¹³²⁸AFONSO, José Roberto. Transfigurações. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio & SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento/ Rio de Janeiro: FGV Rio, 2017, p. 653;

¹³²⁹CINTRA, Marcos. Globalização, Modernização e Inovação Fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França (Coord.). *Política Fiscal*. 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 95; 337.

¹³³⁰AFONSO, José Roberto & PINTO, Vilma da Conceição. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. IBRE/FGV: Rio de Janeiro, julho de 2014. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2021-03/desoneracao-folha.pdf>. Acesso em: 8 jun. 2023.

¹³³¹CASSEB, Diego Filipe. *Contribuição previdenciária sobre a receita bruta: análise crítica e estudos de alternativas*. São Paulo: Almedina, 2017, pp. 56-57.

possibilidade de apenas alguns segmentos e empresas estarem atendidos pela contribuição sobre a receita bruta em substituição à contribuição sobre a folha de salários representou discriminações entre os segmentos produtivos. Destaca ainda um vício mais grave do início do programa, pois a lei 12.546/11 impôs como obrigatória a então nova sistemática de recolhimento previdenciário aos agentes econômicos destacados, o que poderia, a depender dos índices de faturamento ou de custos laborais, representar até aumento da carga contributiva. Devido à judicialização da questão, o que redundou em até mesmo em decisões¹³³² desobrigando a adesão compulsória à contribuição sobre a receita bruta, tal falha foi atenuada pela lei 13.161/2015, que passou a prever o regime como facultativo.

Outro ponto vulnerável da desoneração da folha mediante a contribuição sobre a receita bruta foi o questionamento a respeito de uma possível bitributação em face da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a qual também incide sobre o faturamento das empresas. Assim, como tal esquema alternativo de financiamento da previdência resultou em contribuição não prevista na Constituição, mas em medida provisória convertida em lei, estaria violado o já mencionado art. 195, §4º c/c art. 154, ambos da CF/1988, haveria *bis in idem* perante a COFINS¹³³³. Tal entendimento seria compatível com a decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da constitucionalidade da dupla incidência (PIS e COFINS) sobre o faturamento, pois ambas as contribuições, com finalidades distintas, foram previstas no texto constitucional¹³³⁴.

Contudo, o referido entendimento refratário à contribuição sobre a receita bruta em substituição à contribuição sobre a folha não foi acolhido pelo Supremo Tribunal Federal que considerou constitucional a contribuição da agroindústria sobre a sua produção em substituição àquela incidente sobre a folha de salários, mesmo havendo convivência com a COFINS. Nesse aspecto vale citar as referidas teses de repercussão geral editadas pelo STF com força vinculante:

É constitucional o art. 22-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação da Lei nº 10.256/2001, no que instituiu contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição ao

¹³³²“O sentido dos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 está em melhorar a competitividade da indústria e a geração de emprego e renda, mediante a desoneração da folha de salários. Se os dispositivos não preveem situações em que sua aplicação produz o efeito inverso, contrário aos seus objetivos, surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto” (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. *Apelação Cível. Processo 5042934-65.2012.4.04.7000*. Primeira Turma. Relator: Jorge Antônio Maurique. Julgado em: 12 ago. 2014. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php. Acesso em: 26 jan. 2024).

¹³³³CASSEB, Diego Filipe. *Op. cit.*, pp. 38-39.

¹³³⁴SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 1/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em: 1 dez. 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpup/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>. Acesso em: 21 jan. 2024.

regime anterior da contribuição incidente sobre a folha de salários. (Tese de repercussão geral 281, RE 611.601, j. 19.12.2022).

É constitucional, à luz dos artigos 195, I, b, e § 4º, e 154, I, da Constituição Federal, o art. 25, I e II, e § 1º, da Lei 8.870/1994, que instituiu as contribuições devidas à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. (Tema de repercussão geral 651, j. 700.922, j. 19.12.2022).

Nesse sentido, vale observar que o voto condutor do Ministro Dias Toffoli, no julgamento do Recurso Extraordinário 611.601/RS¹³³⁵, no qual ressalta a lógica da desoneração da folha de pagamentos iniciada pelo setor rural e expandida para outros segmentos por meio das referidas políticas fiscais deflagradas pela citada lei 12.546/11. A existência de finalidades extrafiscais, quais sejam a preservação do emprego e da competitividade, seria justificativa suficiente para tornar a medida compatível com o princípio da isonomia.

No mais, constavam da Constituição brasileira, até a Emenda Constitucional 103/2019, o §13 do art. 195, o qual previa a substituição gradativa da contribuição patronal sobre a folha de salários sobre aquela incidente sobre o faturamento, desde que não cumulativa, a fim de viabilizar o emprego. Ocorre que o referido dispositivo constitucional foi revogado pela EC 103/19, em que pese o art. 30 desta emenda ter ressaltado dos efeitos da revogação do então referido permissivo constitucional os atos normativos praticados anteriormente à emenda. Em face disso, estariam salvaguardadas as substituições contributivas aqui rotuladas como desoneração das folhas de salários¹³³⁶.

Então, a chamada desoneração da folha de salários permanecia autorizada até 31 de dezembro de 2023, conforme previsão da lei n.º 14.288/21. Instado a decidir sobre nova prorrogação ou pela extinção da política, o Congresso Nacional brasileiro prorrogou a desoneração da folha de salários até a data de 31 de dezembro de 2027 para dezessete setores da economia, por meio do projeto de lei (PL) 334/2023.

Contudo, o Presidente da República vetou a referida proposição legislativa, nos termos da mensagem 619, de 23 de novembro de 2023¹³³⁷. Os fundamentos foram a inconstitucionalidade e contrariedade ao interesse público, por entender se tratar de renúncia

¹³³⁵SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 611.601/RS*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 17 dez. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767142474>. Acesso em: 24 jan. 2024.

¹³³⁶AMADO, Frederico. *Manual de Direito previdenciário*. Salvador: Juspodivm, 2021, pp. 297-298.

¹³³⁷BRASIL. *Mensagem n.º 619, de 23 de novembro de 2023*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/msg/vet/VET-0619-23.htm. Acesso em: 20 dez 2023.

fiscal¹³³⁸ desacompanhada de apresentar demonstrativo de impacto orçamentário-financeiro para o ano corrente e os dois seguintes, com memória de cálculo, e sem indicar as medidas de compensação, em desatenção ao disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e nos art. 131 e art. 132 da Lei nº 14.436, de 9 de agosto de 2022 – Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2023.

Não obstante as razões que motivaram o veto, o Congresso Nacional o derrubou¹³³⁹, resultando na promulgação da lei 14.784, de 27 de dezembro de 2023. Com isso, a desoneração da folha de pagamentos fora prorrogada até o final de 2027.

Todavia, a questão ainda parece longe de estar definida, pois, após a derrubada do veto, o Governo Federal editou a Medida Provisória 1.202, de 28 de dezembro de 2023, a qual reonera a folha de pagamento de alguns setores, prevendo técnicas como alíquotas diferenciadas para o primeiro recolhimento contributivo e mantendo a desoneração para setores tidos como mais relevantes do ponto de vista da geração de empregos e mecanismo de gradual eliminação do benefício (*phase out*) para que as empresas desses setores tenham tempo para se ajustar. No entanto, houve recuo parcial na amplitude da reoneração pretendida pelo Poder Executivo Federal, pois foi editada nova Medida Provisória, a de número 1.208, de 27 de fevereiro de 2024, a qual revogou parte dos dispositivos da primeira. De todo jeito, a questão ainda permanece, no início de março de 2024, sujeita à apreciação pelo Congresso Nacional brasileiro.

Quando da primeira proposição, são indicados objetivos de “criação de empregos para o trabalhador de mais baixa remuneração e à redução da informalidade, evitando grandes distorções em relação aos setores que atualmente utilizam mais intensivamente a desoneração e garantindo uma transição suave. Assim, procura-se obter uma estratégia mais racional, justa

¹³³⁸Defendendo a constitucionalidade da desoneração da folha de Salários, Hugo de Brito Machado Segundo sustenta que a Constituição Federal de 1988 não impede que se instituem essas contribuições substitutivas, desde que sejam atreladas às bases previstas no art. 195 – e a receita bruta é uma delas. Também entende que não se trata de benefício fiscal, mas sim de substituição: “em vez de se contribuir tendo como base de cálculo a folha de pagamentos, parte-se da receita bruta. Segue-se pagando a contribuição, apenas calculada sobre outra grandeza. Para empresas que têm poucos empregados, e elevada receita, a tal desoneração da folha pode, portanto, levar a um ônus tributário até maior.” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Desoneração da folha é assunto tão antigo quanto atual*. Consultor Jurídico, 13 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-13/desoneracao-da-folha-e-assunto-tao-antigo-quanto-atual/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹³³⁹CONGRESSO derruba veto à desoneração da folha para 17 setores da economia. Agência Senado, 19 dez. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/14/congresso-derruba-veto-a-desoneracao-da-folha-para-17-setores-da-economia>. Acesso em: 20 jan. 2024.

e sustentável.”¹³⁴⁰. Para tal, a Cartilha do Ministério da Fazenda¹³⁴¹ defende que a política de desoneração se mostrou “cara e ineficiente”, não promoveu o emprego ao longo de todo o período de vigência¹³⁴², acabou por gerar transferência de renda para os mais ricos, além de incompatibilidade jurídica com a reforma da previdência e com o equilíbrio orçamentário¹³⁴³, uma vez que haveria impactos orçamentários na ordem de R\$- 16 bilhões¹³⁴⁴.

Há entendimentos que, ao contrário, pugnam pela legalidade da desoneração da folha de pagamentos, pois estaria em conformidade com o art. 195, §9º, da CF/88, pelo qual estão autorizados a diferenciação das alíquotas ou bases de cálculo das contribuições sociais em razão de variados critérios, como a atividade econômica ou a utilização intensiva de mão-de-obra. No mais, defende-se que haveria aqui uma atuação equilibrada do Estado, que busca fomentar a economia em setores vitais, em prol do desenvolvimento econômico e social, sem deixar de recolher valores à seguridade social¹³⁴⁵.

Já Marcos Cintra¹³⁴⁶ postula – a nosso entender de maneira otimista quanto à perspectiva de crescimento econômico, produtividade e competitividade – que a desoneração

¹³⁴⁰DOCUMENTO do Ministério da Fazenda detalha os principais pontos da nova política de desoneração da folha salarial. BRASIL, 18 jan. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/documento-do-ministerio-da-fazenda-detalha-os-principais-pontos-da-nova-politica-de-desoneracao-da-folha-salarial>. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹³⁴¹ BRASIL. *Resumo desonerações*. Brasília: Ministério da Fazenda, jan. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/arquivo/resumo-desoneracoes-v7.pdf>.

¹³⁴² De acordo com o estudo do Instituto de Políticas Econômicas Aplicadas: “A PNAD Contínua permite checar a validade dessa afirmação nos termos descritos nas seções anteriores. Na fotografia de 2022, os setores desonerados não se destacam. Nenhum deles figura entre os sete que, como vimos, ocupam mais da metade dos trabalhadores no Brasil.6 Entre os setores que concentram a maioria dos contribuintes da Previdência Social, apenas o sexto (transporte terrestre) tem folha desonerada. Entre os ocupados nos setores desonerados,7 só 54,9% contribuem para a Previdência, contra 63,7% na média dos trabalhadores brasileiros. De 2012 a 2022, o conjunto de todos os setores com folha desonerada reduziu suas participações nos totais de ocupados (de 20,1% para 18,9%), ocupados contribuintes da Previdência (de 17,9% para 16,2%) e empregados com carteira do setor privado (de 22,4% para 19,7%). Enquanto os outros setores ampliaram seus contribuintes em 14,5% (+6,7 milhões), os desonerados diminuíram em 0,2% (-18 mil). Enquanto empresas privadas de outros setores expandiram em 6,3% seus empregos com carteira (+1,7 milhão), as desoneradas encolheram os seus em 13,0% (-960 mil).” (HECKSHER, Marcos. *Os setores que mais (des)empregam no Brasil*. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12343/6/Radar_73_Art2_setores_que_mais_desempregam_br.pdf. Acesso em: 27 jan. 2024).

¹³⁴³ Como exemplo, observe-se o relatório resumido de execução orçamentária de abril de 2023, o qual projeto o impacto de 8 bilhões e seiscentos e vinte e cinco milhões de reais em 2023 em razão da desoneração da folha de salários (BRASIL. *Relatório Resumido da Execução Orçamentária Governo Federal e Outros Demonstrativos*. Tesouro Nacional, 2023, p. 19. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:47103. Acesso em: 27 jan. 2024.).

¹³⁴⁴ MÁXIMO, Wellton. *Receita refaz estimativa de perdas com desoneração da folha*. Brasília, 15 jan. 2024. <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-01/receita-refez-estimativa-de-perdas-com-desoneracao-da-folha>. Acesso em: 27 jan. 2024

¹³⁴⁵ ROESLER, Leonardo. *Desoneração da folha: uma perspectiva jurídica sobre sua legitimidade e constitucionalidade*. Consultor Jurídico, 18 de janeiro de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-18/desoneracao-da-folha-uma-perspectiva-juridica-sobre-sua-legitimidade-e-constitucionalidade>.

¹³⁴⁶ CINTRA, Marcos. *Desoneração deve ser estendida a todos os setores da economia*. Consultor Jurídico, 27 de novembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-27/desoneracao-deve-ser-estendida-a-todos-os-setores-da-economia/>. Acesso em: 15 jan. 2024.

deveria ser alargada para todos os setores da economia, em diminuição à contribuição não apenas das empresas, mas também dos trabalhadores. Trata-se, pela nossa percepção, de um pensamento de cariz excessivamente liberal e que poderia representar, pela queda acentuada dos recolhimentos contributivos, um sensível encolhimento na rede de proteção social do Estado.

c) A Reforma da Previdência (EC 103/2019): impactos no financiamento da previdência: as alíquotas progressivas no regime geral de previdência social, nos regimes próprios dos servidores públicos e contribuição extraordinária sobre os funcionários públicos ativos e inativos

Como já mencionado em diversos trechos ao longo desta tese, a Emenda Constitucional 103/2019 é considerada a última grande mudança constitucional a respeito da Seguridade Social no Brasil, tanto que foi conhecida como “Reforma da Previdência”.

Sem prejuízo das muitas alterações nas regras de funcionamento de todo o sistema de seguridade social brasileiro, em especial nos regimes previdenciários, tanto os oficiais, quanto os complementares, o texto aprovado pelo constituinte derivado também toca em questões financeiras. Muitas dessas questões já foram tratadas aqui, como: a segregação contábil-financeira das áreas da previdência, que passa a conviver com o princípio da diversidade da base de financiamento (art. 194, parágrafo único, VI) e; a possibilidade de alíquotas diferenciadas para a contribuição sobre a folha de salários e de bases de cálculos diferenciadas para a contribuição sobre o faturamento e o lucro, também em razão da condição estrutural de mercado – ao que se somou as causas já anteriormente previstas no §9º do art. 195 (atividade econômica, utilização intensiva de mão de obra e do porte da empresa). Em razão de tais assuntos já terem sido tratados anteriormente nos itens 4.2.2 e 4.2.4 a análise agora estará centrada nas previsões que a EC 103/19 mais diretamente tratou a respeito das contribuições previdenciárias.

Após a aprovação da Reforma da Previdência constante da Emenda Constitucional 103/19, para os trabalhadores, o texto do art. 195, II, admite que poderão ser adotadas alíquotas

(taxas) progressivas em relação aos valores dos salários de contribuição¹³⁴⁷, sendo mantida a não incidência contributiva sobre aposentadorias e pensões no Regime Geral de Previdência¹³⁴⁸.

Inicialmente, cabe destacar a possibilidade de as alíquotas (taxas) das contribuições dos servidores públicos ativos e inativos para o financiamento dos regimes serem progressivas (art. 149, §1º, CF/88). A inserção de tal dispositivo na Constituição aparece como resposta ao posicionamento de então do Supremo Tribunal Federal que considerava, pela ausência de previsão constitucional, que as alíquotas previdenciárias sobre os vencimentos dos servidores públicos eram inconstitucionais em face do princípio da vedação do confisco (art. 150, IV, CF/88) e por entender que haveria descompasso da função constitucional reservada às contribuições para a seguridade social¹³⁴⁹.

De todo o modo, sob a justificativa de prestigiar os princípios da “justiça previdenciária” e do “equilíbrio e sustentabilidade”¹³⁵⁰ tal como para o trabalhador no regime geral de previdência social (art. 195, II), passa a ser autorizada constitucionalmente para o servidor público a adoção de alíquotas progressivas.

O próprio texto da Emenda Constitucional, em seu art. 11, já previu alíquotas progressivas para o regime próprio dos servidores públicos federais, em índices que variam de 7,5% a até 22% a depender da faixa salarial. Cabe aos demais entes federados que possuam regimes próprios instituir alíquotas previdenciárias específicas, progressivas ou fixas, por meio de previsão nas constituições estaduais e leis próprias, conforme consta do já mencionado §1º do art. 149. Não há vinculação imediata à técnica tributária para o RPPS federal para Estados e Municípios¹³⁵¹, embora as alíquotas básicas dos últimos não possam ser inferiores às do Regime Geral e não às da União em caso de déficit (art. 9º, §4º, EC 103/19).

¹³⁴⁷ Salário de contribuição é o termo utilizado pela legislação previdenciária brasileira pra indicar a base de cálculo sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias, a qual, em linhas gerais, equivale à remuneração do trabalhador, limitado ao teto do Regime Geral de Previdência Social, em que pese contornos adicionais sejam dados pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

¹³⁴⁸ Relativamente ao custeio da previdência do servidor público, já é possível a incidência sobre aposentadorias e pensões e a previsão de contribuições extraordinárias, conforme será abordado no item 4.2.8, alínea a.

¹³⁴⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010 MC/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em: 30 set. 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18013/false>. Acesso em: 28 jan. 2024. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 346.197/DF*. Primeira Turma. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 16 out. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076881>. Acesso em: 28 jan. 2024.

¹³⁵⁰ MENDONÇA, Carlos & BARBOSA, Washington. *Reforma da previdência*: entenda ponto a ponto. São Paulo: LTR, 2019, p. 115.

¹³⁵¹ CORREIA NETO, Celso de Barros & MEIRA, Liziane Angelotti. Comentários ao art. 149, §§1º a 3º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Op. cit.*, p. 1714.

Ocorre que, mesmo estando já previstas na Constituição Federal, as referidas alíquotas progressivas ainda têm sua compatibilidade com o sistema constitucional questionada. Nesse sentido, alega-se que haveria incompatibilidade de déficit nos regimes próprios de previdência dos servidores com adoção de taxas contributivas menores (a partir de 7,5% ao invés dos usuais 14%) para as bases de cálculo mais reduzidas, o que pode levar a impactos negativos nas contas dos regimes próprios¹³⁵². No mais, remanesceu a arguição de incompatibilidade da técnica progressiva das contribuições previdenciárias do servidor por não haver vantagem adicional a ele quando da percepção da prestação social, pois esta é calculada pela média das remunerações dos trabalhadores e que servem de base de cálculo para a incidência das alíquotas, quer sejam elas fixas ou progressivas. Haveria, assim, a quebra da noção de vinculação das contribuições para o financiamento do setor previdencial¹³⁵³.

Também como medida de controle do desequilíbrio das finanças públicas do setor previdencial, a EC 103/19 acrescentou o art. 149, §1º-A à Constituição brasileira, abrindo a possibilidade de incidência das contribuições sobre pensões e aposentadorias que excederem um salário-mínimo em caso de déficit nos regimes previdenciários. Há aqui, portanto, uma ampliação da base de cálculo dos recolhimentos sobre os inativos, que ordinariamente apenas ocorre em valores que superam o teto do Regime Geral de Previdência Social (art. 40, §18)¹³⁵⁴. Tal alargamento da incidência foi considerado compatível com os preceitos constitucionais, desde que comprovado o déficit e após instituídas as contribuições progressivas. Portanto, o referido agravamento contributivo será válido “se e enquanto o déficit atuarial estiver presente”, não se podendo admitir alargamento permanente desta base de cálculo¹³⁵⁵.

Ainda na hipótese de déficit nas contas dos regimes próprios de previdência, o art. 149, §1º-B passa a dispor a respeito da possibilidade de contribuições extraordinárias sobre servidores em atividade, aposentados e inativos. Será autorizada a instituição da contribuição

¹³⁵²LEMES, Emerson Costa. Impacto das alíquotas não cumulativas dos empregados, domésticos e avulsos e dos servidores públicos. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 363.

¹³⁵³SANTOS, Luiz Alberto dos. *Inconstitucionalidade das regras relativas ao custeio da EC 103/2019* (parte 1). Consultor Jurídico, 07 de novembro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-07/luiz-alberto-santos-regras-relativas-custeio-ec-103/>. Acesso em: 29 jan. 2024.

¹³⁵⁴Frederico Amado ressalta que, durante a tramitação da Proposta de Emenda Constitucional 06/2019, foi tentada a mudança do art. 40, §18, mas o Senado Federal a rejeitou. Diante disso, indica que há uma antinomia do citado dispositivo perante o art. 149, §1º-A, embora defenda que prevalece uma imunidade tributária absoluta às aposentadorias e pensões nos RPPS até os valores que não ultrapassem o teto do RGPS (AMADO, Frederico. *Reforma da previdência comentada: emenda constitucional 103/19 e seus impactos infraconstitucionais*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 119).

¹³⁵⁵SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.483/BA*. Plenário. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em: 3 jul. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=769768033>. Acesso em: 30 jan. 2024.

extraordinária se a outra providência enumerada anteriormente, qual seja a contribuição sobre proventos e pensões a partir de um salário-mínimo, não se mostrar suficiente para corrigir o déficit. Mesmo assim, não poderá ser uma providência isolada, pois devem ser adotadas, simultaneamente outras medidas de equacionamento do déficit. Além disso, a lei que prevê a referida incidência deve indicar o período de duração¹³⁵⁶.

Diante dessas contribuições extraordinárias em caso de déficit, indica LUCIANO FAZIO que estão presentes as seguintes consequências: a responsabilidade de amortizar o déficit do RPPS, que até então estaria sob a responsabilidade do ente federativo, tem grandes possibilidades de ser transferida para os servidores e aposentados; o ente federado deixaria de ser o único garantidor da solvência do RPPS, pelo que haveria mais pontos de contato do regime de benefício definido para o de contribuição definida na previdência oficial; o risco de os segurados do RPPS serem submetidos a ônus excessivos e confiscatórios, mediante o conglomerado de incidências extraordinárias e progressivas sobre seus vencimentos e proventos; a violação ao princípio da isonomia, pois a contribuição extraordinária estaria presente apenas aos segurados no RPPS que apresentar déficit, não havendo previsão assemelhada para entidades empregadoras e para os participantes do RGPS¹³⁵⁷.

Não obstante a resistência de parte da doutrina, a progressividade das contribuições sociais dos servidores públicos vem tendo sua constitucionalidade reconhecida por decisões judiciais que consideram não haver violação à vedação do confisco, da razoabilidade, da isonomia e da irredutibilidade de vencimentos¹³⁵⁸. No âmbito do STF, o Pretório Excelso já proferiu decisão que reconhece ser a progressividade uma faculdade do ente federado ao disciplinar as regras previdenciárias de seus servidores, mas remanesce a opção pela adoção legal de alíquotas fixas¹³⁵⁹. Já quanto ao mencionado artigo 11 da EC 103/16, que estabeleceu alíquotas de contribuições previdenciárias aos servidores públicos federais em patamares que podem chegar a 22%, foi reconhecida a repercussão geral (tema 1226) ao recurso extraordinário 1384562/RS¹³⁶⁰, cujo julgamento final ainda não ocorreu. Em que pese a decisão com

¹³⁵⁶SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Direito Previdenciário*. 13ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2023, p. 557.

¹³⁵⁷FAZIO, Luciano. *A contribuição extraordinária nos regimes próprios de Previdência Social*. Consultor Jurídico, 24 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-24/fazio-contribuicao-extraordinaria-regimes-previdencia/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹³⁵⁸TRF4. *AC 5035998-34.2020.4.04.7100*. Primeira Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 16 mar. 2023.

¹³⁵⁹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.496/MS*. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça. Julgado em 21 nov. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773237250>. Acesso em: 30 jan. 2024.

¹³⁶⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 1384562/RS*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em 13 ago. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762304587>.

repercussão geral ainda não tenha sido definida pelo STF, há uma tendência momentânea de manter a constitucionalidade das contribuições progressivas, uma vez que foram negadas medidas cautelares em julgamento conjunto das ações diretas de inconstitucionalidade 6.254, 6.255, 6.256, 6.258, 6.271, 6.279, 6.289, 6.361, 6.367, 6.384, 6.385 e 6.916¹³⁶¹.

Não se deve ignorar as preocupações com a sustentabilidade dos regimes previdenciários, em especial dos regimes próprios de servidores públicos. Da mesma forma, também não se deve descartar o traço de solidariedade e de capacidade contributiva que pode obrigar os participantes com posições econômicas mais confortáveis a serem instados a demandar maior esforço contributivo para a previdência, o que se mostra afim às alíquotas progressivas tanto para o RGPS como para o RPPS. Contudo, o “pacote” trazido pela EC 103/19, que acresce novos agravos extraordinários à progressividade apresenta potencial de produzir, no seu conjunto, drásticos efeitos financeiros sobre os vencimentos dos servidores públicos e as prestações sociais que ele e seus dependentes venham a receber da previdência. E tais esforços que seriam suportados pelos contribuintes do sistema não seriam revertidos como vantagens quando da percepção dos benefícios previdenciários.

Somado a isso, não se verifica a previsão de ônus assemelhados aos segurados do RGPS e a outros agentes públicos, especialmente aos militares, que ainda contam com um sistema de proteção social com regras mais benéficas a eles. Assim, a isonomia fica comprometida quando os esforços são excessivamente exigidos de uma determinada categoria de sujeitos, aqui os servidores públicos civis.

Por fim, ressalta-se que não se enxerga na EC 103/19, no que tange à busca pelo equilíbrio dos regimes próprios de previdência dos servidores, uma perspectiva que aponte para a diversificação das fontes de financiamento dos referidos esquemas previdenciários. Pelo contrário, com a previsão de segregação das contas das áreas da seguridade social, na atual redação do art. 194, parágrafo único, VI, há uma tentativa evidente de que apenas as contribuições das entidades empregadoras – aqui o Poder Público – e dos servidores ativos, inativos e pensionistas é que devem financiar os regimes próprios de previdência. E em caso de quase inevitáveis défices, apenas os últimos é que deverão suportar os ônus financeiros das contribuições extraordinária, em afronta à igualdade e à proporcionalidade.

¹³⁶¹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 6254*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em: 9 jan. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5814691>. Acesso em: 30 jan. 2024.

4.2.9 A Reforma Tributária no Brasil (EC 132/2023) e financiamento da seguridade social: a contribuição sobre os bens e serviços

Foi promulgada pelo Congresso Nacional, em 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional 132, que altera o Sistema Tributário Nacional, pelo que é conhecida como “Reforma Tributária”.

Embora com algumas alterações pontuais na tributação sobre o patrimônio e a transmissão de bens¹³⁶², além do alargamento da contribuição devida aos municípios¹³⁶³ e da previsão de uma contribuição para os estados com forte presença de exportação¹³⁶⁴, a qual também é objeto de críticas¹³⁶⁵, esta Reforma se concentra na tributação sobre o consumo, com fortes impactos na distribuição das competências tributárias entre os entes federados. Isso porque é realizada a opção por uma espécie de IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) dual, por meio da criação de dois tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, embora regulamentado por lei complementar editada pelo Congresso Nacional, como reza o novel art. 156-A da Constituição Federal de 1988; e a Contribuição sobre bens e serviços (CBS), de competência da União

¹³⁶²Dentre as mudanças que afetaram os referidos impostos, pode-se citar a incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves (art. 155, III), a possibilidade de o Poder Executivo municipal alterar a base de cálculo do IPTU (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores) por meio de decreto (art. 156, §1º, III) e a exigência de progressividade para o Imposto sobre a Transmissão Causa-Mortis e doação (ITCD) (art. 155, §1º, III).

¹³⁶³Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

¹³⁶⁴Art. 136., ADCT: “Estados que possuíam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que: I - a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; II - a instituição de contribuição nos termos deste artigo implicará a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023; III - a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; IV - a contribuição instituída nos termos do *caput* será extinta em 31 de dezembro de 2043. Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto nos arts. 130, II, “b”, e 131, § 2º, I, “b”, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

¹³⁶⁵Para o professor FERNANDO SCAFF, a possível instituição dessa contribuição destoa do cenário mundial, no qual os temas relativos ao comércio exterior são de competência da União, quando há incentivos e regulações a fim de acumular divisas. Assim, a tributação sobre produtos semielaborados poderá onerar as exportações e não competitivas no cenário internacional, o que já objeto de controvérsias históricas no país, marcadas pelo convênio ICM 66/88, pela Lei Kandir (LC 87/96), a EC 42/03 e a LC 176/20 (SCAFF, Fernando Facury. *A velha novidade da contribuição dos estados na PEC 45-A*. Consultor Jurídico, 21 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-21/justica-tributaria-velha-novidade-contribuicao-estados-pec-45>. Acesso em: 8 set 2023.

Federal, regulada por lei complementar e destinada ao financiamento da seguridade social (art. 195, V)¹³⁶⁶.

Além desses tributos, está prevista a criação de um imposto seletivo para a União Federal, incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar (art. 153, VIII). Em razão da previsão da criação de mais cinco tributos (IBS, CBS, IS, contribuição sobre a exportação de produtos de bens e serviços e a manutenção do IPI apenas para os produtos oriundos da zona Franca de Manaus), pode-se afirmar que, nesse ponto, deixou de haver um avanço significativo em prol da simplificação¹³⁶⁷.

A partir de 2027 será cobrada a CBS e o Imposto Seletivo da União, sendo que a primeira substituirá a contribuição sobre o faturamento (COFINS), a contribuição sobre a importação de bens (COFINS-Importação) e a contribuição para o programa de integração social (PIS).

A revogação da contribuição sobre o faturamento não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação da Emenda Constitucional 132/2023 (21/12/2023) que substituam a contribuição de que trata o artigo 195, inciso I, *a*, da Constituição Federal (sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício), e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no artigo 30 da Emenda Constitucional 103/2019 (artigo 11 da Emenda Constitucional 132/2023, com entrada em vigor em 2027, conforme artigo 23, inciso I). Portanto, nos casos de contribuição sobre a receita bruta substitutiva das contribuições sobre a folha de salários

¹³⁶⁶Vale ressaltar que o modelo de dois tributos incidentes sobre o consumo aprovados pelo Congresso Nacional na EC 132 nem sempre constou das propostas de reforma constitucionais que deu origem a ela, quais sejam a PEC 45/2019 e 110/19, as quais previam apenas o IBS, além do imposto seletivo, com a previsão de afetação de parte da receita do primeiro para a seguridade social. Contudo, a tentativa de supressão de um tributo sobre o consumo destinado ao custeio da Seguridade Social foi alvo de críticas pela retração no financiamento da Seguridade Social que acabaria por ocorrer, como também da afetação de receitas de imposto, tributo tradicionalmente sem aptidão para cumprir tal função no Brasil (DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo & MARINHO NETO, José Antônio. O tratamento do PIS e da COFINS nas propostas de reforma tributária (PEC 45/2019 e PEC 110/2019). In: CUNHA, Ivan Ludovice; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. (Org.) *Reforma Tributária Brasileira*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019, p. 246). No entanto, foi adotado com a perspectiva de que União, Estados e Municípios terão mais autonomia para administrar seus próprios tributos. Sob esse modelo, o IPI será substituído pelo imposto seletivo e ficaram de fora da Reforma Tributária outros tributos como o IOF (Imposto sobre operações financeiras), a CIDE-combustíveis e a contribuição sobre o salário educação. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de & MACHADO, Nelson (Coord.). *Imposto sobre bens e serviços*. Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Editora Max Limonad, pp. 607-608).

¹³⁶⁷ ROSENBLAT, Paulo. *A Reforma tributária entrou em campo*. Diário de Pernambuco, 28 dez. 2023. Disponível em: <https://www.diariodepernambuco.com.br/noticia/opiniao/2023/12/a-reforma-tributaria-entrou-em-campo.html>. Acesso em: 1 fev. 2024.

existentes e prorrogadas desde 2011, essas conviverão com a CBS¹³⁶⁸. No mais, há grande expectativa de simplificação com a substituição da PIS/COFINS pela CBS, uma vez que a legislação atual das primeiras é das mais complexas e uma das maiores fontes de litígios tributários¹³⁶⁹.

O Imposto Seletivo deverá ocupar o papel do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), pautado esse pelo traço da seletividade (art. 127 do Ato das disposições constitucionais transitórias – ADCT). Já o IBS, nos termos dos arts. 127 a 129 do ADCT, será implementado de maneira faseada a partir de 2027 até 2033, quando irá substituir em definitivo o Imposto sobre Serviços (ISS, de competência municipal) e o Imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS, de competência estadual).

Nos termos do novo art. 149-B, com o objetivo de conferir uniformidade à tributação sobre o consumo¹³⁷⁰, o IBS e a CBS deverão observar as mesmas regras em relação a: I - fatos geradores¹³⁷¹, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; II – imunidades (inclusive aquelas previstas no art. 150, VI, da mesma forma que ambos não se sujeitam à imunidade da contribuição sobre a folha de pagamento das entidades assistenciais); III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

A reforma tributária é guiada pelas ideias de simplificação da legislação tributária sobre o consumo, a qual passará a ser regrada fortemente por leis complementares aplicáveis em todo o país¹³⁷², ao invés da diversidade normativa hoje existente pelas normas de 26 estados,

¹³⁶⁸GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Reforma tributária e a contribuição sobre bens e serviços*. Consultor Jurídico, 28 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-dez-28/reforma-tributaria-e-a-contribuicao-sobre-bens-e-servicos/#_ftn3. Disponível em: 1 fev. 2024.

¹³⁶⁹FUNARO, Hugo. CBS: A Reforma do PIS e da COFINS. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa & PORTO, Laís Khaled (Coord.). *Perspectivas e desafios das reformas tributárias*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 313.

¹³⁷⁰Embora exista a pretensão de uniformidade, não está afastada a hipótese de bifurcação interpretativa, pois a CBS, sendo federal, e IBS, de competência partilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, estão sujeitos à níveis distintos nos contenciosos administrativos e judiciais. Para atenuar esse risco, foram previstos: o compartilhamento de informações entre o Comitê Gestor do IBS, a Administração tributária da União e a Procuradoria da Fazenda Nacional; a atuação para harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos (art. 156-B, §6º); a integração dos contenciosos administrativo do IBS e da CBS (art. 156-B, §8º); e soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos (art. 156-B, §7º). (ROSA JUNIOR, Luiz Emydio Franco da & ALBANO, Amanda. *Manual de Direito Tributário*. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024, p. 104).

¹³⁷¹Sabendo que o fato gerador da CBS e do IBS incidirão sobre bens, serviços e direitos, Hugo de Brito Machado Segundo expressa sua preocupação com a amplitude que pode ser conferida ao conceito de serviços pela lei complementar, caso venha a alcançar tudo o que não for operação com bens materiais e imateriais e direitos. Também se a aceção for demasiadamente alargada, a competência residual para a criação de novas contribuições (art. 195, §4º) pode ser esvaziada. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. São Paulo: Atlas, 2024, p. 139).

¹³⁷²Deve ser ressaltada a forte densidade normativa do texto constitucional brasileiro a respeito de tributos, pois ali são previstas não apenas as competências tributárias, mas também os aspectos materiais centrais das exações e

o Distrito Federal e mais de cinco mil municípios e com a incidência feita no local do consumo do bem, em aplicação ao chamado princípio do destino (art. 156-A, VII). Além da edição de lei complementar, as resoluções do Senado Federal ocuparão papel relevante, por exemplo na definição das alíquotas padrões do IBS e da CBS, observadas as formas de cálculo e os limites previstos em lei complementar (art. 130, ADCT). Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão. Não obstante isso, há a previsão de que a CBS “poderá” ser estabelecida por lei federal (artigo 195, §15, CF), o que certamente ocasionará muitas dúvidas, pois não foi utilizado o verbo “deverá”¹³⁷³.

Além da pretensa simplificação, almeja-se que a tributação sobre o consumo seja pautada pela não cumulatividade ampla, “compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição” (art. 156-A, VIII)¹³⁷⁴.

Deve-se destacar a neutralidade, pretendida por meio de uma tributação mais estável e isonômica entre bens, serviços e direitos (art. 156-A, §1º), em que pese tenham sido previstos, já pelo Constituinte reformador, regimes específicos de tributação para combustíveis, serviços

vários de seus regramentos. Diante disso e da necessidade da tributação mais facilmente se adaptar às mudanças econômicas e tecnológicas, as quais certamente devem submeter os sistemas tributários a mudanças constantes e até mesmo a extinção e criação de novos impostos e contribuições, seria desejável que houvesse um enxugamento dos dispositivos constitucionais em matéria tributária. Por outro lado, cabe alargar o conteúdo das normas gerais de direito tributário e das leis complementares, cujos processos legislativos de alteração não se submete ao rito mais exigente das reformas constitucionais (AFONSO, José Roberto; PORTO, Laís Khaled & FUCK, Luciano Felício. Sistema Constitucional versus novos (e desconhecidos) tributos. In: AFONSO, José Roberto & SANTANA, Hadassah Laís (Coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 214-215).

¹³⁷³ SCAFF, Fernando Facury. *As alíquotas e o princípio da simplicidade na reforma tributária*. Consultor Jurídico, 22 de janeiro de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/as-aliquotas-e-o-principio-da-simplicidade-na-reforma-tributaria/>. Acesso em: 29 jan. 2024.

¹³⁷⁴ De acordo com GUSTAVO BRIGADÃO, embora a não cumulatividade seja uma característica formal de muitos dos atuais tributos brasileiros sobre o consumo, como o IPI, o ICMS e a COFINS, há estudos da Consultoria Ernest & Young que indica o Brasil no pior dos índices de não observância efetiva do princípio. Como exemplo, indica os créditos sobre as exportações e as dificuldades de devolução dos valores dos impostos recolhidos na aquisição de insumos, o que torna os bens e serviços aqui produzidos mais caros e menos competitivos no mercado internacional. Tal cenário, por sua vez, afasta os investimentos, o que pode ser revertido com a instituição da tributação aos moldes do IVA, imposto mais próximo da realidade conhecida pelos agentes econômicos e com os sistemas de outros países. A instituição de uma IVA dual, embora não seja o ideal para alcançar a simplificação, mostra-se como figura razoável para conciliar este objetivo com a manutenção de parte dos poderes tributários dos Estados e Municípios (BRIGADÃO, Gustavo. Reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020, pp. 477-478; 489).

financeiros, serviços e bens ligados ao turismo, dentre outras atividades enumeradas no art. 156, §6º e incisos. Tendo em vista o referido propósito de neutralidade, a ideia principal foi a introdução de uma taxa (alíquota) única a todas as mercadorias e serviços – objetivo parcialmente cumprido em face da previsão de alíquotas diferenciadas¹³⁷⁵ – tendo como fundamentos: o favorecimento à arrecadação fiscal; a simplificação pela dispensa da classificação de bens e serviços; o empoderamento do contribuinte, que teria consciência da carga fiscal que oneraria as mercadorias e serviços; a não influência da alíquota nos preços relativos aos bem e o favorecimento da economia¹³⁷⁶.

A fim de compensar a possível imposição de carga fiscal igual a todos os bens, embora possa ser mais elevada do que aquela praticada antes da Reforma para bens tidos por essenciais, está prevista a restituição do tributo pago indiretamente pelo consumo de pessoas de baixa renda, no chamado *cash back*, a ser regulamentado por lei, tanto para o IBS (art. 156-A, §5º, VII) quanto para a CBS (art. 195, §18)¹³⁷⁷. A ideia de neutralidade e de simplificação, mesmo que compensada por restituição de tributos às pessoas naturais mais necessitadas, pode não ser suficiente para reduzir as injustiças sociais e tributárias. Logo, não devem ser olvidados o combate à evasão de tributos – potencialmente mais facilitado com a simplificação das regras fiscais – e ampliar a arrecadação por meio da formalização da economia, sendo estas expectativas despejadas com as mudanças prometidas pela Reforma Tributária¹³⁷⁸.

¹³⁷⁵ Além da alíquota padrão a ser regulamentada, estão previstas (art. 9º, PEC 132/23): as reduzidas em 60%, para setores como a educação, saúde, alimentos e higiene pessoal, as intermediárias com desconto de 30% (para prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional) e as alíquotas zeradas (dispositivos médicos, dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência, medicamentos e produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, etc.).

¹³⁷⁶ APPY, Bernardo; COELHO, Isaías & CANADO, Vanessa Rahal. Alíquota única do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de & MACHADO, Nelson (Coord.). *Imposto sobre bens e serviços*. Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Editora Max Limonad, pp. 56-58.

¹³⁷⁷ No entanto, tal sistemática é alvo de críticas, quer por possíveis dificuldades na sua operacionalização, quer por confundir a política fiscal com a necessária implementação de benefícios assistenciais no Brasil. Assim, para FERNANDO SCAFF, deveria permanecer alíquotas diferenciadas pela essencialidade das mercadorias e dos serviços tributados, devendo os auxílios aos necessitados ficarem a cargo das políticas sociais. (SCAFF, Fernando Facury. *O cash back da reforma tributária será um novo bolsa família*. Revista Consultor Jurídico, 14 de março de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-14/contas-vista-cash-back-reforma-tributaria-bolsa-familia>. Acesso em: 15 mai. 2023). Considerando as dificuldades de implementação da devolução do imposto aos contribuintes de baixa renda, o fato destes terem que arcar com maior ônus tributário no momento da aquisição do bem ou da contratação do serviço e só depois obter a restituição, corre-se o risco de aumentar a regressividade do sistema (ABRAHAM, Marcus & PEREIRA, Vitor Pimentel. Alguns aspectos das recentes reformas tributárias e financeira. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira (Org). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento/Casa do Direito, 2020, p. 756.

¹³⁷⁸ MURAYAMA, Janssen. A transformação do Brasil que começa com a Reforma Tributária. In: GOMES, Fábio Luiz (Coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia regional*. São Paulo: Almedina, 2022, pp. 158-159.

Portanto, a CBS, como tributo sobre o consumo que será, deve observar a capacidade contributiva, nesse caso com a materialidade referida à atividade do contribuinte, que será a obtenção de receita ou venda de bens e serviços, sendo medida pelas manifestações de riquezas do particular que denotem sua aptidão para contribuir com o custeio da seguridade social¹³⁷⁹. Por isso, não deve o tributo federal recair sobre a simples propriedade, posse, uso e materialidades sem conteúdo econômico. Por ser de base ampla, deverá alcançar os bens, serviços e cessões de uso, inclusive os realizados por meio digital¹³⁸⁰.

Em síntese, desde a tramitação das PECs 45/19 e 110/19, já se apontava que as propostas não estavam centradas na correção dos graves problemas de injustiça e desigualdade social, mas se concentram no objetivo de simplificação e eficiência tributária¹³⁸¹. Negligenciou-se, ao menos por enquanto, o cenário agravado após a pandemia de COVID-19, quando deveria ter sido enfatizada a tributação sobre a renda e da propriedade e não apenas simplificação da tributação sobre o consumo¹³⁸².

Em que pese a relevância da simplificação e da estabilidade das relações jurídicas tributárias para atrair investimentos com mais segurança, não se pode ignorar a necessidade de manutenção ou aumento de arrecadação, pelo que a ampliação da base contributiva se mostra necessária, embora deva ser sopesada com medidas fiscais – como a desoneração da folha de pagamentos – e financeiras para tornar mais eficientes e desburocratizar o gasto público¹³⁸³.

Há levantamentos otimistas sobre os impactos das mudanças fiscais aprovadas para o crescimento econômico¹³⁸⁴, especialmente diante da expectativa de gerar mais produtividade e,

¹³⁷⁹BARRETO, Paulo Ayres & KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A CBS e a economia digital: o projeto de lei 3.887/20 a responsabilidade tributária dos marketplaces. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa & PORTO, Laís Khaled (Coord.). *Perspectivas e desafios das reformas tributárias*. São Paulo: Almedina, 2023, p. 264.

¹³⁸⁰SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto & CARRAZZA, Roque. *A reforma tributária que o Brasil precisa - parte II*. Disponível em: <https://advds.com.br/publicacoes/a-reforma-tributaria-que-o-brasil-precisa-parte-ii/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

¹³⁸¹BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais da PEC 34/2019. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira (Org). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020, pp. 779;783.

¹³⁸²ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, et al. *Tributar os super-ricos para reconstruir o país*. Brasília, julho de 2020. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-opais/>. Acesso em: 10 out 2022, p. 5.

¹³⁸³QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma tributária, o que é e para quê? O mito. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira (Org). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020, pp. 804-805

¹³⁸⁴OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reformas tributárias e seus impactos: uma avaliação comparativa. *Carta de conjuntura*, n.º 60, 3º trimestre de 2023. IPEA: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em: 20 jan. 2024.

com isso, melhorar o saldo do emprego, mediante ganhos na alocação produtiva. De igual maneira, projeta-se que ao menos 60% dos estados e 82% dos Municípios venham a aumentar suas receitas com a implementação das mudanças da Reforma Tributária¹³⁸⁵, não obstante sejam levantadas preocupações quanto aos impactos e riscos fiscais para a União mediante a instituição de outros instrumentos financeiros, como os fundos de desenvolvimento regionais¹³⁸⁶.

Em um cenário de constrangimento financeiro para a União e de grande ênfase em medidas de simplificação e de medidas de redução da carga tributária para estimular os investimentos, como a já mencionada desoneração das contribuições sobre as folhas de pagamentos, sobrepõem preocupações quanto à retração nas fontes de financiamento do setor previdencial. Tal situação, aliada aos riscos já existentes em razão da automação e do envelhecimento da população, deveria ensejar o fortalecimento do financiamento da Seguridade Social¹³⁸⁷, sem que seja possível ignorar que a base de obtenção de receitas para este setor ainda está concentrada no fator trabalho¹³⁸⁸.

Assim, embora não constassem dos objetivos diretos da Reforma Tributária aprovada pela EC 132/23 no Brasil, entendemos que essa alteração no sistema de tributos nacional não enfrentou com adequação os problemas inerentes ao futuro do financiamento da segurança social frente aos novos riscos sociais.

Não se pode negar a possibilidade de incremento de receita por meio da CBS a incidir sobre bases tributárias mais amplas de comercialização de bens e prestação de serviços ou de forma indireta, mediante estimados e otimistas aumentos da atividade econômica, da formalização e do trabalho, o que pode incrementar os recolhimentos contributivos tradicionais sobre a folha de pagamento e dos trabalhadores.

No entanto, ainda não foi dessa vez que vimos no Brasil uma diversificação mais expressiva de novas fontes de financiamento para a segurança social, como por meio de *robot taxes* e tributos sobre o capital e sobre novas modalidades de trabalho que se projetam em

¹³⁸⁵GOBETTI, Sérgio Wulff & MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. *Carta de conjuntura*, n.º 60, 3º trimestre de 2023. IPEA: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf. Acesso em: 16 nov. 2023.

¹³⁸⁶NOGUEIRA, Eduardo. *Impactos e riscos fiscais dos novos fundos criados pela PEC 45/2019*. Instituição Fiscal Independente, Nota técnica n.º 53, 7 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/12/RT-NT-53-IFI-RISCOS-FISCAIS-PEC-45.pdf>. Acesso em: 31 jan. 2024.

¹³⁸⁷CONSTANZI, Rogério Nagamine. Reforma tributária e o financiamento da previdência Social. *Temas de Economia aplicada*, n.º 5. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/08/RT-FINANCIAMENTO-PREVIDENCIA-SOCIAL-N.-CONSTANZI-FIPE-0823.pdf>. Acesso em: 2 fev. 2024.

¹³⁸⁸SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION AND INTERNATIONAL SOCIAL SECURITY ASSOCIATION. *Social Security Programs Throughout The World*, SSA e ISSA, 2018.

âmbito local e internacional. Em razão de tais questões ainda não terem sido enfrentadas de maneira sistemática, ao menos em Portugal e no Brasil, analisaremos a possibilidade de criação de novas fontes de financiamento para a segurança social e sua compatibilidade perante os sistemas jurídicos dos mencionados países no próximo capítulo dessa tese.

5. PERSPECTIVAS SOBRE O FINANCIAMENTO DA SEGURANÇA SOCIAL, EM ESPECIAL DO SETOR PREVIDENCIÁRIO NO BRASIL E EM PORTUGAL, FRENTE AO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

5.1. Incompatibilidade do sistema de capitalização individualizada para a cobertura da previdência social básica com os modelos de Estado Social português e brasileiro

Em que pese o avanço dos sistemas de complementares de capitalização a partir das reformas empreendidas a partir da década de 1990, não se pode ignorar que a promoção da Segurança Social permanece sendo função precípua do Poder Público. Nesta mesma linha, ainda permanece em vigor a forte referência dada pela Recomendação 202 da Organização Internacional do Trabalho¹³⁸⁹, pela qual cabe ao Estado a responsabilidade primária e a incumbência da proteção social, incluindo aí assegurar o financiamento e a sustentabilidade fiscal e econômica dos sistemas de pensão, a fim de resguardar a justiça social e a equidade. Portanto, os sistemas de pensões públicas, baseados na solidariedade e em linha com os padrões de segurança social defendidos pela OIT¹³⁹⁰ permanecem como o pilar central da proteção aos idosos em termos mundiais

Isso não implica dizer que a OIT descarte qualquer tipo de financiamento por meio de contas individuais (capitalização). No entanto, estes mecanismos devem funcionar apenas como acréscimos aos pilares de proteção básica e solidária e de forma facultativa aos segurados. Tal complementação pode ocorrer em países com sistemas financeiros suficientemente desenvolvidos e estáveis e com aforros individuais devidamente resguardados pelas autoridades públicas ou geridos com a participação dos empregadores e dos trabalhadores, de forma a complementar as pensões de seguros social¹³⁹¹.

Não são recomendados sistemas de capitalização pura, pois estes são quase nada vocacionados à solidariedade e equalização dos riscos sociais. Além do mais, não se pode esquecer que os sistemas de contribuição definida transferem os riscos de mercado aos

¹³⁸⁹INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Social Protection Floors Recommendation*. Geneva: ILO, Number 202, 2012. Disponível em: https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:3065524. Acesso em 24 fev 2022.

¹³⁹⁰INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021, pp 166-168. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em 2 fev 2022.

¹³⁹¹*Idem*, p. 183.

indivíduos, até porque os recursos dos fundos de pensões são aplicados no mercado financeiro e eventuais infortúnios nos rendimentos são suportados pelos próprios segurados.

Sobre o aspecto do impacto do financiamento dos regimes previdenciais entre as diversas gerações, embora tradicionalmente se defenda que este é mais acentuado no sistema de repartição, NICHOLAS BARR¹³⁹² entende que os riscos estão presentes também na capitalização, pois em ambos os sistemas os benefícios são assentados em títulos sobre a produção futura e não sobre a acumulação de capital do momento. Assim, o sistema de capitalização transforma a poupança individual em valores que dependerão do estado da economia no momento que forem destinados ao pagamento dos benefícios.

Mesmo se realizada a mudança do sistema previdencial da repartição para capitalização, as questões intergeracionais permaneceriam, pois em ambos os regimes há a promessa de ação futura, em que sempre deverá ter um agente – o Estado ou um fundo de pensões – para restituir o dinheiro proveniente do trabalho. Ou a sociedade no seu conjunto deverá garantir que a geração futura seja capaz de custear as prestações dos benefícios dos que hoje estão a contribuir e trabalhar¹³⁹³.

Logo, tanto os sistemas previdenciais de repartição e de capitalização não conseguem se afastar de alguma medida de repartição dos frutos da produção futura entre trabalhadores ativos e inativos (reformados)¹³⁹⁴.

Os sistemas de repartição solidários atuam para reduzir não apenas a desigualdade vertical, ou seja, entre detentores de rendimentos altos e baixos, mas também a desigualdade horizontal, que se opera, por exemplo, entre carreiras estabilizadas e precárias e entre homens e mulheres. Ainda, nos sistemas de repartição, é frequente que sejam estabelecidos valores mínimos a serem adotados aos benefícios previdenciais contributivos que substituem a remuneração¹³⁹⁵, como decorrem normalmente das pensões¹³⁹⁶. Ou seja, mesmo quando os cálculos legalmente previstos para as prestações previdenciais redundem em valores inferiores ao patamar mínimos, haverá a complementação do montante e isso decorre de um indicador de

¹³⁹²BARR, Nicholas. *Economics of the Welfare State*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 135.

¹³⁹³GOSSERIES, Axel. *Pensar a justiça entre as gerações*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 200.

¹³⁹⁴CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 25ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 1175.

¹³⁹⁵Reza a Constituição Federal Brasileira de 1988, art. 201, §2º: “Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário-mínimo”.

¹³⁹⁶Prescreve o art. 62º, 3, Lei de Bases da Segurança Social Portuguesa que: “Sempre que as prestações pecuniárias dos regimes de segurança social se mostrem inferiores aos valores mínimos legalmente fixados é garantida a concessão daquele valor ou a atribuição de prestações que as complementem”. Mais adiante, reza o 68º, 1, que “os montantes dos apoios sociais, designadamente os valores mínimos de pensões, são fixados tendo por base o indexante dos apoios sociais, nas situações e nos termos definidos por lei.”

solidariedade¹³⁹⁷. Esse complemento, conforme será trabalhado mais adiante¹³⁹⁸, apresenta um caráter não contributivo¹³⁹⁹.

Outra dificuldade que estaria fortemente presente se houvesse a mudança da repartição para a capitalização na cobertura oficial e básica dos regimes previdenciais seria de que existem custos de transição entre os regimes, aos quais devem ser somados os custos de administração da capitalização e da volatilidade dos resultados financeiros. Assim, eventuais e imprecisos ganhos que possam advir da variação positiva do capital investido em comparação aos salários que baseiam o sistema de repartição para as gerações futuras são comprometidos pelos custos de transição¹⁴⁰⁰.

Embora se possa afirmar que com má gestão qualquer modelo estará em perigo, na capitalização estarão presentes maiores riscos em razão do gerenciamento dos investimentos¹⁴⁰¹. Seguindo essa linha de entendimento, PIKETTY¹⁴⁰² defende que ainda o modelo de repartição é considerado uma alternativa melhor à capitalização pura, pois visa garantir o pagamento das pensões de maneira sustentável, mesmo se o crescimento da base salarial se revelar menor do que a valorização do capital.

Os sistemas de previdência complementares e com formação de poupanças individuais podem coexistir, mas devem atuar de maneira suplementar ao pilar da repartição. Desta forma, a OIT, embora admita sistemas complementares à repartição que atuem na lógica da capitalização e da contribuição definida, indica o reforço na proteção dos fundos de segurança social como objetivo central, a ser alcançado por meio de quatro princípios basilares: 1) o financiamento da segurança social deve ser sustentável, cabendo ao Estado a responsabilização geral; 2) os fundos de segurança social devem ser protegidos na maior medida possível contra a má gestão, as flutuações cíclicas e as falhas de mercado; 3) o poder de compra dos benefícios

¹³⁹⁷ORRICO, Francisco Javier Fernández Orrico. *Las pensiones de Seguridad Social: un panorama incierto que urge despejar*. Navarra: Arazandi, 2022, pp. 46-47.

¹³⁹⁸Capítulo 5, item 5.3, “b”.

¹³⁹⁹De acordo com o art. 109, 3, “b” da Ley General de la Seguridad Social de España (Real decreto legislativo 8/2015), além do referido complemento por mínimos das pensões de segurança social, têm natureza não contributiva também as pensões não contributivas por invalidez e jubilação, o subsídio de maternidade e as prestações familiares de caráter não contributivo. (ESPAÑA. *Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social*. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/30/8>. Acesso em: 30 set 2022).

¹⁴⁰⁰IBRAHIM, Fábio Zambite. Reforma Previdenciária – entre Falácias e Certezas. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridad Social*, vol. 210, ano 46, mar.-abr. 2020, pp. 109-131, p. 125.

¹⁴⁰¹BARR, Nicholas. Reforming pensions: myths, thuths and policy choices. *IMF Working Papers*, WP/00/0139, agosto 2020, p. 23. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00139.pdf>. Acesso em: 28 nov 2023.

¹⁴⁰²PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução: Mônica Baugarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014;

deve ser mantido, para que fique compatível com as oscilações dos custos de vida; 4) os déficits financeiros da Segurança social devem ser evitados a longo prazo, por meio do estabelecimento pelo Estado de planos financeiros para assegurar a referida solvência¹⁴⁰³.

Desta forma, pode-se extrair do referido relatório da OIT que os desafios fundamentais que se protejam sobre os sistemas de segurança social, especialmente no que tange à cobertura, adequação, econômica e social e seu financiamento dependem de boas práticas de governação. Nesse sentido, os recursos devem ser corretamente alocados, mas também deve ser criado espaço fiscal e de políticas públicas voltadas ao investimento em instituições eficazes, as quais devem olhar também para objetivos mais amplos como o emprego produtivo, o trabalho digno e o diálogo social bem-informado¹⁴⁰⁴.

O primado da responsabilidade pública impõe a recusa da privatização do todo ou do essencial da Segurança Social. Igualmente, não se pode enxergar uma divisão do sistema entre seguro privado e assistência ou concessão de rendimentos básico.

A complementariedade não impõe a perda do papel central do Estado, mas sim o chamamento da sociedade, inclusive as instituições privadas e os próprios beneficiários a atuar em prol da cidadania, solidariedade e justiça. Para alcançar tais finalidades, a previdência complementar pode valer-se de esquemas de poupança simples, universais, eficientes com baixos custos, portáteis e bem regulamentados, como se propõe os SeLFIES (*Standard of Living indexed, forward-starting, income-only Securities*)¹⁴⁰⁵.

¹⁴⁰³INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *General Survey Concerning Social Security Instruments in the Light of the 2008 Declaration on Social Justice for a Fair Globalization: Social Security and the Rule of Law*. Geneve: ILO, 2011, pp. 179-180. Disponível em: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms_152602.pdf. Acesso em: 3 fev. 2022).

¹⁴⁰⁴CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Op. cit.*, 2022, p. 1176.

¹⁴⁰⁵Os SeLFIES se destinam a pagar cupons aos investidores por um período igual à expectativa média de vida na reforma. Com os valores protegidos pelos índices de reposição da inflação, a intenção é criar um suave fluxo de caixa a ser dirigido aos indivíduos quando e como eles precisarem, a fim de manter o padrão de vida anterior à reforma. Assim, os SeLFies cobririam os riscos da inflação e da elevação dos custos de vida, pois os cupons mostram-se adequados às pessoas que avaliam o seu bem-estar econômico com base no seu nível de vida em relação aos que as rodeiam. No caso de Portugal, esta forma de previdência complementar pode se fazer interessante, pois conferem poder de controle sobre os planos para aposentadoria, são de baixo custo, complexidade e risco, se comparados a outros planos assemelhados de manutenção. (MERTON, Robert C; MURALIDHAR, Arun & FERREIRA, Rui Seybertt Pinto. SeLFIES for Portugal: an innovative Pan European Retirement Solution. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Ed.). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets* (Financial and Monetary policy studies, 48). Cham/Switzerland: Springer, 2019, pp. 170-176). Também há recomendações para a adoção dos SeLFIES no Brasil, como um ativo de baixo custo e risco para complementar o Regime Geral de Previdência Social, pois já há no país inovações financeiras como o “Tesouro Direto” e aplicações corrigidas pelo índice inflacionário IPCA (MERTON, Robert; MURALIDHAR, Arun & VITORINO, Alexandre (Org). *Selfies can help Brazil create a super supplementary pension*. *Revista Brasileira de Previdência*, vol. 11, n.º 1, janeiro-junho, 2020, pp. 4-11, p. 5)

Caso os níveis de proteção básicos não sejam assegurados pelos sistemas de repartição e a lógica da capitalização individual atue de forma isolada, as desigualdades do mercado e das condições de trabalho tendem a aumentar. Especialmente as camadas sociais e pessoas com menores rendimentos e mais suscetíveis à precarização nas condições laborais ficam mais desprotegidas.

Sabe-se que o esforço contributivo e de financiamento dos sistemas de previdenciais deve ser reconfigurado para atender às particularidades e às demandas impostas pelos novos riscos sociais¹⁴⁰⁶. Mais uma vez, tal assertiva não implica no afastamento ao sistema de repartição. Isso porque diante dos novos riscos sociais, muitos deles provocados pela 4ª revolução industrial, tais quais o aumento da informalidade, a maior intermitência laboral, a automação e a diminuição nos valores das remunerações, especialmente aqueles de trabalhos menos qualificados, os sistemas públicos de segurança social acabam por apresentar maior capacidade de acomodação e a adaptação do que regimes privados pautados unicamente pela capitalização. Isso se deve ao fato de os sistemas de repartição serem dotados de mecanismos de solidariedade e de partilha de riscos, ainda que tais medidas apresentem custos financeiros nem sempre bem dimensionados¹⁴⁰⁷.

Já nos sistemas privados, diante da erosão salarial, da precariedade da perda de rendimentos dos subscritores, a sustentabilidade financeira dos planos previdenciais fica comprometida. Em razão disso, vários desses sistemas privados acabam tendo que oferecer produtos que se adaptem à realidade financeira, muitas vezes instável, dos seus aderentes, inclusive mediante diferentes formas de contribuições ou de prêmios de seguros e a cobertura de baixos rendimentos¹⁴⁰⁸.

Prevalecendo a lógica eminente privada, do lucro e da eficiência na assunção dos riscos sociais, aliado à desmaterialização do capital e à precarização das relações laborais, ficará evidenciada a incapacidade de o Estado atuar como interlocutor da mediação social, como regulador da economia e garantidor da segurança. Esse contexto de fragilização do papel social

¹⁴⁰⁶Os novos riscos sociais foram tratados com maior detalhamento no item 3.8 desta tese.

¹⁴⁰⁷CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto da nova revolução industrial no emprego, na organização e remuneração dos fatores de produção e nos sistemas de segurança social. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 899.

¹⁴⁰⁸CABRAL, Nazaré da Costa. Pensions plans and European Pillar of Social Rights: a new scope for the EU Social Policy? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets* (Financial and Monetary policy studies, 48). Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 242.

do Estado acaba por provocar défices democráticos, prevalecendo aí a chamada pós-democracia¹⁴⁰⁹.

Para evitar tal situação e para fazer frente aos desafios da globalização, faz-se necessária uma coordenação tripartite (trabalhadores, empresas e Estado) das relações laborais e de segurança social, a fim de que prevaleçam as normas jurídicas e para que não sejam substituídas por parâmetros eminentemente privados e que expressem apenas interesses de grandes grupos econômicos e do capital. Para que tal intento seja alcançado, os parâmetros internacionais uniformes oferecidos pela Organização Social do Trabalho mostram-se de fundamental importância, pois além dos direitos fundamentais que visam garantir, são postas normas básicas, ainda que adaptadas aos diversos níveis de desenvolvimento¹⁴¹⁰.

No que diz respeito ao Brasil, FREDERICO AMADO¹⁴¹¹ entende que, embora se possa admitir reformas e ajustes no modelo de repartição da previdência social brasileira¹⁴¹², especialmente para buscar um equilíbrio financeiro e atuarial, não seria possível substituí-lo por um sistema de capitalização, pois a previdência oficial é uma cláusula pétrea. Portanto, uma substituição de tal monta apenas seria viável mediante a promulgação de uma nova Constituição.

Não obstante a capitalização individual para os planos básicos de previdência não tenham prevalecido quando da tramitação da PEC (Proposta de Emenda Constitucional) 06/2019 e que deu origem à EC 103/2019¹⁴¹³ e a ressalva doutrinária apresentada acima, não se

¹⁴⁰⁹BAUMAN, Zygmunt & BORDONI, Carlo. *Estado de crise*. Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2016, p. 169.

¹⁴¹⁰SCHERER, Clóvis. O trabalho decente nas cadeias globais de valor: considerações sobre implicações, possibilidades e desafios. In: ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*, 2018, p. 43.

¹⁴¹¹AMADO, Frederico. *Reforma da previdência comentada: emenda constitucional 103/2019 e seus impactos infraconstitucionais*. Salvador: Juspodivum, 2020, p. 13.

¹⁴¹² Em que pese as dificuldades financeiras enfrentadas, o sistema de seguridade social brasileira vem atingindo uma taxa de cobertura superior em 20% (2014) em relação aos países da América Latina, conforme levantamento realizado pela CEPAL (CEPAL. *Comissão Econômica para o Desenvolvimento da América Latina e Caribe. Protección social universal em América Latina y el Caribe*. Santiago: Naciones Unidas, 2019. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44995/4/S1900962_es.pdf . Acesso em: 12 jul 2023). Isso não quer dizer que as dificuldades econômicas, demográficas e os riscos sociais (novos e velhos) devam ser ignorados. Ao contrário, há necessidades de ajustes permanentes, inclusive aqueles que prestigiem a solidariedade com a participação direta e indireta da sociedade, conforme reza o art. 195, CF/1988. MUSSI, Cristiane Mizziara. Como a natureza da globalização econômica está mudando o regime de previdência no Brasil. In: MORAIS, Océlio de Jesús C. (Org). *Sistemas de Seguridade no Mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019, p. 194.

¹⁴¹³ A proposta original de reforma da previdência (PEC 06/2019) encaminhada pelo Poder Executivo de então (ex-presidente Jair Bolsonaro), previa a instituição de um sistema básico de previdência regido pela capitalização individual, tanto no Regime Geral de Previdência Social (RGPS), quanto nos regimes próprios de previdência social dos servidores públicos. A aludida proposição de transformar a capitalização pura como modelo de previdência básica foi capitaneada pelo então ministro da Fazenda Paulo Guedes, de formação liberal e que se

pode descartar que a implementação desse modelo venha a ser tentado novamente no futuro, juntamente com a unificação dos regimes de previdência geral e próprio dos servidores públicos. Contudo, a capitalização individual parece pouco compatível com princípio transgeracional do regime geral, e ao contrário da proposição da então PEC 06/2019, dificilmente projetaria justiça social. Isso porque estaria sendo substituída a solidariedade entre gerações, típica do sistema de repartição, por um condão tipicamente individualista. Por via de consequência, estaria violado o princípio da primazia da dignidade da pessoa humana¹⁴¹⁴.

Portanto, reconhecendo a importância das pensões para trazer estabilidade às pessoas mais velhas, prevenir a pobreza e reduzir a desigualdade, a OIT defende um sistema de segurança social custeado por contribuições dos empregadores e cotizações dos trabalhadores, embora admita que possa ser suplementado, se necessário, por provisões financiadas por impostos. Sob esse prisma, a OIT¹⁴¹⁵ propõe um sistema multipolar de pensões, em certa contraposição àquele propagado pelo Banco Mundial. Inicialmente, há um piso de proteção social, denominado “Pilar 0”, no qual se estabelecem pensões universais e de rendimentos mínimos, especialmente voltadas à proteção social em face da velhice e para garantir uma vida decente e digna, cujas prestações são financiadas por recursos gerais do orçamento, originados dos impostos¹⁴¹⁶.

inspirou na previdência chilena. Em maio de 1981, o governo militar chileno procurou estabelecer uma separação rígida entre os benefícios de seguro financiados por contribuições dos segurados e os de assistência, financiados por impostos. Neste, havia um primeiro pilar, de aposentadoria mínima financiada por impostos, mas o cerne do sistema de segurança social seria o segundo pilar, baseado na capitalização individual e administrados por empresas com finalidades lucrativas. No terceiro pilar, de natureza complementar, admitem-se contribuições adicionais e voluntárias. Em modelos como esse, centrados na capitalização, o Estado estaria concentrado nas medidas para o alívio da pobreza e nas funções reguladoras, ao passo que ao indivíduo são transferidas as responsabilidades pela seguridade social, em uma relação contribuição-benefício rígida. Com a individualização de riscos, eliminam-se também elementos positivos de redistribuição socialmente desejáveis. (SILVA JUNIOR, Leone Pereira. Sobre o regime de seguridade na Argentina, Bolívia e Chile. In: MORAIS, Océlio de Jesús C. (Org). *Sistemas de Seguridade no Mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019, pp. 144-147). Ocorre que o modelo chileno, além de não ter resolvido os problemas fiscais dos regimes, pois após 30 anos da implementação da capitalização no país, deixou evidenciada a falta de recursos para pagar as prestações previdenciárias aos que chegaram à velhice. Portanto, os idosos vinham recebendo uma média equivalente à metade do que é pago no Brasil, provocando além de grande vulnerabilidade econômica, uma onda de suicídios e desalentos aos reformados (SÁ NETO, Floriano. *Previdência chilena, modelo para o Brasil?* ANFIP, 8 dez. 2018. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/artigos/previdencia-chilena-modelo-para-o-brasil-floriano-sa-neto/> Acesso em 20 set 2023).

¹⁴¹⁴MORAIS, Océlio de Jesus C. *Previdência e dignidade humana: a caminho do estado mínimo?* São Paulo: LTR, 2020, p. 42.

¹⁴¹⁵INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *The ILO Multi-Pillar pension model: Building equitable and sustainable pension systems*. Geneva: ILO, 27 set. 2018. Disponível em: https://www.ilo.org/seccsoc/information-resources/publications-and-tools/Brochures/WCMS_645751/lang-en/index.htm. Acesso em: 24 fev 2022.

¹⁴¹⁶Na linha dos que conciliam a proteção social em pilares, inclusive com a formação de poupanças individuais em fundos de pensões privados (*pensions funds*), com a concessão de rendimentos básicos incondicionados a todos

Em seguida, sob o viés da contributividade e da compulsoriedade, é proposto um primeiro pilar, qual seja o seguro social. Neste, os benefícios são mais elevados, pois decorrem de cotizações dos empregados e contribuições dos empregadores e se voltam a manter o nível de vida do trabalhador após a reforma. Os pilares “zero” e “um” são básicos e obrigatórios a qualquer sistema de segurança social.

No segundo pilar, encontram-se os regimes complementares, os quais podem ser obrigatórios ou facultativos, assim como pode ter origem não ocupacional ou decorrentes de categorias de trabalho (tais como os fundos de pensões de empresas ou previdência complementar de servidores públicos). O financiamento normalmente decorre por parte dos trabalhadores e a gestão tende a ser por entes privados, ainda que sob forte regulamentação e supervisão do Poder Público.

Por fim, o terceiro pilar, também de índole complementar, é totalmente voluntário e se refere às poupanças individuais. Quase sempre é gerido por entidades privadas e financeiras, sob as regras do livre mercado. Aqui os valores são investidos no mercado de capitais, pelo que não se pode afastar a componente dos riscos. Por isso é que apenas se admitem essas pensões privadas como complementação à proteção elementar oferecida pelos pilares zero e um, nunca podendo se admitir sua substituição.

no primeiro pilar, estão VAN PARIS & SCHOKKAERT. Para os teóricos em referência, deve ser garantido um mínimo de rendimentos de pensões ao nível de um piso incondicionado, o que, a seu ver permitiria a redistribuição de rendimentos e contribuiria para a realização da justiça social, especialmente aos mais idosos. Inclusive, cientes de que os sistemas redistributivos, no mundo globalizado, ficam mais sensíveis à competição fiscal internacional e a pressão dos agentes financeiros para que taxas progressivas de tributos não sejam implantadas, os autores propõem que esse patamar seja assegurado mediante coordenação internacional, mormente com a instituição de um montante mínimo de pensão na União Europeia (VAN PARIJS, Phillippe & SCHOKKAERT, Erik. Pensions Policies for a Just Europe: individual versus collective responsibilities. *Revue belge de sécurité sociale*, vol. 44, n.º 3, p. 501. Disponível em: https://scholar.google.pt/scholar?q=Pensions+Policies+for+a+Just+Europe:+Individual+versus+Collective+Responsibilities&hl=pt-PT&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar. Acesso em: 9 fev 2022). No Brasil, o antigo candidato à presidência da República CIRO GOMES defende três pilares para o sistema de segurança social, sendo o primeiro a renda mínima universal de cidadania, acessível a todos, independentemente de contribuição, por meio de um programa de renda mínima universal, financiada na rubrica da assistência social, o que serviria também para retirar essas despesas da Previdência Social. O segundo pilar seria o sistema de repartição, de maneira a abranger todos os trabalhadores, inclusive os da função pública. Para aqueles que estão a contribuir e cujas pensões em processo de formação tinha a expectativa, por conta dos montantes de contribuição, de superarem o teto do segundo pilar proposto, haveria uma transição compensatória por meio de títulos da dívida pública. Por fim, é proposto um terceiro pilar, na forma de capitalização, mediante contribuições individuais dos trabalhadores, mas também dos empregadores, no mesmo patamar, cujo sistema seria gerido também pelo Estado. (GOMES, Ciro. *Projeto Nacional: o dever da esperança*. São Paulo: Leya, 2020, p. 139). Como se percebe dessa proposta, as esferas assistenciais e previdenciária de repartição estariam em pilares diferentes, da mesma forma que a capitalização do terceiro pilar não abriria espaço à privatização da Segurança Social.

Assim, na linha dos três pilares da proteção social, SOFIA DAVID¹⁴¹⁷ defende que o Estado Social de direito impõe a instituição, a organização e o financiamento de um sistema público, de natureza assistencial e universalista, com prestações que forneçam um mínimo vital, fundado na solidariedade social e nacional. Este primeiro nível de proteção convive com um outro sistema dotados de feições laboristas, fundado em cotizações dos segurados e contribuições, principalmente das entidades empregadoras. Este segundo pilar é assentado na solidariedade interprofissional e intergeracional. Tais características lhe conferem, respectivamente, afinidade à justiça comutativa e distributiva. Por último, há ainda um terceiro pilar, que vem a ser o sistema complementar de segurança social, de adesão facultativa e que resulta das escolhas e planejamentos de indivíduos que se assumem como corresponsáveis pela promoção e manutenção do bem estar social. Tal sistema complementar de segurança social permite o exercício de uma cidadania ativa e solidária e que colabora com o Estado na prossecução das suas tarefas básicas e na concretização dos seus objetivos constitucionais afins ao Estado, como a justiça social e a dignidade da pessoa humana.

Já os sistemas de segurança social, cujas funções ainda resistem como importante âncora de estabilidade social e de solidariedade, especialmente em momentos de crise, mesmo com todas as reformas e de privatização, devem levar em conta a globalização dos riscos que eles devem enfrentar. Dentre eles, destacam-se: a livre e rápida circulação das pandemias em termos globais, os desequilíbrios ecológicos que se revelam em escala transnacional, a emigração maciça da população fugindo da insegurança e a miséria, assim como os conflitos bélicos. Assim, o direito à segurança social não deve ficar restrito aos sistemas nacionais e aos nacionais ou residentes de determinados países mais estruturados, carecendo de cooperação e integração mundial¹⁴¹⁸, conforme já tratado ao longo da presente tese.

Portanto, a capitalização individual não pode prejudicar a viabilidade financeira dos patamares de proteção solidários e a capacidade de garantir benefícios que garantam ao menos os padrões historicamente defendidos pela OIT no aspecto previdencial básico. Em caso contrário, entendemos que haveria contrariedade aos modelos de Estado Social e aos princípios da Segurança Social preconizados tanto na Constituição da República Portuguesa de 1976 e na

¹⁴¹⁷DAVID, Sofia. Segurança Social versus Democracia Política, social e participativa. *Julgar*, n.º 08, 2009, p. 202. Disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/04/11-Sofia-David-Seguran%C3%A7a-Social-vs-democracia.pdf>. Acesso em: 16 set. 2021.

¹⁴¹⁸SUPIOT, Alain. *O Espírito da Filadélfia: a justiça social diante do mercado total*. Tradução: Tânia do Valle Tschiedel. Porto Alegre: Sulina, 2014, pp. 152-153.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, os quais foram abordados no capítulo 1 da presente tese.

Logo, não é recomendada a abolição do sistema de repartição simples na proteção previdenciária elementar e obrigatória. Ainda que se admitam formas de capitalização, devem estar ficar restritas à previdência complementar e à cobertura de valores não essenciais à subsistência humana. Mantém-se, assim, a solidariedade da repartição para os regimes previdenciários oficiais e obrigatórios, em prestígio às típicas funções de cobertura de riscos sociais e de substituição de rendimentos do trabalho que precisam caracterizar os sistemas previdenciais.

Por conta disso, ao contrário de buscar-se o regime de capitalização pura, as novas formas de financiamento não de ingressar no debate a respeito da sustentabilidade do sistema previdencial de repartição. Para tal, devem ser discutidas medidas fiscais e contributivas que lidem com os riscos potencializados pelo envelhecimento da população, as externalidades provocadas no mercado de trabalho pelas novas tecnologias e o trabalho nômade, informal e mediante plataformas digitais, temas tratados ao longo da presente tese e que serão retomados mais adiante nesse capítulo conclusivo.

5.2 Necessidade de maior cautela no que tange à renúncia e à evasão de impostos e das contribuições sociais como parâmetro de igualdade no financiamento da Segurança Social

Conforme já trabalhado nesta tese¹⁴¹⁹, a competição fiscal internacional e as medidas de austeridade praticadas no mundo globalizado, especialmente após crises econômicas com as de 2008, têm levado à concentração de esforços fiscais sobre a pessoa singular e sobre as famílias. Nesse contexto, foram poupados do esforço arrecadatório capitais e bens que tendem a se deslocar, cujo decréscimo arrecadatório compromete também a sustentabilidade financeira¹⁴²⁰.

¹⁴¹⁹Especialmente no capítulo 2, itens nos itens 2.5.1) A austeridade fiscal e o recrudescimento de políticas financeiras liberais e 2.5.3) Concorrência fiscal internacional e o incremento do Estado taxador.

¹⁴²⁰Conforme demonstra estudo de JOAQUIM MIRANDA SARMENTO, grande parte das respostas fiscais dos Estados europeus após as crises da dívida soberana se concentraram no aspecto da receita, onde se observou alta nos impostos. Especialmente a partir de 2010, o IRS, com a subida de suas taxas, ocupa papel de destaque na consolidação orçamental, especialmente nos países que sofreram auxílios e intervenções econômicas, como foi o caso da Grécia (+1,9% em relação ao PIB); Irlanda (+0,9% em relação ao PIB) e Portugal (+ 2,3% diante do PIB). Em Portugal, especialmente, a subida do IRS e a criação dos adicionais de solidariedade intensificaram-se a partir de 2013, quando o Governo viu no incremento destas receitas uma forma de compensar as inconstitucionalidades dos cortes de despesas, como os subsídios de Natal e férias e de parte das pensões, após decisões do Tribunal Constitucional. Ainda no tocante do IRS, houve, sobretudo, aumento das taxas nas faixas mais baixas e

Ao mesmo tempo, a alta da carga fiscal foi concentrada sobre a população e os recursos com baixa tendência à mobilidade, tal como se deu com a contribuição extraordinária de solidariedade¹⁴²¹. Isso, somado à eliminação ou redução ou eliminação das deduções à coleta do IRS de despesas das pessoas singulares com direitos sociais, tais como a saúde, educação e segurança social, acabou por gerar uma sobrecarga ou duplicação do Estado fiscal¹⁴²². Tal cenário revela-se refratário e prejudicial à sustentabilidade financeira, a qual, como já mencionado¹⁴²³ deve ser tomada em seu viés amplificado e afim aos objetivos do Estado Social.

Com a redução das incidências fiscais sobre aqueles que apresentam maior capacidade contributiva, os Estados estão cada vez mais limitados quanto às suas fontes de financiamento, em verdadeira corrosão das bases impositivas. Ocorrem, as denominadas por VITO TANZI¹⁴²⁴, “Térmitas Fiscais”, especialmente agravadas pela globalização, pelo comércio eletrônico, as transferências de sede das empresas transnacionais entre países, a mobilidade de capital acentuada, as compras de indivíduos e empresas no exterior, além da existência de territórios de baixa tributação, como os paraísos fiscais e *offshores*.

Conforme pontua KLAUS TIPKE¹⁴²⁵, a atração de contribuintes pelos Estados, com a oferta de recolher menos tributos, não está de acordo com a *international equity*, pois o capital tem maior propensão a se deslocar e se esquivar das incidências fiscais do que a força de trabalho, pois este último tende a agir localmente¹⁴²⁶. Como alternativa a esse movimento,

intermediárias, alargamento da base coletável e revogações de isenções e o fim de algumas deduções à coleta. (SARMENTO, Joaquim Miranda. As crises e a resposta do Sistema Fiscal na Europa e em Portugal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano 10, n.º 1, Primavera 2017, pp. 135-138)

¹⁴²¹Tema tratado no capítulo 4, item 4.1.5, “b”.

¹⁴²²NABAIS, José Casalta. Modificações recentes do sistema fiscal português e estabilidade financeira. In: NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares. *Controlo das estabilidades orçamentais e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da União Europeia*. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, 2015, pp. 42-48.

¹⁴²³Ver capítulo 2, itens 2.6 e 2.7.

¹⁴²⁴TANZI, Vito. Globalization and the Work of Fiscal Termites. *Finance & Development*, vol. 38, n.º 1, March 2001. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>. Acesso em: 2 out. 2020.

¹⁴²⁵TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editores, 2012, p. 60.

¹⁴²⁶A partir de dados da OCDE sobre a carga fiscal de seus países membros no período compreendido entre 1985 a 1995, VITO TANZI constatou a elevação nas receitas decorrentes das contribuições para a segurança social, denotando a preferência dos Estados em tributar os rendimentos do trabalho, embora existisse ali oscilação entre o aumento ou retração na tributação sobre consumo, propriedades e rendimentos de pessoas singulares e coletivas. Isso provoca riscos de evasão à referida incidência fiscal por meio do trabalho informal ou ao menos pela diminuição do número de trabalhadores nas empresas, o que não deixa de ser uma consequência não apenas da globalização e da automação, mas também da concorrência fiscal. (TANZI, Vito. Globalization, tax competition by the future of tax systems. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso do diritto tributario internazionale*. 2ª. ed. Padova: CEDAM, 2002, pp. 32-34; 39).

devem ser firmados tratados internacionais justos, que possibilitem a coexistência de regras igualmente justas, pautadas em boas práticas e não em vantagens fiscais¹⁴²⁷.

Ainda de acordo com ALAIN SUPLOT¹⁴²⁸, a livre circulação de mercadorias e capitais não pode ser fins em si mesmo, mas devem servir à melhora das condições de vida, cabendo ao Direito a incumbência de alargar ou limitar as trocas comerciais e de capitais, sempre com o objetivo de valorizar o trabalho dos homens e da erradicação da miséria. Assim, sob o prisma da justiça social, as normas jurídicas e os órgãos jurisdicionais nacionais e comunitários, tal como o Tribunal de Justiça da União Europeia devem restringir e invalidar as medidas concorrenciais que revelam *dumping social e fiscal* e *law shopping*¹⁴²⁹, ou seja, tentativas de fugas dos impostos e cotizações à segurança social sobre suas atividades.

Com as mudanças econômicas acentuadas e a diminuição das barreiras às transações internacionais, há impactos significativos sobre os sistemas fiscais e de proteção social. Isso porque as novas tecnologias e formas de produzir impactam os preços, os empregos, a distribuição de renda e, conseqüentemente, a geração de receitas tributárias e as despesas públicas. Se a globalização reduzir a carga tributária e a progressividade dos sistemas fiscais, haverá diminuição no alcance e intensidade das políticas públicas sociais¹⁴³⁰.

Os receios de fuga de capital e de evasão fiscal não devem pautar os sistemas fiscais, mas sim motivar decisões supranacionais que visem a bloquear tais ocorrências, inclusive com meios fiscalizatórios mais adequados, a fim de evitar injustiças na distribuição da divisão do esforço de financiamento do Estado Social¹⁴³¹. Especialmente em contextos de crises econômicas e financeiras, em que todos são chamados a contribuir, não é justo e moralmente aceitável que aconteçam erosões das bases tributárias e que empresas multinacionais fiquem submetidas a cargas fiscais simbólicas por terem feito acordo com países fiscalmente permissivos, nomeadamente se compararmos a carga tributária a que outras ficam submetidas¹⁴³².

¹⁴²⁷TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, 2012, p. 60.

¹⁴²⁸SUPLOT, Alain. *Op. cit.*, 2014, p. 99; 109-110.

¹⁴²⁹Temas já tratados quando da análise dos novos riscos sociais, no capítulo 3, item 3.8, d) Concorrência Social Internacional. “Shopping for Social Security”. Necessidade de integração e incremento das regras impositivas a pessoas coletivas e individuais.

¹⁴³⁰TANZI, Vito. A taxação do futuro da proteção social. In: GIDDENS, Anthony (Org). *O debate global sobre a terceira via*. Tradução: Roger Maioli dos Santos. São Paulo: UNESP, 2007, pp. 269-273.

¹⁴³¹SAEZ, Emmanuel; SLEMROD, Joel & GIERTZ, Seth. The elasticity of taxable income with respect to marginal tax rates: a critical review. *Journal of Economic Literature*, 2012, vol. 50, n.º 1, pp. 3–50, p. 14. Disponível em: <https://eml.berkeley.edu/~saez/saez-slemrod-giertzJEL12.pdf>. Acesso em: 7 jun. 2023.

¹⁴³²MOEDAS, Carlos. A UE e a fraude fiscal. In: VIEGAS, Miguel & BARROSO, Nuno (Coord). *Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020, p. 15.

O não recolhimento adequado e os altos índices de contribuições e demais tributos que servem ao financiamento do setor previdencial geram perdas bilionárias aos cofres públicos, está aí um grande desafio à sustentabilidade da Previdência Social no Brasil. Um efeito disso é a corrosão da proteção social, que é baseada na solidariedade econômica e entre as gerações, notadamente quando são distribuídas as parcelas a que cada um deve arcar no esforço contributivo, no qual constam os empregados, mas também os empregadores¹⁴³³. Ao mesmo tempo, a ANFIP chama atenção para as renúncias fiscais praticadas pelo governo, que representam supressão de significativos recursos que poderiam ser utilizados na proteção social¹⁴³⁴.

Por isso, denota a importância de fomentar políticas de formalização do trabalho e do emprego, de recuperação da renda do trabalho, repensar os subsídios e renúncias fiscais e combater a sonegação e a fraude¹⁴³⁵, sob pena de ficarem os direitos previdenciários sempre sob risco de cortes¹⁴³⁶. Tais ações militam em prol da melhora dos índices de equilíbrio financeiro do regime previdencial e devem ser adotadas preferencialmente a cortes de pensões e demais direitos dos segurados¹⁴³⁷.

¹⁴³³MORAIS, Océlio de Jesús Carneiro de. O futuro da previdência social. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*, vol. 224, ano 48, jul./ago, 2022, pp. 371-387, pp. 380-381.

¹⁴³⁴Quando da discussão da PEC 06/2019, a ANFIP divulgou que tais renúncias de receitas das contribuições, no ano de 2019, estavam estimadas em R\$ 306 bilhões (MACHADO, César Roxo. *A argumentação falaciosa do governo sobre a Reforma da Previdência*. ANFIP, 20 set. 2019. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/artigos/a-argumentacao-falaciosa-do-governo-sobre-a-reforma-da-previdencia/>. Acesso em: 20 nov 2023).

¹⁴³⁵Em semelhante direção a respeito do debate a respeito do equilíbrio orçamental da previdência, LUMA SCAFF¹⁴³⁵ propõe a adoção de medidas de controle prévio, dentre elas como auditoria nas contas da previdência, da assistência e da saúde, considerando a Desvinculação das Receitas da União e as renúncias, com o retorno dos valores desvinculados e previsões periódicas e controle de resultados dos benefícios fiscais previdenciários, além de regras de fiscalização dos benefícios e de aprimoramento na gestão pública (SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. *Previdência Social. Custeio. Controle Fiscal*. *Revista Brasileira de Direito Previdenciário*, n.º 54, Dez-Jan/2020, pp. 72-73). Além da questão da DRU, que gerara uma apropriação indébita das contribuições previdenciárias por parte da União, seria necessário um controle maior sobre o caixa, a arrecadação e a administração das verbas do setor previdenciário. (SALES, Ana Débora Rocha; SILVA, Alexandre Antonio Bruno da & BRITO, Marcella Mourão de. O princípio da vedação ao retrocesso na Reforma da Previdência no Brasil. *Revista de Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais*, vol. 7, n.º 2, jul/dez. 2021, pp. 44-66, p. 55. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/garantiasfundamentais/article/view/8193>. Acesso em 18 nov. 2023).

¹⁴³⁶ANFIP. *Análise da Seguridade Social: 100 anos da previdência social*. Brasília: ANFIP, 2023. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/10/Analise-Seguridade-2022-Web.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2023.

¹⁴³⁷GENTIL, Denise Lobato; ARAÚJO, Elaine Cristina de; PUTY, Claudio Alberto Castelo Branco & SILVA, Carlos Patrick A. Outro Olhar para o financiamento da previdência social no Brasil: a centralidade da formalização do trabalho, aumento de produtividade e gestão de receitas. *Revista de Economia Contemporânea*, vol. 24, n.º 3, pp. 1-31. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rec/a/xWnXBX3xSmqJtqJVCq59t9S/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 15 nov. 2023.

Com o recrudescimento do individualismo e o afastamento das percepções coletivas de justiça, aumenta também a desigualdade social, as diferenças entre os indivíduos, e vice-versa, em um sistema de retroalimentação. Pois como bem sintetizam RICHARD WILKINSON E KATE PICKET “em sociedades mais desiguais, mais pessoas se direcionam para o domínio; em sociedades mais igualitárias, para a inclusão e a empatia”¹⁴³⁸ e “talvez os padrões médios não importem e o que realmente importa é simplesmente se estamos nos dando melhor ou pior do que outras pessoas - onde se fica na hierarquia social”¹⁴³⁹.

Nesse diapasão, não pode ser olvidado que, em sociedades com altos índices de desigualdade é mais difícil chegar a um acordo entre a elite e os cidadãos que faça avançar a democratização, pois ali será necessária a realização de mais políticas redistributivas. O aumento dos custos para as elites tende a provocar reações nas camadas economicamente mais altas como a tentativa de repressão aos movimentos democráticos. Ao contrário, em sociedades mais estabilizadas, as classes médias tendem a apoiar as medidas redistributivas e, com isso, amortizar os conflitos redistributivos¹⁴⁴⁰.

Nesse cenário, se observa que as crises recentes pelas quais a humanidade tem passado, como a das dívidas soberanas ocorridas nos países europeus, não se encerram no aspecto econômico. Na realidade, os fatores de maior agravamento vão além das dívidas, dos défices orçamentais e das questões financeiras, pois devem ser encontradas respostas para esses desafios estruturais sem que haja um retrocesso à xenofobia, à violência e mesmo ao

¹⁴³⁸ WILKINSON, Richard & PICKETT, Kate. *O nível: porque uma sociedade mais igualitária é melhor para todos*. Tradução de Marilene Tombini. Rio de Janeiro: Campus, 2015, p. 217.

¹⁴³⁹ *Idem*, p. 54.

¹⁴⁴⁰ ACEMOGLU Daren & ROBINSON, James A. *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. Cambridge: University Press, 2005.

autoritarismo¹⁴⁴¹. Nesse contexto, o questionamento ao quanto a Europa deve ser solidária necessita ser discutido junto com a prevalência dos valores da democracia¹⁴⁴² e da liberdade¹⁴⁴³.

Essa breve digressão serve-nos para lembrar que a desigualdade vem sendo fomentada por políticas fiscais e de segurança social pouco refratárias à progressividade e na esfera das renúncias de receitas, da evasão de tributos e da fuga a territórios e a esquemas de baixa tributação. Portanto, as hipóteses de benefícios fiscais, quando ocorrerem, devem levar em conta a igualdade, na sua acepção material.

Ou seja, não se devem tolerar benefícios fiscais que sejam concedidos a pessoas diferentes que estejam na mesma situação de outras não beneficiadas. Mais grave será a situação se concedidos tratamentos fiscais privilegiados a pessoas ou empresas em situações mais vantajosas e que ostentem maior capacidade contributiva do que outras sujeitas à tributação ordinária. Não observados esses parâmetros, estar-se-á diante de graves violações à igualdade.

¹⁴⁴¹ De acordo com THOMAS BIEBRICHER, há uma relação íntima entre neoliberalismo e autoritarismo, uma vez que as principais ideias defendidas pelos adeptos e partidos do último tendem a abraçar amplas referências do modelo neoliberal e, portanto, refratário a ideais de solidariedade e participação, como verificado no Estado Social. Não há, ao contrário do que se poderia supor, uma dicotomia entre o neoliberalismo, de onde se esperaria ideais democráticos e de pluralidade, e o autoritarismo. Embora se possa registrar governos neoliberais e democráticos, como aqueles da “terceira via” da Europa a partir da década de 1990, há outros que flertaram com o autoritarismo recentemente e que adotavam receituários típicos do neoliberalismo no aspecto econômico e social (BIERBRICHER, Thomas. *Neoliberalism and Authoritarianism. Global Perspectives, Vol. 1*, n.º 1. University of California Press, 2020. Disponível em: <http://online.ucpress.edu/gp/article-pdf/390760/11872.pdf>. Acesso em: 3 junho 2020)

¹⁴⁴² De acordo com MILANOVIC, o sistema do capitalismo liberal, como observado nos Estados Unidos e na União Europeia, tem uma de suas vantagens assentadas na democracia. Esta é vista como um importante instrumento para o crescimento econômico, pois as consultas permanentes à população sobre os projetos de poder e político permitem uma correção de rumos na economia e na organização social que podem se mostrar prejudiciais ao bem-estar dos cidadãos. Para admitir que são mais eficientes na administração da economia, os estados optantes do capitalismo político precisam demonstrar e sustentar maiores taxas de crescimento econômico, como vem ocorrendo com a China. Portanto, mediante altas taxas de crescimento econômico, o capitalismo político precisa demonstrar empiricamente suas vantagens frente ao capitalismo liberal, já que a democracia é instrumento que permite o reposicionamento das escolhas. No mais, ausentes os processos democráticos, há maiores dificuldades de mudar de rumo se um caminho inadequado for adotado pelas classes politicamente dominantes, além de haver aí uma tendência ao fomento da corrupção, face ao afastamento do império da lei. (MILANOVIC, Branko. *Capitalismo sem rivais: o futuro do sistema que domina o mundo*. Tradução: Bernardo Ajzenberg. São Paulo: Todavia, 2020, pp. 277-279). Nessa mesma linha, AMARTYA SEN refuta a tese de descolamento do desenvolvimento e da democracia, como propagado e defendido por adeptos de modelos pouco participativos que tiveram crescimento econômico. A um, porque este autor considera que o desenvolvimento não está centrado tão somente no crescimento do produto interno bruto ou na melhora de indicadores econômicos, mas sim decorre de um espectro mais amplo da qualidade de vida que as pessoas levam e da fruição das liberdades, do que dependem intrinsecamente da liberdade política a ser viabilizada pela democracia. Portanto, as liberdades políticas e os direitos democráticos são fatores do desenvolvimento. No mais, mesmo que se enfatizem os fatores econômicos, as experiências de desenvolvimento nos últimos anos demonstram que o crescimento econômico é estimulado pelo respaldo de um ambiente econômico amistoso e não pela hostilidade de um sistema político implacável (SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução: Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das letras, 2011, pp. 380-382).

¹⁴⁴³ BECK, Ulrich. *A Europa alemã: a crise do Euro e as novas perspectivas de poder*. (Recurso Eletrônico) Tradução Kristina Michahelles. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

Se tais vicissitudes e a evasão em contumácia de contribuições para a Segurança Social ocorrerem, por representarem perdas destinadas à proteção social, mais grave será a violação à igualdade. Isso porque falhará a noção de justa repartição dos encargos no financiamento dos sistemas previdenciais e das prestações assemelhadas.

5.3 A componente redistributiva das pensões e complementos

a) Os efeitos redistributivos das pensões e prestações sociais

Já se tratou em diversos trechos da presente tese a respeito da justiça distributiva e da relação estreita que os respectivos fins apresentam para atender ao princípio da igualdade e para alcançar os fins almejados pelo Estado Social. Por essa razão, não vale aqui repetir o arcabouço teórico trazido ao longo desse trabalho no tratamento das finanças públicas e dos direitos fundamentais¹⁴⁴⁴.

As prestações da Segurança Social são, sabidamente e conforme mencionado no capítulo 3¹⁴⁴⁵, políticas públicas propensas à redução das desigualdades sociais, tanto por meio das pensões, quanto das prestações de cidadania e ação social¹⁴⁴⁶.

Para além do que já foi defendido nesse sentido, cabe aqui acrescentar a importância das políticas sociais para a realização da liberdade e da igualdade. Para tal, deve-se pontuar que não se vislumbra uma dicotomia entre liberdade e igualdade, como se fossem valores colidentes¹⁴⁴⁷.

¹⁴⁴⁴Destacamos e remetemos o leitor para os seguintes tópicos que abordam de maneira mais enfática a referida temática: Aspectos conceituais sobre o Estado Social (Capítulo 1, item 1.1); Finanças Públicas e Redistribuição no Estado Social (capítulo 2, item 2.4.1); A função dos impostos na teoria distributiva: o princípio da capacidade contributiva (capítulo 2, item 2.4.2); A justiça fiscal e redistributiva nos demais aspectos da atividade financeira: despesa e orçamento (capítulo 2, item 2.4.3).

¹⁴⁴⁵Embora mencionado em vários trechos do referido capítulo, o tema da redistribuição é tratado com mais intensidade no 3.2 (As fases e os modelos de proteção Social: de Bismarck a Beveridge; 3.7 (As Reformas nos Sistemas de Segurança Social).

¹⁴⁴⁶Em sentido contrário, vale registrar a análise de KAYMAK & POSCHKE, para quem os aumentos das políticas de transferência de renda, principalmente a Segurança Social e o *Medicare*, tendencialmente direcionados aos idosos, contribuem para o aumento da desigualdade. Isso porque entendem que os subsídios, proteção à renda e cuidados com a saúde restringem os incentivos à poupança para a idade de reforma, a qual seria uma importante fonte de riqueza ao longo da vida. Assim, o caráter redistributivo teria um efeito mais forte sobre os grupos de rendimentos mais baixos e médios, enquanto aqueles de maior rendimento teriam pouco a ganhar com os programas sociais. Além disso, entendem que transferências em maior montante redistribuem o rendimento disponível, reduzem também a desigualdade de consumo, mas não viabilizaria a acumulação de riquezas. (KAYMAK, Baris & POSCHKE, Markus. The evolution of wealth inequality over half a century: The role of taxes, transfers and technology. *Journal of Monetary Economics*, vol. 77, 2015, pp. 1-25. Disponível em: https://barkaymak.files.wordpress.com/2019/04/kp_jme16.pdf. Acesso em: 21 nov. 2023).

¹⁴⁴⁷Na linha dos que defendem a contraposição entre liberdade e igualdade: HAYEK, Frederick. *Os erros fatais do socialismo*: por que a teoria não funciona na prática. Tradução: Eduardo Levy. Barueri: Faro Editorial, 2017; HAYEK, Frederick. *O caminho da servidão*. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010; KUEHNELT-LEDDIHN, Erik Von. *Liberdade ou igualdade: o dilema da era moderna*. Tradução de Pedro de Almendra. Campinas: Vide Editorial, 2023.

Ao contrário da ideia de antagonismo, não há liberdade sem igualdade e ambas são decorrentes da construção humana em sociedade. Liberdade sem igualdade será insuficiente, sob pena de consistirem em liberdades apenas formais para todos e substanciais para poucos. A igualdade pressupõe liberdade e uma vez inobservada essa relação, estar-se-á diante de riscos de opressão, autoritarismo e coletivismo. Não deve haver predominância de uma sobre a outra. Contudo, pode ser necessário conferir maior relevo à liberdade ou à igualdade, a depender do momento civilizatório em que cada sociedade estiver e das demandas que se fizerem mais prementes em dado contexto político, econômico e social¹⁴⁴⁸.

Portanto, será na convergência dos valores liberdade e igualdade é que devem ser fundados todos os direitos fundamentais positivos¹⁴⁴⁹. Nesse sentido, cabe destacar que, dentre as chamadas liberdades instrumentais, essenciais para se obter a liberdade real, o desenvolvimento e realizar as capacidades humanas, AMARTYA SEN indica a segurança protetora, a qual consiste justamente na Segurança Social, a incluir prestações como o subsídio de desemprego, rendimentos mínimos e auxílios aos necessitados e vulnerabilizados¹⁴⁵⁰.

Em semelhante direção, THERBON¹⁴⁵¹ indica a existência de três tipos principais de desigualdades (desigualdade vital, desigualdade existencial e desigualdade de recurso), e quatro principais mecanismos de produção: o distanciamento, a exploração, a exclusão e a hierarquização. No que tange à exploração, que se dá quando grupos impedem o progresso e acesso a posições sociais mais elevadas de indivíduos e outros grupos, o remédio para combater a desigualdade será a redistribuição, a qual procurará aproximar as desigualdades de rendas e riquezas por meio de serviços públicos e pagamento de rendas, financiados pelo sistema tributário.

Considerando as noções republicanas, devem ser impostas políticas públicas destinadas à redução das desigualdades de condições de vida, que inclui três pilares principais: um amplo programa de educação, para transmitir conhecimentos e formar a consciência comunitária dos cidadãos; um sistema tributário destinado a limitar a acumulação excessiva de patrimônio pelos

¹⁴⁴⁸SCAFF, Fernando Facury. *Da igualdade à liberdade: considerações sobre o princípio jurídico da igualdade*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2022, pp. 79; 95

¹⁴⁴⁹ *Idem*, p. 82.

¹⁴⁵⁰As demais liberdades instrumentais vêm a ser: as liberdades políticas, as facilidades econômicas, as oportunidades sociais e as garantias de transparência. (SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010, p. 10 e ss.).

¹⁴⁵¹THERBORN, Goran. The killing Fields of inequality. *International Journal of Health Services*, vol. 42, pp. 579-589. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/45140301>. Acesso em 1 fev. 2024.

privados e um sistema de seguridade social para atender serviços de saúde pública, previdência e assistência sociais¹⁴⁵².

Em Portugal, de acordo com estudo desenvolvido por ANA LUÍSA PAULINO COUTINHO¹⁴⁵³, durante os anos de 2006 a 2016, com especial destaque para a crise econômica e quando o país esteve sob as políticas de austeridades determinadas pela *Troika*, as pensões apresentaram-se como os instrumentos redistributivos com maior impacto na redução das desigualdades, tomando-se por parâmetro o Coeficiente de *Gini*¹⁴⁵⁴. No entanto, tal análise toma por base a alteração da posição relativa do membro da família ao longo da escala de rendimento a cada distribuição realizada, como chamado efeito de *reranking*.

No que se refere à redução da pobreza, especialmente durante a crise financeira portuguesa, as pensões é que apresentaram melhores resultados. Isso se justifica pelo aumento da componente redistributiva nessas prestações sociais e pelo fato de as medidas de austeridade, como os cortes de pensões e acréscimos de impostos sobre os rendimentos e contribuições, terem poupado ou atingido com intensidade mais branda as pensões de valores mais baixos. Já as outras transferências sociais, como as de cunho não contributivo, apresentam menor impacto sob a ótica da redução da pobreza, cuja justificativa seria os menores valores das prestações¹⁴⁵⁵. Portanto, não obstante o aumento da desigualdade em Portugal no período de 2006 a 2016, foram as pensões que responderam em maior medida para atenuar esse efeito e a para mitigar o aumento da pobreza¹⁴⁵⁶.

No Brasil, a partir do governo do ex-Presidente Fernando Henrique Cardoso (1995-2002) e nas primeiras gestões do Partido dos Trabalhadores com Luís Inácio Lula da Silva

¹⁴⁵²COMPARATO, Fábio Konder. Poder político e capitalismo. *Boletim de Ciências Econômicas*. v. LVII, t. I. Homenagem ao Professor António José Avelãs Nunes. Coimbra: Coimbra Editora, 2014, pp. 1115-1144.

¹⁴⁵³COUTINHO, Ana Luísa Paulino. *Crescimento econômico e desigualdade social: Portugal no século XXI*. [Tese de Doutorado em Estudos de desenvolvimento]. Lisboa: ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa, 2021, pp. 141-145

¹⁴⁵⁴Podem ser adotados os critérios estabelecidos em relatório da OCDE sobre desigualdade, pelo qual os índices de *Gini* devem ser estimados numa outra ordenação de rendimentos, quais sejam os coeficientes de concentração, sob as óticas dos: rendimentos de mercado; rendimentos de mercado mais as pensões e; rendimento bruto, sendo as distribuições analisadas sob a ótica dos rendimentos disponíveis. Feita esta readequação, surgem os impostos como instrumentos redistributivos mais eficazes na redução das desigualdades no período analisado (2006-2016). No entanto, tal montante seria decorrente do maior peso que os impostos e contribuições para a segurança social apresentam sobre os rendimentos disponíveis para adultos. Logo, incrementou-se a eficácia redistributiva dessas receitas públicas após modificações legislativas ocorridas no sistema fiscal em 2013. Já sob a ótica da eficiência, as outras transferências sociais – diversas das pensões – é que apresentam maior impacto no que concerne à redução das desigualdades (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Income inequality and growth: the role of taxes and transfers. *OECD Economics Department Policy Notes*, n.º. 9. January, 2012. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/public-finance/49417295.pdf>. Acesso em 4 mai 2023).

¹⁴⁵⁵COUTINHO, Ana Luísa Paulino. *Op. cit.*, pp. 145-147.

¹⁴⁵⁶*Idem*, p. 148.

(2003-2010) e Dilma Rousseff (2011-2016), houve o incremento de programas sociais, na área da educação e da Seguridade Social (principalmente na assistência), o que levou à melhoria nos índices de desenvolvimento social e humano no país¹⁴⁵⁷. A relação entre o crescimento econômico ora relatado, o aumento das rendas, inclusive por meio de transferências para uma parcela mais pobre da população brasileira, elevou o consumo das famílias e, consequentemente, aqueceram a economia, fomentando a produção de bens e a prestação de serviços. Portanto, ficou reforçada a ligação entre redistribuição e consumo¹⁴⁵⁸.

Contudo, a expansão das medidas sociais foi limitada pelo seu financiamento, pois não houve modificações profundas no sistema tributário brasileiro, que permaneceu regressivo, enquanto a expansão do gasto público foi financiada preponderantemente por tributos indiretos sobre o consumo, em cujo contexto ganham destaque as Contribuições Sobre O Faturamento (COFINS) e sobre o lucro (CSLL), além da extinta Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), a qual era destinada à saúde¹⁴⁵⁹.

Tudo isso tornou a expansão da redistribuição estatal dependente do equilíbrio fiscal e do crescimento econômico, o qual passou a entrar em retração a partir de 2013 e levou, consequentemente, à quebra do ciclo positivo e à instabilidade social e política. Assim, ANTONIO MAUÉS¹⁴⁶⁰ defende que o “entrincheiramento” da política fiscal restringiu as estratégias de expansão das políticas sociais e seu efeito redistributivo. Em que pese as políticas redistributivas tenham apresentado sucesso na melhora dos índices sociais, mostrou-se necessário aperfeiçoar esse processo com mudanças estruturais que ataquem a desigualdade e a exclusão social no Brasil, como é o caso do sistema tributário¹⁴⁶¹.

¹⁴⁵⁷OLIVEIRA E SILVA, Patrícia Andrade de. Social policy in Brazil (2004-2014): an overview. International Policy center for inclusive growth. *Working paper*, n.º 115, 2017. Disponível em: https://ipcig.org/pub/eng/WP155_Social_policy_in_Brazil.pdf. Acesso em: 13 fev. 2024.

¹⁴⁵⁸CARVALHO, Laura & RUGITSKY, Fernando. Growth and distribution in Brazil the 21st century: revisiting the wage-led versus profit-led debate. *Working Paper Series*, n.º 2015-25, Departments of Economics, FEA/USP. São Paulo, 2015. Disponível em: http://www.repec.eae.fea.usp.br/documentos/Carvalho_Rugitsky_25WP.pdf. Acesso em: 10 fev 2024.

¹⁴⁵⁹BRASIL. Secretaria Do Tesouro Nacional. *Gasto Social do Governo Central 2002 a 2015*. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:33463. Acesso em: 4 fev. 2024.

¹⁴⁶⁰MAUÉS, Antonio Moreira. *O desenho constitucional da desigualdade*. São Paulo: Tirant lo Banch, 2023, pp. 143-147.

¹⁴⁶¹ROSSI, Pedro; ROCHA, Marco Antonio; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de & MELLO, Guilherme. Uma agenda econômica para todos. In: DWECK, Esther; ROSSI, Pedro; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos (Org). *Economia pós-pandemia: desmontando os mitos da austeridade fiscal e construindo um novo paradigma econômico*. São Paulo: Autonomia Literária, 2020, p. 309.

b) Complementos de pensões:

Um dos traços de destacada importância do funcionamento da Segurança Social Portuguesa no aspecto do seu financiamento e da sustentabilidade do regime reside nos complementos de pensão¹⁴⁶². A legislação portuguesa confere a eles natureza não contributiva, não pautado pelas contribuições sociais, como se pode deduzir do art. 41º, n. 1, alínea da Lei 4/2007 combinado com o art. 11º, n. 1 do decreto-lei 367/2007. Em outras palavras, a atual LBSS trouxe para o sistema de proteção de cidadania um conjunto de despesas típicas do sistema previdencial, mas que acabam por ter cariz não contributivo, dentre os quais os complementos sociais do sistema previdencial. Eles têm lugar quando as pensões atribuídas, de acordo com os valores observados nas carreiras contributivas, não conseguiriam atingir o valor mínimo e recebem complementação para alcançar tal patamar, passando tais despesas ao subsistema de solidariedade. Em igual direção estão alcançadas pelo sistema de solidariedade as situações que não apresentem base contributiva suficiente (art. 38º, n. 3, “e”, LBSS c/c art. 11º, n. 1, decreto-lei 367/2007) e os casos de invalidez absoluta (art. 38º, n. 2, LBSS c/c art. 15º, decreto-lei 187/2007). Isso permite, com mais intensidade, que sejam as prestações previdenciais financiadas por receitas fiscais e transferências do Orçamento do Estado, o que, por sua vez, atende ao princípio da adequação seletiva¹⁴⁶³.

Estão expressas aí intenções que vão no sentido da correção das desigualdades, da realização da igualdade material e da própria capacidade contributiva¹⁴⁶⁴.

Com a transferências da cobertura financeira das prestações imediatas, tais como decorrem da invalidez, da doença, do desemprego e da parentalidade para o orçamento do Estado e para o sistema de solidariedade, pode-se afirmar que o problema da sustentabilidade da segurança social hoje concentra-se essencialmente nas pensões de velhice¹⁴⁶⁵, o que levou,

¹⁴⁶²Quando o montante da pensão, calculado de acordo com a regra geral, for de montante menor ao patamar mínimo garantido, será acrescido de uma prestação denominada de complemento de pensão. Seu valor corresponde à diferença entre o valor mínimo garantido e o valor da pensão estatutária ou regulamentar. A atribuição do referido complemento não depende de condição de recursos, tampouco de residência no território português (VIEIRA, Vítor Manuel Freitas & MARTINS, Paula Alexandra dos Santos. *Estatuto da aposentação dos trabalhadores que exercem funções públicas e regime da Reforma dos trabalhadores do setor privado*. Porto: Vida Económica, 2015, p. 51).

¹⁴⁶³CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: segurança social, sectores regional e local*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 72-73.

¹⁴⁶⁴CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a Segurança Social: um imposto que não ousa dizer o seu nome? In: AAVV. *Estudos em homenagem ao prof. Sérvulo Correia*. Volume 4. Coimbra: Edições da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa/Coimbra Editora, 2010, pp. 285-287.

¹⁴⁶⁵CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Op. cit.*, 2020, p. 135.

inclusive, o sistema contributivo a poupar cinco pontos percentuais, ainda que não tivesse ocorrido desagravos contributivos¹⁴⁶⁶.

Especialmente por permitir o financiamento por meio de recursos do orçamento do Estado, tanto para as prestações não contributivas quanto para os complementos para pensões mínimas e demais prestações do sistema previdencial (complementos sociais), agora localizadas no subsistema de solidariedade (art. 41º, 1, “e”, LBSS e art. 11º, 1, decreto-lei 367/2007), aparta-se tais benefícios daqueles essencialmente contributivos. Com essa dissociação nas fontes de financiamento (contribuições sociais x transferências do OE e consignação de receitas fiscais) em função das modalidades de proteção social, nota-se um aprofundamento da dimensão universalista e redistribuidora perante a vocação tradicional previdencial ou seguradora. Assim, migra o sistema raiz de origem laborista para um modelo abrangente e diversificado de proteção social, a fim de atender aos novos riscos sociais, novos programas e novas políticas de intervenção social. Desta forma, busca-se atingir finalidades diversas em face dos objetivos tradicionais do previdencialismo heterodoxo, em favor de uma maior percepção da justiça social, da igualdade horizontal e vertical e da redistribuição econômica¹⁴⁶⁷.

No sistema jurídico brasileiro, os complementos de pensão não são tratados como prestações financiadas por impostos, mas são colocadas sob o resguardo financeiro da previdência social, o que enseja o custeio basicamente pelas contribuições sociais. Vale lembrar que as aposentadorias e demais benefícios que substituem a remuneração no Brasil não podem ser inferiores ao salário-mínimo, o que torna implícita a figura dos complementos financeiros às pensões.

Considerando que grande parte dos benefícios são fixados nesse patamar, o que se justifica pelas baixas remunerações e pela não formação de carreiras contributivas sólidas dos trabalhadores – tendente a aumentar em cenário de precarização, intermitência e informalidade – fica evidente a constatação de que há um arredondamento do valor equivalente às contribuições para atingir o patamar mínimo. E tais valores não são destacados como despesas alheias ao sistema previdenciário, sendo colocados na conta do sistema protetivo. Embora tal

¹⁴⁶⁶SILVA, Carlos Manuel Pereira da. O futuro do seguro social: regressar ao essencial no contexto do modelo social europeu. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, p. 23.

¹⁴⁶⁷CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: Segurança Social, Sectores Regionais e Locais*. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 73-74.

medida seja justa e de caráter redistributivo para garantir o mínimo existencial dos detentores de aposentadoria e pensões no Brasil, não prepondera aí o caráter contributivo.

Em razão disso, essas despesas, já que agora a Constituição prevê a segregação entre as rubricas contábeis da Seguridade Social, deveriam estar nas contas da Assistência Social, tal como ocorre em Portugal quanto aos complementos de pensão, que são considerados como de índole não contributiva e não são tidas como despesas previdenciais. Em outras palavras, seria mais coerente que os valores pagos a título de complemento das aposentadorias e demais benefícios que não atingiram um salário-mínimo, mas que foram majoradas até alcançar tal patamar, fossem adequadamente identificados e não contassem para os cálculos que dizem respeito ao equilíbrio financeiro da previdência. Deveriam constar como medida do sistema não contributivo, qual seja a Assistência Social, ou ao menos não deveriam tais dotações orçamentárias ser tidas como suportadas apenas pelas contribuições dos trabalhadores e das empresas sobre as folhas salariais, sendo amplamente permitido seu custeio pelas demais contribuições e mesmo por outras fontes orçamentais, inclusive aquelas alimentadas por impostos.

c)Taxa contributiva global da Segurança Social portuguesa e aspectos redistributivos

Na Segurança Social Portuguesa, as taxas contributivas não se destinam apenas a cobrir os custos das eventualidades previdenciais e as despesas com a administração do sistema, mas atendem também o esforço de solidariedade laboral, tais os mecanismos redistributivos no âmbito da proteção de base profissional (art. 8º, n. 2, “b”, LBSS 04/2007) e as políticas ativas de emprego e formação profissional (art. 90º, n. 2, LBSS 04/2007 c/c art. 50º, “d” do código dos regimes contributivos).

As taxas contributivas globais são, portanto, definidas em percentual, modulado por grupos e diferenciados por entidades empregadoras e trabalhadores, cujo produto pela base da incidência corresponde ao valor da contribuição a pagar. Portanto, cada categoria de trabalhador estará sujeita a uma taxa contributiva que terá por referência o custo da proteção social das eventualidades cobertas por seu regime previdencial¹⁴⁶⁸. Impõe-se, assim, a adequação do esforço contributivo dos respectivos contribuintes ao âmbito material protegido, sendo o referido custo apontado, pela primeira vez, como denominador comum a todos os regimes

¹⁴⁶⁸ CONCEIÇÃO, Apelle J. B. *Segurança Social: manual prático*. 10ª ed. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 117-118.

previdenciais. A taxa contributiva global e suas desagregações, que devem ser revisadas periodicamente, a cada cinco anos, permite ao Poder Público acompanhar a evolução dos custos da proteção social, em prestígio à lei de bases da segurança social (05/2007)¹⁴⁶⁹, em especial o princípio da adequação seletiva (art. 89º, LBSS) e da possibilidade de adequação das taxas contributivas em razão da natureza das entidades contribuintes, das situações específicas dos beneficiários ou de políticas de emprego (art. 57, 3º do código dos regimes contributivos).

Vale registrar que a principiologia aqui referida poderia apontar para uma estrita equivalência entre as taxas contributivas e os montantes de prestação social recebidas pelos beneficiários, a depender da modalidade de cobertura. No entanto, há desvios dessa orientação meramente comutativa em direção a uma proteção mais universalista e redistribuidora. Fortalece-se, assim, um modelo mais abrangente e diversificado de proteção social, tendo em conta a evolução da sociedade e dos novos riscos sociais e de novos programas e políticas de intervenções, em prestígio à igualdade vertical¹⁴⁷⁰.

Conforme entendimento de NAZARÉ DA COSTA CABRAL¹⁴⁷¹, as taxas contributivas não servem apenas para cobrir as despesas com as prestações sociais decorrentes das eventualidades, mas também manifestam os encargos com a solidariedade laboral e funções redistributivas do sistema de Segurança Social¹⁴⁷².

Não obstante as funções redistributivas dos sistemas protetivos, as contribuições sociais não são, isoladamente, um instrumento efetivo de redistribuição de riquezas e de realização da justiça social. Isso porque, normalmente, são elas proporcionais aos salários, pelo que, quanto mais reduzidos forem estes, menores também serão os recolhimentos dos empregadores. No mais, a existência de *plafonds* enseja à regressividade, agravada essa pelo fato que as

¹⁴⁶⁹GOULART, Noémia & FERNANDES, Teresa. O novo código dos regimes contributivos da Segurança Social *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Especial Código contributivo da Segurança Social. Ano 2, n.º 4, Inverno 2009, pp. 47-58, pp. 51-53.

¹⁴⁷⁰Nesse sentido, embora o art. 57º, 3, da LBSS indique que as taxas contributivas são fixadas, atuarialmente, em função dos custos de proteção nas eventualidades, não há, de fato, em Portugal, obediência à desagregação atuarial, mas sim realiza-se a desagregação financeira, pois a última é mais compatível com o regime de repartição. Portanto, as taxas aplicadas a cada regime contributivo e a própria taxa global não se referem ao custo técnico das eventualidades, todavia liga-se às razões de financiamento do sistema. Assim, aumentos na taxa estão voltados o equilíbrio orçamental de curto prazo ou a sustentabilidade de longo prazo, enquanto a redução se justificaria pela necessidade de diminuir custos não salariais da mão-de-obra sobre as empresas CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a segurança social: natureza, aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. *Cadernos IDEFF*, n.º 12. Coimbra: Almedina, 2010, pp. 29-30.

¹⁴⁷¹*Idem*, pp. 64-65.

¹⁴⁷²Em sentido parcialmente divergente, JOSÉ CASALTA NABAIS e MATILDE LAVOURAS defendem que a divisão entre cotizações dos trabalhadores e de contribuições dos empregadores revela a prevalência do princípio da equivalência, sendo a função redistributiva meramente residual. Tal quadro, no entendimento dos referidos autores estaria patente também na análise da desagregação da taxa contributiva global, como previsto no art. 51º (NABAIS, José Casalta & LAVOURAS, Matilde. O financiamento da Segurança Social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, p. 200).

contribuições, incidindo sobre o trabalho, recaem sobre os patrimônios ativos e não alcançam as fortunas improdutivas¹⁴⁷³.

Há ainda finalidades extrafiscais nos desagravamentos estruturais¹⁴⁷⁴ que podem pautar taxas mais graves ou mais brandas, como aquelas relativas à duração dos contratos laborais, uma vez que os mais curtos podem estar sujeitos a maiores encargos e os mais longos podem ser incentivados com menores taxas, a fim de evitar a rotatividade excessiva no mercado de trabalho, como hoje prescrevem os art. 55-A e 56 do código dos regimes contributivos. No mais, o art. 57º reza que medidas excepcionais e temporárias de incentivo ao emprego podem ser adotadas, mediante a isenção ou redução da taxa contributiva, o que reforça as funções extrafiscais das contribuições para além da mera relação de retributividade ou comutativa em prol da formação das pensões.

Todo esse quadro relativo às taxas contributivas demanda a adequação ao que KLAUS TIPKE¹⁴⁷⁵ nomina como normas com objetivo social, uma vez que aqui estão presentes não apenas fins arrecadatórios, mas também políticas sociais (especialmente redistributiva) ou econômicas. Tais finalidades podem decorrer de isenções ou de agravamentos fiscais e adicionais de impostos, como ocorre aqui com as taxas desagregadas das contribuições sociais, a fixação de taxas menores para contratos de longa duração e maiores para vínculos de longo prazo.

Diante desse cenário, são apresentadas propostas tais como a de desagregar a taxa contributiva global/ taxa social única, a fim de criar uma contribuição específica para as pensões e acentuar sua característica de seguro social. Tal cenário poderia favorecer uma análise mais rigorosa do impacto das pensões no longo prazo, uma melhor percepção da taxa de equilíbrio e uma definição mais adaptada das medidas de reformas necessárias, de natureza paramétrica ou sistêmica. Assim, ficaria o sistema de pensões desvencilhado de questões imediatas como o desemprego, cujos efeitos financeiros são hoje implicados na análise do setor previdencial, porque a TSU é geral, tendencialmente voltada a cobrir todas as eventualidades e não é de ajustamento flexível¹⁴⁷⁶.

¹⁴⁷³CABRAL, Nazaré da Costa. *O financiamento da Segurança Social e suas implicações redistributivas: enquadramento e regime jurídico*. Lisboa: Associação Portuguesa da Segurança Social, 2001, p. 71.

¹⁴⁷⁴CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a segurança social: natureza, aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. Cadernos IDEFF, n. 12. Coimbra: Almedina, 2010, pp 69-70.

¹⁴⁷⁵TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade material e ideia de sistema no direito tributário. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 523.

¹⁴⁷⁶CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Op. cit.*, 2020, p. 135.

d) Aspectos redistributivos das contribuições sociais no Brasil

Por conta da importância arrecadatória das contribuições sociais para o financiamento do Estado Social de Direito brasileiro, aliado ao escasso caráter de retributividade das contribuições da empresa sobre o faturamento (COFINS) e o lucro (CSLL) e à sua natureza semelhante ao do imposto, a jurisprudência¹⁴⁷⁷ vem reconhecendo-lhe traços de capacidade contributiva. Nesse cenário, a solidariedade de grupo deixa de ocupar o principal fundamento de legitimidade das contribuições, o qual passa a ser transferido à capacidade contributiva¹⁴⁷⁸⁻¹⁴⁷⁹.

No que tange ao particular custeio da seguridade social, a observância da igualdade e a justiça social e fiscal impõe que haja a participação dos contribuintes na medida de sua capacidade contributiva, de acordo com o risco social em que se enquadra¹⁴⁸⁰.

As contribuições terão como traço fundamental o seu relacionamento, direto ou indireto, com uma especial despesa ou vantagem direcionadas aos sujeitos passivos do tributo ou alguém que receba da atuação estatal um reflexo que possa ser tido como especial. As bases imponíveis das contribuições estarão sob influências variadas dos referidos princípios, pelo que as contribuições deverão guardar relação com o benefício especial ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo, em que haverá uma ação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado¹⁴⁸¹.

Por conta do exposto, é crível que o empregador seja compelido a contribuir para a previdência, ainda que quem vá receber benefícios sejam seus empregados, pois o primeiro percebe um benefício mediato da proteção social. Exemplo disso é o afastamento remunerado

¹⁴⁷⁷Nessa direção, pode-se citar os seguintes precedentes do Supremo Tribunal Federal: STF – Pleno, RE 603.191/MT, relatora ministra Ellen Gracie, j. 1º/8/2011, DJ 5/9/2011; STF – Pleno, RE nº 586.482/RS, relator ministro Dias Toffoli, j. 23/11/2011, DJ 19/6/2012; STF – Pleno, RE 595.838/SP, relator ministro Dias Toffoli, j. 23/4/2014, DJ 8/10/2014.

¹⁴⁷⁸SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade: como legitimar a tributação*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2019.

¹⁴⁷⁹Por isso, a formulação de Casalta Nabais a respeito do dever fundamental de pagar impostos, no Brasil, deve aplicar-se também às contribuições sociais. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição Federal de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 71

¹⁴⁸⁰MENDES NETO, João Paulo. Conceitos do Código Tributário Nacional: 50 anos atrás e na atualidade, aplicabilidade prática à luz dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. In: VIANA, Michel (Coord). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 288.

¹⁴⁸¹ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 195-196.

pela previdência conferida ao empregado nos casos de doença, o que dispensa o pagamento de salário pelo empregador nesse período. Portanto, a relação da contribuição com a prestação estatal financiada é presente, embora não se possa medir sempre e diretamente o grau do benefício¹⁴⁸².

Há ainda o apelo à solidariedade como referibilidade ampla das contribuições sociais. Isso porque, em face da relevância, da dimensão e da prioridade com que o governo deve atuar nas áreas da saúde, da previdência e da assistência, o art. 195 remete à toda a sociedade o dever de financiar a seguridade social. Com isso, podem ser chamados ao dever de recolher tributos destinados às referidas áreas sociais pessoas físicas (singulares) e jurídicas (coletivas) independentemente de serem destinatários de benefícios. Exemplo disso são as contribuições sociais incidentes sobre a importação e sobre a receita de concursos de prognósticos. Portanto, o traço da solidariedade faz com que a relação contributiva à seguridade social ultrapasse os limites das pessoas e de grupos interessados nas ações sociais, estando presente aí uma referibilidade ampla¹⁴⁸³.

5.4 A igualdade e a justa repartição dos sacrifícios no financiamento da Segurança Social.

a) Ainda sobre a igualdade e a capacidade contributiva

O importante para realizar o princípio da igualdade não é simplesmente tratar todos da mesma maneira, pois isso importaria em ignorar as diferenças e geraria desigualdades. Pode-se admitir tratamento diferenciado, cujo controle sob a ótica da igualdade será a finalidade a ser perseguida, que será a redução da desigualdade. Deve estar presente uma razão justa para autorizar o tratamento diferenciado, que nesse caso não será apenas juridicamente autorizado, como obrigatório, sob pena de aprofundar as desigualdades¹⁴⁸⁴. No mais, não sendo a igualdade um valor absoluto, qualquer concepção dela terá de enfrentar as questões: dos sujeitos dos quais se trata de repartir os bens e os ônus; dos bens e os ônus a serem repartidos; dos critérios com base no qual será feita a repartição¹⁴⁸⁵.

¹⁴⁸²ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, pp. 205-206.

¹⁴⁸³PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 466

¹⁴⁸⁴ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2ª. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 397.

¹⁴⁸⁵BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda: razões e significados de uma distinção política*. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. 3ª. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

JORGE REIS NOVAIS¹⁴⁸⁶ indica que deve estar presente uma “justa medida” entre a diferenciação produzida e as razões que a fundamentaram. A necessidade da justificação será mais ou menos intensa, a depender da gravidade do resultado do tratamento diferenciado ou dos efeitos advindos da não realização da medida diferenciadora. Por isso, estará presente no controle da igualdade uma forte dimensão de relatividade, de proporcionalidade¹⁴⁸⁷ e de equilíbrio na análise da “justa medida”. Mais do que produzir resultados idênticos, é necessário que, na busca pelo tratamento justo, todos, nas suas diferenças, sejam tratados com “igual respeito e consideração”¹⁴⁸⁸ e as decisões devem ser tomadas de acordo com a integridade do direito, conforme doutrina de RONALD DWORKIN¹⁴⁸⁹.

Ao trazer esses paradigmas para as questões fiscais, afirma-se ser possível o tratamento diferenciado quando da incidência dos tributos. Para não haver violação à isonomia, faz-se necessário identificar o critério diferenciador, sob pena de ficar comprometida a coerência do sistema fiscal como um todo. Nesse esforço de análise, deve ser verificada a adequação dos critérios de comparação, tendo em vista o objeto e a finalidade das normas, para que se possa concluir que dois ou mais casos são semelhantes e devem merecer igual tratamento impositivo ou, sendo diversos, possam autorizar desagравamentos fiscais ou diferentes forma de tributação¹⁴⁹⁰.

¹⁴⁸⁶NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do Estado de Direito*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2022, p. 87.

¹⁴⁸⁷ Não se trata aqui do típico controle de proporcionalidade pela proibição do excesso, pois aqui o que é ponderado não é diretamente a gravidade da restrição do direito fundamental, mas a própria natureza da diferença de tratamento ou a tratamento uniforme de questões que mereceriam diferenciações. “No controle de proporcionalidade procura apurar-se a existência de excesso, no controle de igualdade, a existência de iniquidade (NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do Estado de Direito*. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2022, p. 87)

¹⁴⁸⁸ Tema já tratado no capítulo 1 desta tese, tópico Liberdades e garantias x direitos sociais e culturais na CRP/1976 (item 1.2.3).

¹⁴⁸⁹ De acordo com sua doutrina de Direito como integridade, RONALD DWORKIN defende que, embora existam princípios variados, eles não podem ser tidos como contraditórios, mas sim compatibilizados em um sistema de avaliação ou acomodação, de acordo com as concepções morais daquela comunidade. Diante de situações concretas em que os princípios concorram, deve-se verificar se a decisão tomada passa pelo teste da adequação, em que os valores devem ser conciliados, mesmo que um princípio deva ser subordinado ao outro em determinado caso concreto. Sempre haverá um princípio a fundamentar a decisão judicial ou política, o qual é construído coerentemente com as práticas jurídicas e sociais de determinada comunidade. Aplica-se aqui a metáfora do “romance em cadeia”, pela qual o intérprete do direito é comparado a um autor quando da escrita de um texto já iniciado pelos que os precederam na comunidade, quando deverá estar atento ao contexto da moralidade política vigente e preocupado com a consolidação da coerência e unidade do sistema jurídico. No entanto, mais do que repetir os atos passados, a decisão tomada também estar voltada às mudanças na sociedade e que repercutem no direito. (DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2ª. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, pp. 163-165; pp. 321-322). A doutrina do direito como integridade seria apta a evitar decisões arbitrárias ou puramente discricionárias quando da decisão dos casos. A coerência nas decisões que o direito como integridade atenderia também a igualdade, pois busca-se que os casos sejam atendidos com igual respeito e consideração. (STRECK, Lenio. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 368; 378)

¹⁴⁹⁰TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Direito tributário*. Volume 1. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editores, 2008, p. 195.

A diferença de parâmetros para aferição da igualdade entre diversas categorias de tributos¹⁴⁹¹ e mesmo dentre impostos diferentes é plenamente plausível na identificação de cada subsistema, o qual corresponderá a um reduto normativo revestido de maior especificidade, alcançando determinadas figuras impositivas¹⁴⁹².

Repise-se sempre que o princípio da igualdade é um forte atributo de conformação da ordem tributária, especialmente no que concerne aos impostos. Contudo, não há impedimento para tratamentos diferenciados de forma razoável, motivados por razões de ordem econômica, social e ambiental, a igualdade material dos cidadãos¹⁴⁹³ e a justiça social¹⁴⁹⁴.

Uma vez definidos os critérios de cada subsistema tributário e tomados os encargos no contexto amplo, o princípio da capacidade contributiva funciona como critério organizatório fundamental do sistema fiscal¹⁴⁹⁵.

A igualdade é pautada pelos critérios de justiça na repartição dos encargos fiscais, normalmente de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte ou de grupos. Ainda que idealmente fossem desejáveis impostos gerais com bases impositivas objetiva e subjetivamente amplas, existem impostos com âmbitos diferenciados ou sobrepostos¹⁴⁹⁶.

Contudo, para guardar a coerência, as diferentes formas de incidência não podem ser ignoradas, mas sim devem estar articuladas e agirem de forma complementar. Com isso, pretende-se evitar desequilíbrios impositivos e diferenças significativas de carga tributária a determinados setores da sociedade. Tais distinções devem ocorrer apenas quando for essa a

¹⁴⁹¹ O tema da igualdade nos tributos não vinculados, especialmente os impostos, e nos tributos comutativos já foi trabalhado no capítulo 2, especialmente no item que trata da capacidade contributiva (2.4.2), com destaque para as alíneas: “a” - Capacidade contributiva: fundamentos teóricos; “b” Capacidade contributiva e igualdade; “f” – Capacidade contributiva nos tributos comutativos. Já no capítulo 4, tratamos das funções redistributivas das contribuições sociais. Destacam-se os seguintes tópicos: 4.1.4) O Fundo de Estabilização da Segurança Social. Prestações contributivas (contribuições) x prestações não contributivas (impostos). A possibilidade de uso de receitas fiscais e transferências de orçamento do Estado para o setor previdencial; 4.2.5) A natureza jurídica das contribuições sociais e suas funções no Financiamento da Previdência Social: função sinalagmática, solidariedade e componente redistributiva.

¹⁴⁹² Diante da divisão do material jurídico fiscal em segmentos relativamente autônomos, é viável deslocar para cada um deles as exigências de coerência e completude. Assim, uma vez realizado esse desmembramento subsistêmico, verifica-se como cada um está organizado internamente a fim de cumprir suas finalidades e guardar pertinência com seus princípios informadores. SILVA, Hugo Flores da. *Sistema Fiscal Português: is there such a Thing?* Pressupostos jurídico dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos. Lisboa: AAFDL, 2021, p. 506.

¹⁴⁹³ AVI-YONAH, Reuven. Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. 111. *Yale Law Journal*, 2002, p. 1391 e ss. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/797614>. Acesso em: 19 out. 2023.

¹⁴⁹⁴ Sobre a justiça social, vale destacar o entendimento de WOLFGANG STREECK, para quem esta se baseará em conceitos coletivos de honestidade, equidade e reciprocidade e que confere direitos ao indivíduo e para grupos, para além do desempenho econômico (STREECK, Wolfgang. *Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático*. Coimbra: Conjuntura actual, 2013, p. 100).

¹⁴⁹⁵ SILVA, Hugo Flores da. *Op. cit.*, 2021, pp. 509-510.

¹⁴⁹⁶ BUJANDA, Fernando Sainz. Estructura jurídica del Sistema Tributario. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, Vol. XI, n.º 41, Marzo de 1961. Disponível em: <https://revistas.um.es/analesumderecho/article/view/103421/98401>. Acesso em: 19 out 2023.

clara intenção do legislador, a qual ainda deve estar devidamente justificada numa perspectiva constitucional¹⁴⁹⁷.

Por fim, vale registrar o entendimento de ALIOMAR BALEEIRO¹⁴⁹⁸, para quem a percepção da justiça fiscal e distributiva de um determinado país depende da carga e da base tributária, que revelam quanto tributar, a quem tributar e em qual intensidade, a fim de perquirir sobre quais segmentos econômicos estão a ser mais ou menos onerados. Portanto, tal inferência a respeito dos aspectos distributivos não fica condicionada à opção legislativa ter sido realizada por meio de impostos ou contribuições¹⁴⁹⁹.

b) A Igualdade nas contribuições para o financiamento da Segurança Social. Solidariedade e comutatividade

Para as contribuições que financiam os sistemas previdenciais, especialmente aqueles informados pelo sistema de repartição, a comutatividade opera não individualmente, mas sim de acordo com os interesses dos grupos. Assim, as características homogêneas de certos sujeitos passivos (homogeneidade de grupo) justificam que a tributação incida sobre eles, quer pela ligação especial do grupo ao fim público financiado (responsabilidade de grupo), quer pelo aproveitamento das receitas arrecadas pelo grupo (aproveitamento de grupo)¹⁵⁰⁰.

Aqui a ação fiscal e a equivalência legitimam-se em função do grupo no qual o sujeito passivo está inserido, sendo nominadas as contribuições como tributos *paracomutativos*. Assim, cada tipo de contribuição financeira é caracterizado por um nexo relacional constituído com base no tipo de estrutura grupal existente ou utilidades públicas que representem benefícios para os grupos destinatários. É o grupo o destinatário imediato dos serviços financiados pelas contribuições¹⁵⁰¹.

¹⁴⁹⁷ Quanto maior for a diferenciação trazida pela lei e o nível de diferença que ela produza, mais intenso deve ser o esforço da fundamentação (MACHADO, Jonatás M & COSTA, Paulo Nogueira da. A evolução histórica dos princípios constitucionais da tributação, na vigência da Constituição Portuguesa de 1976. In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord). *Nós e os impostos: um contributo para a história dos impostos em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 56.

¹⁴⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17.^a ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 65.

¹⁴⁹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Finanças públicas e pandemia: entre a austeridade e a democracia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 63.

¹⁵⁰⁰ SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 3.^a ed. Coimbra: Coimbra editora, 2007, p. 53.

¹⁵⁰¹ FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as Sonderabgaben alemãs. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Lisboa: Ano 12, números 1 e 2 (primavera e verão) e 3 e 4 (outono/ inverno), pp. 87-88.

Vale ressaltar que, conforme doutrina KLAUS VOGEL¹⁵⁰², é inviável demonstrar e fazer prova da repercussão em benefício direto, revestido em despesa pública, do montante de tributo pago pelo contribuinte, pois a relação entre produção econômica e distribuição é impensável, a menos que sejam avaliadas, em amplo espectro, as atividades do Estado. Normalmente se estabelece uma presunção de que a despesa estatal, os benefícios aferidos reproduzem os montantes de tributos pagos pelo contribuinte. A refutação a essa presunção ocorre apenas em situações extremas, como nos casos de despesas excessivas ou de tributos criados para atender uma situação temporária, mas que acabam por se prolongar no tempo. A tributação mesmo assim ainda pode ser justificada pelo princípio do “benefício bruto”, em que se procura medir o tamanho do benefício recebido com o valor recolhido do imposto. No entanto, apreciação dessa relação de benefício é aplicável em situações raras, mais dificilmente ainda nos impostos.

O Tribunal Constitucional Português, quando do julgamento do acórdão 363/2019¹⁵⁰³ inferiu que o critério da capacidade contributiva não apresenta adequação material à repartição dos tributos comutativos (taxas e contribuições), pois estas exigem que a repartição ocorra em função do custo provocado pelo contribuinte ou em função do benefício de que ele se aproveita. De acordo com esse entendimento, a igualdade aqui (taxas e contribuições) seria obtida com base no princípio da equivalência.

Outro aspecto relevante é a solidariedade, que norteia toda a segurança social, inclusive o setor previdencial. O dever de contribuir para a Segurança Social está ligado a três dimensões desse valor: a) solidariedade nacional, decorrente da transferência de recursos entre os cidadãos; b) a solidariedade laboral, decorrente de mecanismos redistributivos no âmbito de proteção de base profissional; c) solidariedade intergeracional, em que o financiamento é mesclado pelas técnicas de repartição com capitalização¹⁵⁰⁴.

Especificamente em relação à solidariedade laboral, têm-se os mecanismos redistributivos no âmbito da proteção dos trabalhadores. Assim, as pensões baseadas essencialmente nas quotizações dos trabalhadores, como num regime de capitalização, seriam pouco vocacionadas à redistribuição, pois o principal objetivo seria proporcionar ao pensionista um patamar remuneratório na inatividade em sintonia razoável com o que percebera ao longo da via laboral, no que faria prevalecer o elemento segurança em face do objetivo de redução da

¹⁵⁰²VOGEL, Klaus. The Justification for Taxation: Forgotten Question. *American Journal of Jurisprudence*, 33, 1988, pp. 58-59.

¹⁵⁰³TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 363/2019. Processo 995/2017*. 3ª secção do Tribunal Constitucional. Relator: Conselheiro Lino José Ribeiro, julgado em 19 jun. 2019. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190363.html>. Acesso em: 14 fev. 2024.

¹⁵⁰⁴NABAIS, José Casalta. O Financiamento da Segurança Social em Portugal. In: AAVV. *Estudos em memória do Conselheiro Luís Nunes de Almeida*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 633.

pobreza. Para atingir tal objetivo, deveria haver a redução das diferenças salariais dos trabalhadores, o que traria reflexos semelhantes nas pensões futuras. Não obstante isso, os sistemas contributivos e de repartição alcançam parcialmente intentos redistributivos, especialmente quando há mecanismos de proteção àqueles que não conseguiram completar carreiras contributivas consistentes, sendo elementares os impostos como vias de financiamento para tal¹⁵⁰⁵.

No Brasil, conforme já mencionado no capítulo 4, às contribuições sociais também se aplica a igualdade, a justa repartição dos encargos de financiamento das prestações da segurança social e as noções de redistribuição e de capacidade contributiva¹⁵⁰⁶. A isso se deve, por exemplo, os princípios da diversidade da base de financiamento e da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, parágrafo único, V e VI, Constituição Federal de 1988).

Além disso, conforme já trabalhado nesta tese¹⁵⁰⁷, não se deve olvidar a previsão de alíquotas (taxas) diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. É também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das contribuições sobre o faturamento e o lucro (art. 195, §9º do texto constitucional), embora apenas com relação ao lucro quando da implantação da Contribuição sobre bens e serviços prevista na Reforma Tributária (art. 3º c/c art. 23 da EC 132/2023).

Sem ter a pretensão de repetir o que já foi exposto quando da abordagem dos referidos temas no capítulo 4, em prol da igualdade e da justa repartição de encargos no financiamento da Seguridade Social, MISABEL DERZI¹⁵⁰⁸ infere que o espírito da Constituição Federal de 1988 foi o de buscar o equilíbrio entre os fatores do capital e do trabalho e a igualdade entre as empresas. Por isso, quanto maior for o lucro ou o faturamento, mais fortemente deverá ocorrer a incidência das taxas das contribuições sobre o capital, ao passo que as empresas que utilizem maior volume de empregados e que apresentem baixa lucratividade devem ser aliviadas. Portanto, precisam ser considerados fatores como equidade entre os salários, o lucro e o

¹⁵⁰⁵ LOUÇÃ, Francisco, ALBUQUERQUE, José Luis, JUNQUEIRA, Victor e ALMEIDA, João Ramos de. *Segurança Social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 42.

¹⁵⁰⁶ Sobre esses temas, vide, especialmente o item 4.2.5 desta tese (A natureza jurídica das contribuições sociais e suas funções no Financiamento da Previdência Social: função sinalagmática, solidariedade e componente redistributiva).

¹⁵⁰⁷ Item 4.2.4: “A equidade na participação do custeio da Seguridade Social e a possibilidade de tributação diferenciada”.

¹⁵⁰⁸ DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Contribuições sociais. *Caderno de pesquisa tributária*, n.º 17, 1992, p. 148.

faturamento para definir o peso das contribuições sociais, cuja incidência de se dar de maneira integrada e relacional.

Caso a análise tome apenas em conta as contribuições previstas no art. 195, I (contribuições da empresa para o regime geral de previdência social), será a isonomia vulnerabilizada. Por exemplo, é provável que uma empresa que apresente fortes lucros, seja automatizada e utilize poucos empregados, o que determina o balanceamento entre as contribuições sobre a folha de salários, sobre o faturamento e o lucro¹⁵⁰⁹. Portanto, como reflexo do princípio da capacidade contributiva e da igualdade, é razoável inferir a tributação diferenciada nas contribuições sociais por força das desigualdades econômicas, de acordo não apenas com a lucratividade, mas também em conformidade com o tipo de atividade empresarial (financeira, comercial, prestação de serviços, etc.)¹⁵¹⁰.

Isto posto, a relação de equivalência e de sinalagma entre as contribuições e o montante das prestações deve ser tido como parcial ou relativa, pois tal parâmetro é mitigado pelo princípio da solidariedade¹⁵¹¹.

Portanto, embora tradicionalmente fundados na equivalência entre as incidências e as prestações sociais, cada vez mais as contribuições sociais cedem espaço à capacidade contributiva, pois atém-se às necessidades e capacidades socioeconômicas de um grupo de trabalhadores integrado no sistema previdencial. Desta maneira, o previdencialismo tradicional, contributivo e sinalagmático, está articulado com a solidariedade laboral e a redistribuição econômica e, portanto, com a igualdade vertical.¹⁵¹² Tudo isso confere às contribuições e às pensões uma forte componente redistributiva, conforme já abordado no item 5.3.

c) A igualdade nas contribuições e a jurisprudência do Tribunal Constitucional Português nos casos da Contribuição extraordinária de solidariedade (CES) e da Contribuição de sustentabilidade (CS)

Como já dito no capítulo 4, a figura das contribuições no direito português se pauta pelo nexo entre a ação pública tributária e os seus destinatários, sendo necessária a homogeneidade

¹⁵⁰⁹MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 389.

¹⁵¹⁰*Idem*, pp. 392-393.

¹⁵¹¹LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao estado social? A segurança social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos direitos adquiridos*. Coimbra: Coimbra editora & Wolters Kluwer Portugal, 2010, p. 249.

¹⁵¹²CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a Segurança Social: um imposto que não ousa dizer o seu nome? In: AAVV. *Op. cit.*, 2010, p. 296.

de interesses, mas sobretudo uma responsabilidade de grupo. Assim, nas referidas espécies tributárias, o encargo tributário deve recair sobre quem tiver interesse e relação com o fim da tributação e não sobre toda a comunidade.

Ainda que as componentes de solidariedade, de redistribuição e de observância da capacidade contributiva venham ganhando importância quando da formulação das taxas contributivas, das hipóteses de incidência e dos sujeitos passivos, há divergências na jurisprudência do Tribunal Constitucional Português. Embora a necessidade de observância da componente de grupo como requisito de compatibilidade constitucional das contribuições, especialmente diante do princípio da igualdade, há decisões que admitem maiores encargos sobre certos setores ainda que de maneira não proporcional aos benefícios recebidos.

Por exemplo, repise-se a já mencionada Contribuição Extraordinária de Solidariedade (CES), a qual incidiu sobre as prestações sociais e pensões durante a época da *Troika*. Inicialmente, a referida CES foi validada pelo TC no acórdão 187/2013, por entender prevalecer a necessidade de garantir o equilíbrio financeiro e a sustentabilidade da Segurança Social.

O TC entendeu não existir violação à igualdade na CES, pois considerou que os pensionistas recebem recursos do Estado e a situação extraordinária justificava a medida excecional e conjuntural. Caso contrário, ficaria o orçamento do Estado com mais défice financeiro, aumentando o endividamento e prejudicando as perspectivas das gerações futuras quanto à sustentabilidade dos sistemas de pensões¹⁵¹³. Também a solidariedade foi considerada para a validação constitucional da CES, pois no sistema de repartição não é a pensão uma mera formação de propriedade decorrente do ajuntamento de contribuições ao longo de uma carreira laboral. Assim, não se pode exigir aqui uma correspondência exata entre o que o segurado contribuiu e o que receberá na inatividade, pelo que seria crível exigir uma contribuição extraordinária que incide sobre pensões já formadas e com carreiras contributivas já consolidadas, as quais não seriam afetadas pelos montantes recolhidos por meio do referido tributo. Tanto é que as entidades empregadoras não podem alegar que não deveriam estar a contribuir para a Segurança Social pois não se beneficiam diretamente das pensões.

¹⁵¹³A respeito da equidade e da justiça intergeracional na CES, destaca-se o voto da Juíza Conselheira Catarina Castro no acórdão 474/13, vencido e em favor da inconstitucionalidade da receita pública. Essa julgadora entendeu que a finalidade em questão não poderia ser objetivada por meio de ações conjunturais, mas sim com a utilização de mudanças normativas estruturais e pensadas na solvibilidade do sistema. No referido acórdão, o Tribunal entendeu que a proteção das gerações futuras pode justificar restrições de direitos e vantagens, desde que realizadas em conformidade aos princípios constitucionais estruturantes, como a igualdade e a proporcionalidade, além de deverem estar compatíveis com os princípios da segurança social, como a justiça intergeracional, a solidariedade e a contributividade, todos com reflexo no financiamento do sistema. (BOTELHO, Catarina Santos. A Tutela Jurisdicional das gerações futuras. In: SILVA, Jorge Pereira da & RIBIERO, Jorge de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações: perspectivas interdisciplinares*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017, p. 196).

No mesmo acórdão 187/2013, relativamente à isonomia, vale destacar o seguinte excerto da declaração de voto do Conselheiro Fernando Vaz Ventura relativamente à igualdade horizontal no que se refere aos ônus financeiros incidentes sobre os contribuintes relativamente à CES – Contribuição Extraordinária de Solidariedade:

Ora, enquanto intervenção tributária com natureza equivalente de imposto, a CES não respeita a igualdade horizontal, fazendo sujeitos com iguais recursos participar de forma bem diferente no reequilíbrio do sistema de segurança social, consoante se encontrem a beneficiar de pensões ou auferirem rendimentos de outras categorias. Não se vê o que legitima materialmente tributar os rendimentos de aposentados e reformados em termos largamente majorados relativamente a outros rendimentos, como por exemplo os acréscimos patrimoniais injustificados inferiores a €100.00, sujeitos às taxas normais de IRS (artigo 72.º, n.º 11, do CIRS)¹⁵¹⁴.

Já para a Lei do Orçamento do Estado 2014, a CES foi considerada não inconstitucional novamente, sendo a principal justificativa da validade a transitoriedade da medida¹⁵¹⁵.

Quando do acórdão 572/2014, alguns votos divergentes, como o da Conselheira Catarina Sarmento e Castro vão no sentido de enxergar a violação da igualdade perante os encargos sofridos pelos pensionistas de maneira mais gravosa do que o restante dos contribuintes:

Para concluir, acrescente-se que por uma outra razão não me convenceram os fundamentos da maioria, apresentados para a não inconstitucionalidade da CES. Da solução agora adotada resulta o tratamento mais gravoso dos pensionistas, quando confrontado com a situação dos trabalhadores no ativo, já que o Acórdão n.º 413/2014, de 30 de maio, deste Tribunal, teve por consequência a eliminação das reduções salariais anteriormente impostas aos trabalhadores, por haverem sido consideradas inconstitucionais. Mesmo que posteriormente o legislador se proponha repô-las, por diploma aprovado em julho de 2014, as remunerações dos trabalhadores do ativo apenas são afetadas quando superiores a €1500. Pelo contrário, a Contribuição Extraordinária de Solidariedade onera prestações acima dos €1000. Acontece que, a meu ver, não se pode esquecer que foi o próprio legislador que sustentou (desde logo, no Relatório do OE de 2013) que com a CES se buscava uma redução da despesa com efeito equivalente à redução salarial dos trabalhadores do setor público (equiparação que eu não subscrevi, como resulta da declaração voto mencionada, mas que foi aceite pelo Tribunal no Acórdão n.º 187/2013, que relembra que as percentagens da CES relativas ao montante das pensões pagas com dinheiros públicos são similares às das reduções remuneratórias de quem recebe por verbas públicas: a lógica da medida seria de fazer com que

¹⁵¹⁴TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 187/2013. Processos 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013*. Plenário, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Julgado em 5 abr. 2013. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>. Acesso em: 31 maio 2023.

¹⁵¹⁵TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 572/2014. Processos n. 386/2014 e 389/2014*. Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro. Julgado em 30 de junho de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140572.html>. Acesso em: 3 nov. 2023.

todos contribuíssem para a diminuição da despesa). Na sequência de tal raciocínio, sempre se deveria questionar a medida do ponto de vista da igualdade ou, pelo menos, aceitar que tal disparidade acentua a desproporcionalidade da medida.

Quando a incidência das contribuições sobre as pensões se pretendeu permanente, por meio da Contribuição de solidariedade, este tributo foi chumbado pelo TC no acórdão 575/2014¹⁵¹⁶.

Ao tentar buscar preservar o montante das pensões já constituídas, o TC não deu tanta atenção ao fato de que os trabalhadores em atividade estavam a contribuir para a previdência ficam cada vez mais onerados com contribuições elevadas e outras medidas fiscais, ao mesmo tempo que sua idade de reforma tornar-se sempre mais alta, situação que leva ao questionamento de uma perspectiva de justiça intergeracional¹⁵¹⁷ e, consequentemente, da igualdade. Portanto, o problema da sustentabilidade financeira da previdência não deveria ser resolvido tão somente pelo diferimento da idade de reforma, fazendo-se necessário abordar a discussão acerca das formas de financiamento

d) A igualdade e as contribuições na jurisprudência constitucional brasileira

No Brasil, o enquadramento jurídico mostra-se parcialmente diverso em razão de, como já dito, estarem permitidas, desde a Emenda Constitucional 41/03, contribuições sobre os proventos de inatividade dos regimes próprios dos servidores públicos em patamares que superem o teto do regime geral de Previdência Social¹⁵¹⁸, mesmo que não traduza em benefícios e melhorias sobre os proventos desses contribuintes. Prevaleceu aqui a solidariedade e o referibilidade indireta, pois o financiamento previdencial se volta a atender não apenas pretensões individuais, mas de todo o grupo de segurados.

Ainda que seja a solidariedade detentora de um papel central no financiamento e manutenção dos sistemas previdenciais, afastando o caráter sinalagmático puro, a criação de

¹⁵¹⁶ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 575/2014. Processos n. 819/2014*. Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Julgado em 3 de setembro de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140575.html>. Acesso em: 3 nov. 2023.

¹⁵¹⁷ Não obstante a crítica ao referido acórdão, JOÃO CARLOS LOUREIRO pondera a respeito da escolha do critério quantitativo da contribuição de sustentabilidade. Nesse sentido, se mostra contrário à variação de sua taxa apenas de acordo com o montante da pensão, sem levar em consideração o esforço contributivo. (LOUREIRO, João Carlos. *Contribuição de sustentabilidade & companhia. Boletim da Faculdade de Direito. Vol. XCIII*. Tomo I [separata]. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2017, pp. 67-69; 85-87).

¹⁵¹⁸ Neste último regime, como já dito, permanecem as prestações sociais imunes à incidência de contribuições.

novas contribuições deve observar as limitações constitucionais ao poder de tributar, para que não prevaleçam apenas os argumentos econômicos. Deve-se evitar que sejam causados desequilíbrios a serem suportados no futuro por quem não deu causa a eles, em um alargamento excessivo da noção de solidariedade, suscetível de gerar revolta intergeracional¹⁵¹⁹.

A contribuição dos inativos nas previdências dos servidores públicos está a fim ao princípio da diversidade da base de financiamento e equidade na participação do custeio, fortes no art. 194, Parágrafo único, V e VI da Constituição Federal Brasileira. Nesse sentido, o Supremo Tribunal já decidiu que o sistema de repartição é baseado no princípio da solidariedade [artigo 3º, inciso I, da CF/88], contribuindo os ativos para financiar os benefícios pagos aos inativos, mas também os últimos são chamados a contribuir também. Se todos, inclusive inativos e pensionistas, estão sujeitos ao pagamento das contribuições, bem como aos aumentos de suas alíquotas, seria flagrante a afronta ao princípio da isonomia se o legislador distinguisse, entre os beneficiários, alguns mais e outros menos privilegiados, eis que todos contribuem, conforme as mesmas regras, para financiar o sistema¹⁵²⁰.

Deve-se recordar que a Emenda Constitucional 103/2019, qual seja a última Reforma da Previdência, acrescentou uma série de ônus sobre os servidores públicos em seus regimes previdenciários. Por força de acréscimos ao art. 149 da Constituição brasileira, passou a estar prevista constitucionalmente a adoção de alíquotas progressivas das contribuições sobre a remuneração dos servidores públicos, de contribuições extraordinárias em caso de déficit e de contribuições dos inativos em valores superiores a um salário-mínimo.

Como já ressaltado¹⁵²¹, a constitucionalidade de todas essas incidências ainda está pendente de definição pelo Supremo Tribunal Federal, o qual irá decidir, com eficácia vinculante, a respeito de possíveis violações ao princípio da isonomia, da razoabilidade e da vedação do confisco¹⁵²². Em que pese exista a tendência de permitir contribuições com alíquotas

¹⁵¹⁹HORVATH JUNIOR, Miguel. O papel das contribuições no sistema previdenciário – uma análise da contribuição dos inativos e pensionistas introduzida pela EC 41/2003. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente & RODRIGUES, Raphael Silva (Org). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 869.

¹⁵²⁰SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo Extraordinário 414816/SC*. Primeira Turma. Relator(a): Min. Eros Grau, julgado em 26 abr. 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=356327>. Acesso em: 28 jan. 2024.

¹⁵²¹Capítulo 4, item 4.2.8, “c”.

¹⁵²²Reconhecida a repercussão geral (tema 1226), ao recurso extraordinário 1384562/RS. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 1384562/RS*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em 13 ago. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762304587>.

progressivas, pode ocorrer o chumbo às demais modalidades contributivas, justamente por onerarem em demasia o servidor público ativo, inativo e seus dependentes¹⁵²³.

Ainda que seja prestigiada a capacidade contributiva e a solidariedade na busca da sustentabilidade dos sistemas previdenciais, os traços de contributividade e referibilidade, ainda que difusa, não podem ser ignorados. E se a conta pelos desequilíbrios deve ser paga, que os ônus sejam distribuídos de maneira equânime e não concentradamente sobre os segurados, aqui basicamente os servidores públicos civis, inativos e seus dependentes, lembrando que não há ônus assemelhados para os empregadores, os trabalhadores do Regime Geral de Previdência Social e tampouco aos militares.

e) A igualdade em outros tributos em Portugal. O ASSB. A CESE e o paradigma do acórdão 101/2023 do Tribunal Constitucional

Para além das contribuições à segurança social, outro tributo que sendo alvo de dúvidas quanto à sua inconstitucionalidade é o ASSB (Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário), especialmente diante de decisões recentes do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa – as quais pugnam pela desconformidade do tributo em questão com os princípios da igualdade tributária, na sua dimensão da exigência de generalidade dos impostos e por violação ao princípio da proporcionalidade legislativa. Foi estabelecida a compreensão de que o ASSB cria receita à Segurança Social, mas que onera de maneira específica um determinado setor da economia, sem que estivesse estabelecida uma contrapartida concreta entre as demandas que este provoca para o sistema protetivo. Portanto, haveria um ônus fiscal imposto ao setor bancário de maneira desproporcional aos demais, já que o segmento já recolhe as contribuições sobre os proventos de seus empregados. Vale destacar o seguinte trecho da decisão proferida no processo 599/2022¹⁵²⁴:

¹⁵²³Não obstante ainda não tenha sido a questão definitivamente resolvida, destaca-se o Parecer do então Procurador-Geral da República Augusto Aras nos autos da ADI 6.254. Inicialmente, o referido parecer pugna pela aplicação da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias, inclusive às contribuições sociais, o que entende, juntamente com a isonomia e a equidade, compatível com as alíquotas progressivas autorizadas pela EC 103/2013. Também postulou pela inexistência de imunidade tributária absoluta, de irredutibilidade de vencimentos dos servidores pela incidência de tributos e da inexistência de direito adquirido a regime jurídico por parte do servidor. Contudo, no que tange à incidência de contribuições previdenciárias sobre os proventos de inatividade em patamares a partir de um salário e sobre as contribuições extraordinárias em caso de déficit atuarial do sistema, o entendimento do Ministério Público foi pela inconstitucionalidade das previsões, por tratar-se de medidas temerárias – “uma carta branca outorgada ao legislador ordinário”, que poderiam impor incidências muito gravosas aos servidores e inativos diante de défices cujas definições não estão devidamente balizadas (BRASIL. *Parecer AJCONST/PGR n. 355118/2021*. Procuradoria Geral da República. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADI6.254.pdf/view>. Acesso em: 31 jan. 2024).

¹⁵²⁴CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Processo n. 599/2022-T*, julgado em: 25 abril 2023. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=599%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7083. Acesso em: 4 nov. 2023.

Da incidência subjetiva deste imposto resulta que o sector bancário é vítima de uma discriminação negativa face aos restantes sectores de atividade económica, o que é patente e não tem a menor justificação ou fundamento que o possa sustentar. Exige-se mais um imposto ao sector bancário para o financiamento da Segurança Social, mediante a consignação da receita do ASSB ao FEFSS, como se este sector da atividade económica estivesse em alguma situação de vantagem em sede das contribuições (contribuições das entidades bancárias e cotizações dos seus trabalhadores) ou tivesse algum especial dever de financiar a Segurança Social.

Com os recentes entendimentos do CAAD, pode-se ter início a uma série de precedentes sobre a inconstitucionalidade do ABSS e a percepção de que se trata de um imposto tido por arbitrário e que, ao criar uma multiplicidade de tributos, estar-se-ia diante de um sistema complexo e violador de preceitos constitucionais¹⁵²⁵.

Nesse sentido, cabe destacar que a Provedora da Justiça recomendou ao Ministro das Finanças em 22 de setembro de 2023 a revogação do regime em que se assenta o ASSB¹⁵²⁶, pois entende violar o princípio da não retroatividade fiscal e da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio. No referido documento, admite-se que alguns grupos podem, sob determinados contextos e certas razões, ser onerados mais do que outros, mas que tais distinções não podem ser realizadas “de qualquer forma, ao arrepio da Constituição”.

Ao reconhecer a ausência de bilateralidade no ASSB e sua natureza de imposto, não de ser respeitadas as regras atinentes a ele, especialmente a capacidade contributiva, a qual não estaria presente aqui, pois deveria prevalecer a igualdade no sentido de conferir um tratamento uniforme entre aqueles que não se encontrem em situações distintas. No caso, o setor bancário fora onerado de maneira desproporcional aos demais contribuintes, sem que tivesse uma justificativa adequada para tal. Por fim, a referida recomendação expressa sua preocupação quanto aos impactos que eventual chumbo ao ASSB pelo Tribunal Constitucional poderia nas finanças da Segurança Social, pelo que a revogação do regime tributário poderia evitar que as demandas no órgão jurisdicional não fossem conhecidas. Não obstante essas razões, o adicional de solidariedade sobre o setor bancário permaneceu na proposta da Lei do Orçamento do Estado

¹⁵²⁵FERREIRA, Rogério Fernandes, *et al.* *O Adicional de Solidariedade sobre o setor bancário e as novas decisões do CAAD*. RFF Newsletters, 19 de junho de 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/o-adicional-de-solidariedade-sobre-o-setor-bancario-e-as-novas-decisoes-do-caad/4819/>. Acesso em: 3 novembro de 2023

¹⁵²⁶PORTUGAL. *Recomendação n. 4/B/2023, de 12 de setembro de 2023*. A Provedora de Justiça. Disponível em: https://www.provedor.jus.pt/documentos/Recomenda%C3%A7%C3%A3o_4_B_2023.pdf. Acesso em: 3 nov. 2023.

enviada pelo Executivo à Assembleia da República¹⁵²⁷, posteriormente aprovado na Lei do Orçamento do Estado para 2024 (art. 272º, Lei 82/2023, de 29 de dezembro).

O balizamento da questão ganhou especial relevo também com relação à CESE (Contribuição extraordinária sobre o setor energético), a qual incide sobre as empresas concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, o que descaracteriza o tributo como contribuição financeira. Em razão disso, o Tribunal Constitucional, em paradigmático acórdão 101/2023, de 16/03/2023, reconheceu a inconstitucionalidade da CESE frente o princípio da igualdade, pois estando desviadas as finalidades da contribuição especial da CESE a partir de 2018, os ônus financeiros para gerar recursos e atenuar os défices de todo o setor energético estavam a ser suportados por algumas pessoas singulares e coletivas e não pela coletividade como um todo.

A mudança de posição da Corte Constitucional portuguesa foi justificada, quando do acórdão 101/2023¹⁵²⁸, pela alteração do regime da CESE ao longo do tempo, especialmente após a alteração legal efetuada em 2018. Nos termos do recente acórdão do TC, na sua configuração inicial, a CESE destinava-se, não apenas a acudir à premente resolução do problema do défice tarifário do Setor energético nacional, mas principalmente a financiar políticas do setor energético de cariz social e ambiental, ações de regulação e medidas relacionadas com a eficiência energética. Como os investimentos e políticas públicas do setor energético podem provocar importantes custos, dos quais os operadores económicos extraem especiais e relevantes benefícios, estaria ali justificada a tributação sobre os grupos beneficiados. Portanto, tais encargos não deveriam, naquele momento, ser suportados pela comunidade como um todo, como decorrem dos impostos. Adequada fora, então, a obtenção de receitas contributivas dos operadores económicos relacionados ao setor e que dele extraem vantagens, para financiar um fundo autónomo.

No entanto, de acordo com o entendimento esposado pelo acórdão 101/2023, a configuração legal da CESE altera-se a partir de 2018, pois esta passara a financiar outras prestações públicas alheias ao setor. Com isso, fora considerado rompido o nexo entre as prestações as quais as receitas foram destinadas e o grupo dos sujeitos passivos que exercem as

¹⁵²⁷PORTUGAL. *PL 430/XXIII/2023. Proposta de lei do orçamento do Estado para 2024*. Presidência do Conselho de Ministros. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNLY0NAUA6iypAwUAAAA%3d>. Acesso em: 4 nov 2023.

¹⁵²⁸TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 101/2023*. 3ª. Seção Rel. Cons. Gonçalo de Almeida Ribeiro. Julgado em 16 de março de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230101.html>. Acesso em: 20 abr. 2023.

atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural, a que diz respeito a norma sindicada no presente recurso, sendo que nem todos esses estão igualmente relacionados ao setor de energia ou se estão, não o fazem em igual proporção ao ponto de sofrerem iguais encargos tributários. Assim, a tais agentes económicos não devem imputados encargos relacionados à dívida tarifária do setor elétrico.

Portanto, conclui o TC no acórdão em questão:

Ora, a partir de 2018, o legislador reduziu os objetivos a que a CESE se dirige em termos tais, que deixou de ser possível afirmar que as concessionárias das atividades de transporte, de distribuição ou de armazenamento subterrâneo de gás natural podem ser consideradas responsáveis pela sua concretização, e muito menos presumíveis causadoras ou beneficiárias das prestações públicas que ao FSSSE incumbe providenciar. Resta, pois, concluir que a norma que integra o objeto do presente recurso viola o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da Constituição¹⁵²⁹.

Vale ressaltar que uma possibilidade de movimento na linha decisória do TC quanto à CESE já vinha sendo identificada por FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES¹⁵³⁰, a partir da interpretação de julgados após o acórdão 07/2019, especialmente os acórdãos 285/21, 301/21, 303/21, 436/21, 437/21, 438/21 e 756/21. Segundo sua análise, a afirmação de não inconstitucionalidade da CESE nos primeiros anos de sua vigência, especialmente até 2018, estaria vinculada a um contexto normativamente condicionado, qual seja o momento após a crise das dívidas soberanas, quando se fazia necessário obter fontes de receitas adicionais para o erário público e para reequilibrar as contas do setor energético nacional, especialmente a dívida tarifária.

Na mesma direção, JOSÉ CASALTA NABAIS E MARTA COSTA SANTOS¹⁵³¹, enxergavam que a CESE passou a ter uma função mais ampla e genérica, sendo considerada medida de consolidação orçamental, desde o decreto-lei 55/2014, que criou o FSSSE (Fundo para a Sustentabilidade Sistémica do Setor Energético), sendo atribuído a este setor a participação na repartição justa e equitativa de sacrifícios e no esforço de consolidação das contas públicas, imposto à sociedade portuguesa. Com essa ampliação de finalidades, mais difícil ficou manter a compatibilidade da CESE ao regime das contribuições financeiras.

¹⁵²⁹TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 101/2023*. 3ª. Seção Rel. Cons. Gonçalo de Almeida Ribeiro. Julgado em 16 de março de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230101.html>. Acesso em: 20 abr. 2023.

¹⁵³⁰FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *As “demais contribuições financeiras a favor das utilidades públicas” e a jurisprudência do Tribunal Constitucional*. Lisboa: AAFDL, 2022, pp. 272-273.

¹⁵³¹NABAIS, José Casalta & SANTOS, Marta Costa. Contribuição extraordinária sobre o setor energético: um imposto sob outro nome. *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, n.º 2, 2022, pp. 53-54.

Outra razão relevante que levou ao chumbo da CESE pelo Tribunal Constitucional foi a falta de nexo entre as prestações públicas que a referida contribuição visa financiar e os contribuintes que estão ligados ao transporte, distribuição ou armazenamento subterrâneo de gás natural, pois não ficara evidenciado em que medida os referidos subsectores é visado pelas ações do FSSSE. Não estando clara essa correlação entre as incidências contributivas e os benefícios que os contribuintes terão, não está presente o equilíbrio na repartição do encargo tributário e, por conseguinte, o princípio da igualdade. O acórdão 101/2023 abre um precedente jurisprudencial inegável relativamente às contribuições, em comparação aos julgados anteriores, os quais referendaram a constitucionalidade de outras contribuições e mesmo da CESE, ainda que não estivesse a referida correlação entre custo e benefício muito bem delimitada¹⁵³².

Em razão da referida desproporcionalidade e da diferença arbitrária perante as empresas do setor energético com a imposição da CESE, ficaria configurada violação da igualdade proporcional¹⁵³³, na mesma linha do que já decidira o TC quando do acórdão 187/2013¹⁵³⁴, no auge da chamada jurisprudência da crise: A desigualdade do tratamento deverá ser proporcional, quer às razões que justificam o tratamento desigual – não poderá ser “excessiva”, do ponto de vista do desígnio prosseguido -- quer à medida da diferença verificada entre o grupo atingido pela norma diferenciadora e o grupo daqueles que são excluídos dos seus efeitos ou âmbito de aplicação¹⁵³⁵.

¹⁵³²FERRREIRA, Rogério Fernandes et al. O Acórdão n.º 101/2023 do Tribunal Constitucional: Um volte-face na CESE? *RFF Newsletters*. 15 junho 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/o-acordao-n-1012023-do-tribunal-constitucional-um-volte-face-na-cese/4816/>. Acesso em: 13 out 2023.

¹⁵³³ É amplamente adota pelo Tribunal Constitucional Português a expressão “igualdade proporcional”, especialmente após o acórdão 39/98, mas especialmente durante a chamada “jurisprudência da crise”, para se referir à imposição diferenciada de sacrifícios. No entanto, para JORGE REIS NOVAIS, a proporcionalidade, como exigência de razoabilidade, de não excesso, de equilíbrio decorrente de um padrão mínimo de justiça, está presente não apenas na igualdade, mas em todos os princípios estruturantes, tais como a dignidade, proteção da confiança e a proibição do défice. (NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do Estado de Direito*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2022, p. 97).

¹⁵³⁴TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 187/2013. Processos 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013*. Plenário, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Julgado em 5 abr. 2013. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>. Acesso em 31 mai 2023.

¹⁵³⁵ Também da época da “jurisprudência da crise”, cabe repisar a atuação do Tribunal Constitucional no sentido de identificar medidas adotadas àquela altura como de natureza fiscal, mesmo algumas que não estavam propriamente no âmbito das receitas públicas. Exemplo disso foram os cortes de pensões, que foram identificados como verdadeiros impostos que incidiram desproporcionalmente sobre reformados e pensionistas quando da aferição justa repartição dos encargos públicos para superação dos encargos públicos. (LOBO, Carlos Baptista. Os impostos e o risco: da reforma do Estado à Reforma Fiscal. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 128).

A decisão tomada pelo TC no acórdão 101/2023 acaba por ser uma resposta favorável ao subsetor do gás, uma vez que tais entidades entenderam não ser responsáveis e solidárias face a um encargo exclusivo do subsetor da energia elétrica. Por isso, abre-se espaço para que outras entidades também venham a pedir restituição da CESE a partir de 2018¹⁵³⁶.

Ao mesmo tempo, pelos argumentos colacionados no referido acórdão, especialmente as falhas quanto à vinculação e à igualdade, assim como em relação ao momento da cobrança tributária para além do contexto de crise, pois não haveria mais como rotulá-la como “extraordinária”, pode-se especular novas declarações de inconstitucionalidade em tributos com problemas assemelhados, como a contribuição extraordinária sobre a indústria (CEIF) e a contribuição extraordinária sobre os fornecedores da indústria de dispositivos médicos do SNS (CEDM)¹⁵³⁷.

Por fim, vale registrar que não obstante os problemas de inconstitucionalidade da CESE, especialmente quanto ao princípio da igualdade (art. 13º, CRP), tal tributo não deixa de perseguir finalidades extrafiscais, relativas à proteção ao meio ambiente. Tal enquadramento como tributo ambiental relaciona-se ao incentivo às práticas sustentáveis ambientalmente, como as isenções aos produtores de energias renováveis. Além disso, a arrecadação de receitas por meio da referida contribuição gerou resultados económicos positivos, especialmente a forte redução da dívida tarifária. Tais finalidades ambientais e económicas não foram paradigmáticas, mas sim colaterais. Contudo, elas foram alcançadas e trouxeram resultados positivos, inclusive para repartir parte dos lucros que as empresas do setor energético e gás natural passaram a experimentar com a alta de preços provocadas pela guerra entre a Ucrânia e a Rússia¹⁵³⁸.

Com a decisão do Tribunal Constitucional no acórdão 101/2023, discute-se agora se haverá uma guinada na adoção de uma estratégia financeira que Portugal vinha adotando nos últimos anos para a obtenção de receita, qual seja a incidência de contribuições setorializadas ou se reconduzirá à correta distinção entre impostos, taxas e contribuições financeiras para pautar-

¹⁵³⁶ANTUNES, Ana Sofia & FROTA, Phelipe. A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético e os seus desdobramentos: Uma nova leitura sobre o tema no Tribunal Constitucional. *Easy tax/Jornal Económico*. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-o-setor-energetico-e-os-seus-desdobramentos-uma-nova-leitura-sobre-o-tema-no-tribunal-constitucional>. Acesso em: 28 maio 2023.

¹⁵³⁷FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Op. cit.*, 2022, p. 102.

¹⁵³⁸CHIQUELHO, Diogo Pina. A contribuição extraordinária sobre o setor energético: a extrafiscalidade, a técnica e as querelas constitucionais. *Julgar on line*. Abril, 2023, p. 10. Disponível em: <https://julgar.pt/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-o-setor-energetico-a-extrafiscalidade-a-tecnica-e-as-querelas-constitucionais-um-ponto-de-situacao-e-de-vista/>. Acesso em: 29 mai 2023, p. 33.

se por princípios como igualdade e eficiência na repartição dos encargos públicos pela tributação.

Em que pese tenha havido importante mudança no entendimento do TC nos termos do acórdão 101/2023¹⁵³⁹, dois meses após essa decisão, o Tribunal Constitucional português indeferiu o direito à restituição e não incidência da CESE do ano de 2018 a outras entidades de contribuintes recorrentes, quais sejam aquelas do subsector de gás natural, conforme acórdão 296/2023¹⁵⁴⁰.

Nesta decisão da 3ª secção, a maioria dos juízes vislumbrou uma interdependência entre os subsectores do setor energético e a partilha das bases de consumo, o que redundaria em feixes de interesse económicos, unitários e consistentes e, portanto, um grupo homogêneo dentre aqueles que suportam a CESE. Portanto, a igualdade estaria comprometida se houvesse a exclusão do subsector do gás natural. Já no acórdão 338/2023¹⁵⁴¹, a 1ª secção pugnou pela permanência da CESE, mesmo em 2018, por razões relativas à vigência temporal do decreto-lei 109-A/2018.

Os dois mencionados acórdãos colocam em causa o teor do acórdão 101/2023 relativamente ao subsector de gás natural, causando incertezas quanto à constitucionalidade do tributo, o que talvez seja motivado por preocupações orçamentais. Contudo, espera-se a harmonização do tema pelo plenário do TC¹⁵⁴².

Como esse reconhecimento de violação à igualdade no manejo de contribuições extraordinárias, fica em risco a criação de novas delas para fazer frente aos novos riscos sociais. Ou se resolve isso impondo o esforço contributivo de agentes económicos que contribuem para os desequilíbrios como automação e inteligência artificial (contribuições das multinacionais, *big techs*, plataformas, *robot taxes*) ou seria melhor adotar impostos que se pautam estritamente pela capacidade contributiva.

¹⁵³⁹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 101/2023*. 3ª. Secção Rel. Cons. Gonçalo de Almeida Ribeiro. Julgado em 16 de março de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230101.html>. Acesso em: 20 abr. 2023.

¹⁵⁴⁰ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL *Acórdão 296/2023. Processo 1288/21*. 2ª secção. Relator: Conselheiro António José da Ascensão Ramos. Julgado em 25 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230296.html>. Acesso em: 16 out 2023.

¹⁵⁴¹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 338/2023. Processo 1117/2021*. 1ª Secção. Relatora Conselheira Maria Benedito Urbano. Julgado em 06 de junho de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230338.htm>. Acesso em: 16 out 2023.

¹⁵⁴² MARQUES, Luís & FROTA, Phelipe. A reviravolta da CESE no Tribunal Constitucional. *Jornal Económico*. 19 jul. 2023. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-reviravolta-da-cese-no-tribunal-constitucional>. Acesso em: 16 out. 2023.

Com a decisão do TC português no acórdão 101/2023, parece-nos que será emprestado maior rigor quanto à afetação do interesse de grupo nas contribuições e por isso será imposta maior observância do princípio da equivalência nestas. Caso não seja identificada a finalidade de grupo, será considerado um tributo com natureza ampla, de imposto e daí será verificado se a oneração de alguns sujeitos em específicos não importará violação à igualdade.

Possivelmente, no direito português, pode se tornar mais arriscado, do ponto de vista da compatibilidade constitucional, impor contribuições sociais a fim de cobrir os novos riscos sociais, exceto se a correlação estiver muito bem demonstrada com o benefício grupal e o financiamento da segurança social. E tal liame é mais difícil se ela incidir sobre riquezas, altos lucros, movimentações financeiras, combustíveis poluentes e até mesmo sobre robôs.

Já no Brasil, parece que a incidência de contribuições sobre sujeitos não diretamente ligadas à finalidade de financiamento do tributo parece ser admitida com mais facilidade, pois já há contribuições sobre o faturamento, o lucro, sobre a receita de concursos de prognósticos e a importação. Portanto, no Brasil, a criação de contribuições residuais (art. 195, §4º, CF/88) parece mais adequada para gerar receitas à previdência, mesmo diante da segregação das receitas do Orçamento da Seguridade Social pela EC 103/109. A utilização de impostos seria permeada de maiores dificuldades, pois, em que pese o foco pudesse estar na capacidade contributiva, a afetação de receitas para a segurança social dependeria de emenda constitucional, diante das restrições do art. 167, IV, CF e art. 16, CTN.

No entanto, em Portugal, a afetação/ consignação de receitas fiscais para a segurança social, ou para compor o FESS é utilizada e considerada compatível com a Constituição. Por isso, os impostos para cobrir os novos riscos em Portugal parecem mais adequados à matriz principiológica da Igualdade, pois podem ser melhor justificados pela capacidade contributiva, como alta lucratividade e grandes capitais/ faturamentos, ainda que na forma de adicional do IRS/IRC.

5.5 Novas fontes de financiamento do setor previdencial da segurança social. Impostos ou contribuições? Testes de compatibilidade à luz dos sistemas jurídicos brasileiro e português

a) Incidência de contribuições sobre as pensões e proventos de inatividade

Como já mencionado em diversos trechos desta tese, as soluções mais usualmente utilizadas para se alcançar a sustentabilidade da Segurança Social tem sido o corte de benefícios, aumento da idade de reforma e das contribuições, o que quase sempre se revela injusto e desigual,

especialmente diante de categorias que representam descompassos entre as prestações recebidas e os montantes contribuídos ao longo da vida profissional, como é o caso dos reformados da antiga Caixa Geral de Aposentações (CGA). Em outras palavras, as alterações introduzidas no sistema de segurança social foram feitas mantendo [ou até agravando] o esforço contributivo das gerações ativas, mas reduzindo-lhes as prestações futuras. Mesmo assim, o equilíbrio atuarial não foi garantido, pois não foi feita uma avaliação do sistema a fim de verificar, em ciclo de vida, se o valor de todas as contribuições cobriria todas as prestações substitutivas dos rendimentos do trabalho. Desta maneira, com déficit financeiro, haverá uma dívida futura que trará consequências aos rendimentos das futuras gerações, o que certamente desencadeará novos cortes. Para corrigir tal distorção, deve-se avaliar o déficit financeiro e atuarial do sistema e como amortizá-lo por todas as gerações, não apenas as que estão atualmente em atividade e às futuras, mas também aquelas que estão na inatividade¹⁵⁴³.

Nesse sentido, a incidência das exações fiscais não pode ser olvidada para corrigir eventuais desequilíbrios financeiros, tendo em vista a capacidade e a justiça distributiva. Assim, de forma a não inviabilizar economicamente os trabalhadores da ativa, diante de elevadas cargas tributárias e contributivas, aventa-se a possibilidade de os atuais detentores de pensões serem chamados a contribuir com o regime do qual se beneficiam.

Conforme já mencionado na presente tese, especialmente no capítulo 4 (item 4.2.8, “a”), no Brasil, admite-se a incidência de contribuições previdenciais sobre os proventos de aposentadorias e pensões apenas no Regime Próprio de Previdência dos Servidores Públicos, no patamar que excede o teto (limite) remuneratório daquele observado no regime geral de previdência social. Sem prejuízo disso, podem ser instituídas contribuições extraordinárias em valores de proventos previdenciais a partir de um salário mínimo, se houver déficit no respectivo sistema de pensão dos funcionários públicos. Já no que tange ao regime geral de previdência social, a Constituição Federal de 1988 afasta a incidência da contribuição social sobre aposentadorias e pensões.

Em Portugal, não há incidência contributiva permanente sobre reformas e pensões da Segurança Social, malgrado a tentada contribuição de sustentabilidade, cuja inconstitucionalidade fora reconhecida pelo Tribunal Constitucional Português. Além disso, houve a contribuição extraordinária de solidariedade, vigente na época da *Troika*¹⁵⁴⁴.

¹⁵⁴³SILVA, Carlos Manuel Pereira da. O futuro do seguro social: regressar ao essencial no contexto do modelo social europeu. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, pp. 22-24.

¹⁵⁴⁴A esse respeito já tratamos no capítulo 4, item 4.1.5, alíneas “b” e “c”.

Na presente seção, revista-se o tema da tributação das pensões, a fim de discutir se estes podem servir para custear a segurança social e, em razão disso, aferir sua compatibilidade com o princípio da igualdade à luz dos sistemas jurídicos brasileiro e português.

Inicialmente, à luz da perspectiva brasileira, no questionamento a respeito das diferenças entre rendimentos de pensionistas oriundos do serviço público e em relação aos trabalhadores privados, FÁBIO ZAMBITE IBRAHIM¹⁵⁴⁵ questiona onde estariam os supostos “privilegiados” e responde: “estão em todos os lugares e regimes, mas inexoravelmente no passado. Seguramente, há muitas pessoas beneficiadas por regras pretéritas de aposentadoria sem compromisso com premissas financeiras e atuariais, em todos os regimes”.

Desta forma, admite-se que regras pretéritas, muitas já revogadas desde pelo menos as Emendas Constitucionais 20/1998 e 41/2003, como é o caso do regime da paridade dos vencimentos da ativa nos proventos de inatividade de servidores públicos, algumas ainda em vigor, como decorre do regime de reserva e reforma dos militares, causaram desequilíbrios financeiros à segurança social, notadamente ao setor previdencial.

Sabe-se da impossibilidade de revogar as pensões desproporcionais daqueles que já atingiram a completude dos requisitos para acessar seus direitos previdenciais, pois tanto no Brasil, quanto em Portugal a segurança jurídica e a proteção da confiança ganham nível reforçado de proteção constitucional. Contudo, diante de cenários desafiadores para a sustentabilidade dos regimes previdenciais em decorrência de fatores já trazidos aqui como as mudanças demográficas, econômicas e laborais, deve-se questionar: realmente não seria compatível com a igualdade, inclusive na sua vertente do equilíbrio entre as gerações, tributar, de maneira proporcional e razoável os proventos dos inativos, com afetação de recursos à segurança social?

No Brasil, já foi mencionado que as pensões no RPPS podem ser objeto de contribuições, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, com fundamento no princípio da solidariedade, que remete o esforço contributivo não apenas numa relação individualizada, mas também na componente de financiamento do sistema e de benefícios a um grupo, quais sejam os dos reformados. Utilizando tal entendimento, poderia ser possível a incidência contributiva nas pensões do regime geral de previdência social, ainda que de maneira mais abrandada do que a prevista no RPPS, o que deve ainda considerar as fragilidades sociais e desigualdades na sociedade brasileira.

¹⁵⁴⁵IBRAHIM, Fábio. *Op. cit.* 2020, p. 116.

Já em Portugal, deve-se repisar que, além de não estarem previstas as contribuições sobre as pensões, estas foram admitidas apenas em momento de excepcionalidade (contribuição extraordinária de solidariedade), mas não de maneira alongada, como decorreu do chumbo da contribuição de sustentabilidade. Para tal, o caráter comutativo e de equivalência desempenharam papéis fundamentais, pois os valores descontados dos reformados não repercutem positivamente nas pensões.

Todavia, há de se questionar se este paradigma de sinalagma entre contribuições e valores das pensões deve ainda ser visto de maneira restritiva ou se deve ser ele temperado com componentes redistributivas e de equilíbrio intergeracional, a fim de se buscar a igualdade.

Ora, a noção de sinalagma deve ser tomada de modo difuso nas contribuições sociais. Ou seja, a incidência desses tributos visa a beneficiar não apenas o indivíduo diretamente, mas todo um grupo ao qual ele está direta ou indiretamente vinculado.

Como já mencionado¹⁵⁴⁶, a conformação de tal vínculo entre os sujeitos alvos das contribuições e o objeto do financiamento foi reiterada pelo Tribunal Constitucional Português quando do julgamento da inconstitucionalidade da CESE (acórdão 101/2023). Ou seja, o fato de ter o TC infirmado a inconstitucionalidade e violação da igualdade de contribuições financeiras que sejam cobradas de sujeitos e empresas que não tenham relação com o destino do produto da arrecadação, torna mais exigente a confirmação da relação sinalagmática aqui.

Contudo, entendo que a sustentabilidade e o esforço para o custeio dos sistemas previdenciais são medidas de interesse ou que implicam deveres também aos reformados. Por isso, as noções sinalagmáticas e de equivalência relativa estão presentes aqui e seriam capazes de autorizar o recolhimento contributivo dos reformados em afinidade com a igualdade e com a justa repartição dos encargos, mesmo após as linhas traçadas pelo TC quando do julgamento do acórdão 101/2023.

Cabe refutar eventuais questionamentos na linha de que as contribuições sociais precisariam apresentar equivalência direta nas formações de pensões e que recolher valores dos reformados implicaria em quebrar essa vinculação, já que não haveria contrapartida imediata nos valores decorrentes de suas carreiras contributivas em atividade. Isso porque a maior parte da doutrina portuguesa enxerga nas contribuições à Segurança Social, notadamente naquelas a cargo

¹⁵⁴⁶Ver capítulo, item 5.4, “e”: A igualdade em outros tributos em Portugal. O ASSB. A CESE e o paradigma do acórdão 101/2023 do Tribunal Constitucional.

da entidade empregadora, natureza jurídica de imposto¹⁵⁴⁷. Portanto, não estaria inviabilizada a tipologia tributária das contribuições sobre os reformados.

Portanto, o que se pretende defender é que, não obstante o direito de preservar a proteção da confiança e manter as pensões em valores estáveis, devam também os reformados serem chamados ao esforço contributivo dos sistemas previdenciais, dos quais eles mesmos estão a se beneficiar.

Tal incidência sobre as pensões pode ser sustentada, se feita com moderação, a atingir apenas os *plafonds* mais altos e mediante taxas não abusivas. No mais, a imposição desse ônus não pode ser isolada: deve ser acompanhada, no conjunto, de outras medidas fiscais que impliquem também no dever de outros segmentos sociais relevantes e afins à proteção social¹⁵⁴⁸. Com isso, resguarda-se a proporcionalidade na justa repartição dos encargos financeiros para manter a sustentabilidade da Segurança Social, notadamente do setor previdencial.

Ao mesmo tempo, a tributação sobre detentores de pensões, muitas delas relativamente mais altas do que os recém reformados e em melhor posição do que os atuais trabalhadores que hoje estão diante de regras cada vez mais exigentes e que lhe representam maior esforço contributivo, seria importante para observar a equidade intergeracional.

Não há, em nosso sentir, incompatibilidade com o regime de repartição. Isso porque, mais do que garantir que os atuais trabalhadores em atividade custeiem as prestações daqueles que contribuíram no passado, a noção de interesse de grupo e de solidariedade deve prevalecer. Como já ressaltado, as contribuições para a Segurança Social não são realizadas apenas em interesse próprio e individualizado – como seria da essência da capitalização – mas sim de todo o grupo dos interessados no funcionamento do sistema previdencial.

Tal imposição pode se mostrar não apenas necessária diante dos constrangimentos financeiros clássicos, como o envelhecimento demográfico, como também dos novos riscos sociais, tais como a automação, o trabalho deslocalizado e a erosão das bases tributárias.

Não se pode ignorar que são muitas vezes os reformados os atraídos para fixarem residência em outros territórios, sob a oferta de taxas de impostos mais baixas. No mundo globalizado e na integração comunitária, a mobilidade ampla não abrange apenas os bens, os

¹⁵⁴⁷Vide o capítulo 4, item 4.1.3: A natureza jurídica e as funções das cotizações dos trabalhadores e das contribuições dos empregadores no Financiamento da Segurança Social.

¹⁵⁴⁸CREMER E PESTIEAU defendem que o ideal seria combinar o desenho ótimo de pensões públicas e os tributos em um modelo único, defendendo que as políticas respectivas de prestações previdenciais e tributação dos rendimentos seriam instrumentos complementares. A combinação de ambos seria necessária para alcançar um padrão mínimo de distorções e obter resultados distributivos (CREMER, Helmuth & PESTIEAU, Pierre. *Taxing pensions: theoretical considerations*. In: HOLZMANN, Robert & PIGGOTT, John (Org). *The taxation of pensions*. Cambridge: The MIT Press, 2018. Disponível em: <https://direct.mit.edu/books/edited-volume/3150/chapter-abstract/86166/Taxing-Pensions-Theoretical-Considerations?redirectedFrom=fulltext>. Acesso em: 1 nov. 2023).

capitais e os trabalhadores, mas também os reformados e com eles seus rendimentos e pensões (públicas e privadas¹⁵⁴⁹).

Sem ter a pretensão de adentrar na discussão a respeito da correção dessas medidas, de cujo debate não se pode ignorar o direito de os idosos e reformados adequarem seus planos de vida para usufruírem do resultado de uma vida laboral e de aforros, a problemática não deixa de estar inserida no contexto da concorrência fiscal internacional na busca por capital, investimentos e de recursos.

O incremento da mobilidade da força de trabalho e dos reformados afeta a distribuição das despesas e das receitas fiscais entre os países, o que é agravado pelo fato de os atuais tratados internacionais de combate à dupla tributação não enfrentarem as desigualdades interpessoais e entre os países. Ao mesmo tempo que há pequeno consenso entre os decisores políticos e os pesquisadores sobre como coordenar a tributação dos rendimentos de reformados, em todos os níveis de pensões (básicos e complementares)¹⁵⁵⁰. Tradicionalmente, os modelos de convenção de dupla tributação da OCDE não se voltam à regulamentação da incidência fiscal sobre as pensões da segurança social¹⁵⁵¹.

Regras tributárias descoordenadas e diferentes para os rendimentos de inatividade podem gerar injustiças fiscais entre os países e gerar competições fiscais. Por isso, deve-se evitar a aplicação de diferentes regras tributárias para benefícios de inatividade e instrumentos de poupança por diferentes países, sob pena de violar o princípio da igualdade horizontal¹⁵⁵².

Sem prejuízo da necessidade da definição do local onde será recolhido o IRS desses reformados, ao menos pode-se garantir alguma receita ao estado da fonte mediante o recolhimento da contribuição social sobre os proventos de reforma. Com a destinação de parte de seus benefícios para financiar o setor previdencial que lhes remunera, busca-se atenuar eventuais externalidades que o deslocamento desses reformados pode provocar na percepção da justiça e da igualdade tributária.

Portanto, a já mencionada noção de sinalagma difuso que permeia as contribuições para a Segurança Social não impede que os reformados também sejam chamados, proporcionalmente e observada a capacidade contributiva, a contribuírem para o financiamento do setor

¹⁵⁴⁹EUROPEAN COMMISSION. *Towards adequate, sustainable and safe European pension systems*: green paper. July, 2010, p. 13 e ss. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a02f57c6-a1bd-48d5-84b4-4032ee2635ec>. Acesso em: 20 nov. 2023.

¹⁵⁵⁰HOLZMANN, Robert & PIGGOTT, John. *Op. cit.*, p. 4

¹⁵⁵¹GÜNKEL, Manfred & DÜSSELDORF, Touche. The Taxation of pensions (article 18). *Intertax*, n.º 12, 1992, p. 694.

¹⁵⁵²GESNER, Bernd & HOLZMANN, Robert. The taxation of internationally portable pensions: fiscal issues and policy Options. *CESifo Working Paper*, n.º 5702. Category 1: Public Finance, January 2016. Disponível em: https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_5702.html. P. 2. Acesso em: 15 nov. 2023.

previdencial. O eventual uso desta incidência, se acompanhada da diversificação das fontes de financiamento, pode representar um passo significativo à melhora da percepção da igualdade na vertente da justa repartição dos esforços para manter de pé a proteção social tanto no Brasil (como já ocorre nos regimes próprios de previdência dos servidores públicos), quanto em Portugal.

b) Alargamento da base contributiva das pessoas singulares para além dos salários

De acordo com o exposto ao longo da presente tese, a busca por novas fontes de financiamento à Segurança Social deve levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes em variados aspectos, até mesmo pela componente redistributiva do sistema. Acentuada pela forte concentração da fiscalidade e mais ainda das contribuições sociais no fator trabalho em relação ao capital, faz-se necessário discutir o alargamento da base contributiva das pessoas singulares para além dos salários, em seu sentido tradicional.

A manutenção e expansão dos sistemas de proteção social, especialmente a respeito das pensões, implica que as contribuições sociais incidam sobre as formas de prestação de trabalho de maneira ampla, assim como sobre as diversas maneiras de obtenção de rendimentos. Portanto, defende-se que o alargamento da base contributiva trará mais pessoas a contribuir, solidariamente, para a Segurança Social, cuja sustentabilidade financeira restará também fortalecida¹⁵⁵³.

É o que parcialmente acontece em Portugal, com o alargamento da base de incidência contributiva prevista no código contributivo de 2009, mesmo que ainda se concentre no fator trabalho, deixando-a mais parecida com a do imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares. Assim, a taxa contributiva global portuguesa, com sua base de incidência cada vez mais aumentada, se destina a financiar finalidades de proteção social de eventualidades e riscos também cada vez maiores, além de evidenciar esse traço de capacidade contributiva e de maior proximidade em relação aos impostos¹⁵⁵⁴.

Ainda, são postas como possibilidades de financiamento para a Segurança Social a incidência contributiva de lucros distribuídos a companhias a pessoas singulares ou mesmo

¹⁵⁵³VUKOREPA, Ivana; JORDENS, Yves & STRBAN, Grega. Pensions in the fluid EU Society: challenges for (migrant) workers. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets* (Financial and Monetary policy studies, 48). Cham (Switzerland): Springer, 2019, p. 332.

¹⁵⁵⁴CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a Segurança Social: um imposto que não ousa dizer o seu nome? In: AAVV. *Estudos em homenagem ao prof. Sérvulo Correia*. Volume 4. Coimbra: Edições da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2010, p. 281.

sobre as mais-valias obtidas no mercado financeiro e nas bolsas de valores¹⁵⁵⁵. Seriam ainda computados no esforço contributivo os ganhos obtidos com a valorização de imóveis, heranças e benefícios adicionais e incentivos pagos pelas pessoas coletivas a seus diretores ou empregados¹⁵⁵⁶. Assim, seriam tributados a globalidade dos rendimentos das famílias, ou seja, poderá haver contribuições sociais sobre todas as fontes de rendimentos, como existe em França (“*contribution sociale généralisée*”), o que levaria à inclusão, de forma solidária, desse espectro mais amplo da vida do cidadão no financiamento da Segurança Social¹⁵⁵⁷.

Na mesma direção de quando se discute uma maior participação dos impostos no financiamento da Segurança Social, constata-se que seria interessante alcançar outras fontes de rendimentos, como aquelas decorrentes do capital da pessoa singular. Isso porque o rendimento profissional não coincide necessariamente com a capacidade contributiva do indivíduo, especialmente para aqueles que são detentores do capital. Concentrar o financiamento para além de fatores relativos ao trabalho também diminuiria os custos com mão de obra e fomentaria a competitividade das empresas¹⁵⁵⁸.

Em razão da preocupação com a fuga de capitais e a redução de investimentos que o aumento da tributação direta pode provocar, a opção pode se dar por contribuições ou impostos que incidam apenas sobre os lucros distribuídos a sócios e acionistas. Sobre tais montantes, mostra-se razoável a incidência de tributos sobre mais-valias em bolsa para financiar a Segurança Social. Com isso, seria evitado também o excesso de distribuição de dividendos, muitas vezes potencializado por pressões do mercado financeiro¹⁵⁵⁹.

Em que pese o alargamento da base contributiva poder ser capaz de reforçar os laços de solidariedade social, especialmente no espectro previdencial, não pode ser ignorada a relação entre salários, pensões e prestações sociais contributivas¹⁵⁶⁰.

¹⁵⁵⁵ROSA, Eugénio. *Como reforçar a sustentabilidade da Segurança Social e da CGA*. Memphis: Mimeo, 2016.

¹⁵⁵⁶CORREA DE AGUIAR, Maria M. *Pensões: restaurar o contrato social para reconciliar as gerações*. Lisboa: Bnomics, 2015.

¹⁵⁵⁷LAGOA, Sérgio & BARRADAS, Ricardo. Desafios do sistema de pensões em Portugal: reflexões em torno da sustentabilidade financeira e social, dos modelos organizativos e das formas de financiamento. In: PORTUGAL. *Segurança Social: modelos e desafios*. Conselho Económico e Social: Lisboa, 2018, p. 58.

¹⁵⁵⁸CABRAL, Nazaré da Costa. *Op. cit.*, 2001, p. 71.

¹⁵⁵⁹ROSA, Eugénio. *Op. cit.*, 2016.

¹⁵⁶⁰ALBUQUERQUE, José Luís & ALMEIDA, João Ramos de Há alternativas de financiamento? In: LOUÇÃ, Francisco; ALBUQUERQUE, José Luís; JUNQUEIRA, Vitor & ALMEIDA, João Ramos de. (Coord). *Segurança social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 152.

O financiamento das prestações sociais por impostos, um *Gross Income Tax*¹⁵⁶¹, com base tributária alargada composta por investimentos, pensões e trabalho por conta de outrem e independentes, não pouparia certos tipos de rendimentos. Com isso, haveria maior efeito redistributivo¹⁵⁶². No mais, como a incidência tributária sobre os rendimentos de forma mais ampla, estaria sendo prestigiado o princípio da generalidade. Assim, todos os eventos que representam capacidade econômica seriam considerados como bases tributárias em potencial para efeitos de definição da carga fiscal que recai sobre o indivíduo. Desta maneira, ao fortalecer a equidade com a ampliação das bases fiscais, a legitimidade e aceitação das regras dos sistemas fiscais ficam também prestigiadas¹⁵⁶³.

A incidência alargada de fontes de financiamento da Segurança Social sobre rendimentos de trabalho e de capital das pessoas singulares pode contribuir para reduzir externalidades para a sustentabilidade dos regimes previdenciais que decorrem de desvios à relação de emprego formal, como decorre da “pejotização” no Brasil e os “falsos recibos verdes” de Portugal¹⁵⁶⁴.

Não se pode ignorar os efeitos financeiros que eventuais contratações podem acarretar ao sistema fiscal e da Seguridade social, em razão de menor esforço contributivo¹⁵⁶⁵. Nesse diapasão, deve-se considerar que a *pejotização* se caracteriza não apenas por não estar mais ele na condição de empregado formal¹⁵⁶⁶, onde recolheria nessa contribuição para a previdência, mas

¹⁵⁶¹MUSGRAVE, Richard. Final Report and Staff Papers of the Colombian Commission on Tax Reform. *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 20, n.º 4, Autumn - 1972, pp. 748-752. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/839047>. Acesso em: 18 out 2023.

¹⁵⁶²DILNOT, Andrew; KAY, John Anderson & MORRIS, C.N. *The Reform of the Social Security*. Oxford: Clarendon Press, 1984, p. 120 e ss.

¹⁵⁶³MENÉNDEZ, Agustín José. Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law. Dordrecht.. In: AAVV. *Law and Philosophy Library*. Volume 51. Boston and London: Kluwer Academic Publishers, 2011, , pp. 313-314.

¹⁵⁶⁴Não há a pretensão de retomar com amplitude tais temas, os quais já foram objeto de tratamento no capítulo 3, especialmente no item 3.8, “a” (Novos riscos e seus impactos na Segurança Social).

¹⁵⁶⁵Estudo realizado pela ANFIP no ano de 2016 indica que, com o recolhimento contributivo de um trabalhador como microempreendedor individual numa Pessoa Jurídica, ao invés de recolher como empregado comum, demandaria uma defasagem de R\$- 3.727,06 de contribuições previdenciária por ano a cada trabalhador, considerando uma média ponderada de remunerações (ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2015*. Brasília: ANFIP, 2016).

¹⁵⁶⁶No Brasil, há decisões judiciais, no Brasil de forma mais concentrada na Justiça do Trabalho, acabam por desconstituir os efeitos das contratações de pessoas jurídicas para realizar um trabalho com pretensa natureza civil, mas que camuflaria uma relação de emprego. MOREIRA, Samantha Caroline Ferreira & VIEGAS, Cláudia Mara de Almeida Rabelo. Análise crítica sobre a Reforma trabalhista: apontamentos dos impactos do contrato intermitente e da pejotização na aposentadoria do trabalhador e na arrecadação da previdência social. In: WIENKE, Felipe Franz; COSTA, José Ricardo Caetano & PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Direitos sociais, seguridade e previdência social*. Florianópolis: CONPEDI, 2018, p. 288. Em que pese esteja presente uma tendência do Supremo Tribunal Federal brasileiro de reformar as referidas decisões, a questão ainda aguarda resolução com eficácia vinculante. Entre decisões recentes nessa direção, destaca-se a proferida na Reclamação Constitucional 60.371, na qual o Ministro André Mendonça julgou o pedido procedente para anular decisão que reconheceu vínculo de emprego entre uma empresa de comunicação e uma assessora que fora contratada como sócia, sob o argumento de que a terceirização (inclusive por força do tema 725 de repercussão geral) e o trabalho mediante

também pela sua migração para uma nova forma contributiva como pessoa coletiva, podendo assumir a forma de MEI (Microempreendedor individual) ou optante do SIMPLES¹⁵⁶⁷.

Considerando que, mais intensamente no MEI, mas também no SIMPLES, as taxas contributivas são mais baixas, projeta-se que cada trabalhador que saia de um emprego formal e com filiação ao RGPS (Regime Geral de Previdência Social) para o SIMPLES/MEI, a Previdência Social deixa de arrecadar, em média, R\$3.661,71 anualmente. Se considerarmos que esse fenômeno ocorre com 1% do total da força de trabalho celetista do setor privado, teremos uma perda de arrecadação da ordem de R\$1,5 bilhões por ano¹⁵⁶⁸.

Diante desse cenário, cabe destacar a manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos autos da Reclamação Constitucional 60.620/SP¹⁵⁶⁹. De acordo com a peça processual protocolada na data de 24 de outubro de 2023, os efeitos da convalidação de tais trabalhos por intermédio de pessoas jurídicas, além da queda na arrecadação, pode ensejar situações anti-isonômicas do ponto de vista fiscal e tributário. De acordo com os termos dessa peça jurídica, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não reconhece que a prestação de serviços na modalidade de pessoa jurídica não é, por si só, uma fraude à relação de emprego. Contudo, não podem prevalecer contratos efetuados apenas com o objetivo de fraudar a lei para diminuir os custos previdenciários e fiscais para as partes envolvidas. Como tais fatos normalmente ocorrem com profissionais intelectuais, como permite o art. 129 da lei

contrato seriam válidas. Também se destaca a negativa ao julgamento de recurso na Reclamação Constitucional 55.772, da lavra do Ministro Luiz Fux, mantendo a anulação de decisão da justiça do trabalho que reconheceu vínculo de emprego entre uma sociedade de advogados e um profissional da advocacia contratado mediante uma pessoa jurídica. (GUIMARÃES, Arthur. STF e Justiça do trabalho divergem em casos sobre vínculo de emprego. *Jota PRO. Relatório Especial. Agosto 2023*. Disponível em: file:///C:/Users/jose_/Downloads/1693407478989Relat%25C3%25B3rio%2520JOTA%2520PRO%2520-%2520STF%2520x%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520Trabalho_MKT.pdf. Acesso em: 29 out 2023.)

¹⁵⁶⁷SIMPLES é o sistema tributário de recolhimento diferenciado e mais brando para microempresas, empresas de pequeno porte e empresários individuais que estejam nessa condição de baixo faturamento no Brasil, substituindo os impostos sobre o consumo e a contribuição previdenciária sobre o faturamento pelo tributo em questão.

¹⁵⁶⁸WELLE, Arthur; ARANTES, Flávio; MELLO, Guilherme & ROSSI, Pedro. Os impactos da pejetização e da formalização no financiamento da previdência social: uma simulação pautada pela Reforma trabalhista. *Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região*: vol. 8, n.º 80, jul. 2019, p. 143. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12178/162072>. Acesso em: 30 out 2023.

¹⁵⁶⁹SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Reclamação 60620*. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em: 7 jul. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6677470>. Acesso em: 29 out. 2023.

11.196/2005¹⁵⁷⁰ e mais qualificados – portanto, de maior poder aquisitivo – haveria violação ao pagamento do imposto de renda e desfalques para os cofres da Previdência Social¹⁵⁷¹.

É nessa fuga do dever de pagar impostos e contribuições sociais, notadamente por aqueles que possuem maior capacidade contributiva, é que haveria violação ao princípio da igualdade. Assim, havendo a caracterização da *pejotização* como fraude à lei trabalhista e dissimulação, o negócio jurídico celebrado entre as partes deve ser desfeito para fins tributários pelo Fisco, o que acarretará na incidência dos tributos sobre a relação de emprego dissimulada¹⁵⁷².

Reiterando o que foi dito: o alargamento da base contributiva da segurança social para as pessoas singulares pode contribuir para reduzir efeitos deletérios que formas desviadas de contratação de trabalhadores podem acarretar para o financiamento da segurança social. Com alcance do esforço contributivo sobre outras contraprestações pelo trabalho – que não aquelas decorrentes do salário em sentido estrito – e mesmo por alguns rendimentos do capital, a realização da igualdade na justa repartição dos esforços para o custeio da Segurança Social fica prestigiada.

Por contribuir com a realização da igualdade e visando o adequado financiamento do setor previdencial, o debate a respeito dessa possibilidade de tributação deve ser fomentado, ainda mais em um cenário globalizado e onde prevalecem o trabalho deslocalizado e formas diversas de contratação laboral, como os trabalhos por meio de plataformas e os dos nômades digitais.

Para evitar o risco de bitributação, parece-nos inviável que tal incidência alargada venha a ser realizada por meio de outro imposto, mesmo que com receitas consignadas à Segurança Social, justamente porque já há o IRS.

Resta-nos, discutir a possibilidade de que tal incidência sobre a pessoa singular decorra de uma contribuição para a Segurança Social.

¹⁵⁷⁰ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”. Tal dispositivo teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF em Ação Declaratória de Constitucionalidade 66, sob o fundamento da livre iniciativa, da valorização do trabalho e da liberdade da organização empresarial (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF*. Rel. Min. Carmem Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em: 21 dez. 2000. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345947467&ext=.pdf>. Acesso em: 30 out 2023.

¹⁵⁷¹ GUIMARÃES, Arthur. *PGFN vê risco fiscal na derrubada de decisões trabalhistas sobre pejotização pelo STF*. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/pgfn-ve-risco-fiscal-na-derrubada-de-decisoes-trabalhistas-sobre-pejotizacao-pelo-stf-26102023>. Acesso em: 29 out. 2023.

¹⁵⁷² CUNHA, Carlos Renato; COSTA, Valterlei Aparecido & VALLE, Maurício Dalri Timm do. A desconsideração da chamada “pejotização” para fins tributários e o dever de coerência sistêmico. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS. Volume XI*, n.º 3, 2016, p. 274 https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Cad-PPGDir-UFRGS_v.13_n.1.14.pdf. Acesso em: 30 out 2023.

À luz do direito português, não nos parece haver impedimento para que as contribuições do trabalhador incluam variadas parcelas pecuniárias ou indiretas decorrentes do trabalho, como já consta do código dos regimes contributivos do setor previdencial. Quanto aos rendimentos do capital da pessoa singular, matéria de incidência regular do IRS, já há de se ter mais cuidado. No entanto, se demonstrada a destinação do tributo para o custeio da reforma e das prestações previdenciais do próprio contribuinte, ainda que sob a égide da repartição, a noção sinalagmática está presente aqui.

No Brasil, em que pese tal incidência alargada sobre vantagens não salariais seja prevista limitadamente na base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo empregado, não há dificuldades para sua adaptação por meio de previsão legal. Já quanto ao capital, o maior receio que vejo seria a forma de controlar a obtenção de tais dados financeiros da pessoa singular com os recolhimentos previdenciais, os quais tradicionalmente são atrelados à remuneração do trabalhador. No entanto, como tanto o imposto sobre a renda da pessoa singular, quanto às contribuições sociais são tributos de competência da União e geridos pelo mesmo órgão arrecadador, qual seja a Receita Federal, tal afinamento poderia ser viabilizado.

Sobre a forma do tributo a ser usado para viabilizar tal alargamento da base contributiva da pessoa singular no Brasil, não haveria a possibilidade de ser por meio de outro imposto por duas razões principais: 1- a competência residual que a União poderia fazer uso para instituir novo imposto implica que não poderia ter o mesmo fato gerador de outro já existente e, como dito, já há o IRS (art. 154, CF/88); 2- as receitas de impostos não podem ser vinculadas ao custeio de ações estatais específicas, inclusive da Segurança Social (art. 167, IV, CF/88).

Todavia, poderia ser criada outra contribuição social, uma vez que a competência residual da União para instituir novas contribuições (art. 195, §4º, CF/88) não impede a coincidência de bases de cálculos do IRS. Vamos recordar, esse entendimento foi o adotado pelo STF ao validar juridicamente a incidência do Imposto de renda da pessoa jurídica/coletiva (IRPJ) com a Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), sendo que ambos têm como base de cálculo os lucros da pessoa coletiva.

Para não gerar distorções, iniquidades e excesso de carga fiscal sobre a pessoa singular, a eventual incidência de fontes de financiamento sobre amplas formas de retribuição pelo trabalho e sobre o capital devem ser tomadas de forma integrada com outras exações tributárias. Notadamente, a análise deve levar em considerações os efeitos conjuntos dessa fonte de

financiamento para a Segurança Social com o Imposto sobre os rendimentos da pessoa singular, a fim de preservar a capacidade contributiva, que não deixa de ser manifestação da igualdade¹⁵⁷³.

c) Tributação progressiva sobre empregadores que utilizam pouca mão de obra (robotização e inteligência artificial) e de alta lucratividade. *Robot taxes*

Tendo em vista os efeitos da 4ª (quarta) revolução industrial, na qual se percebe a diminuição dos rendimentos de trabalho assalariado na economia global, certamente há impactos nos recolhimentos contributivos que tradicionalmente irrigam o setor previdencial. Em razão das mudanças no mundo laboral, como o excesso de flexibilização e a robotização, um modelo de financiamento centrado no fator trabalho pode se mostrar inexequível no médio prazo.

Diante disso, ou será incrementada a transferência de recursos orçamentais gerais para a Segurança Social ou serão criadas novas fontes de financiamento, como incidências sobre robôs, cujas receitas podem ser direcionadas ao setor previdencial¹⁵⁷⁴. Por conta disso, o financiamento do sistema poderia ser baseado em contribuições dos robôs, dos impostos em geral ou através de taxas que incidam sobre o capital, inclusive que acompanhem a evolução do PIB (produto interno bruto) ao invés de estarem centrados apenas nas massas salariais¹⁵⁷⁵. Todas essas hipóteses de obtenção de receita, de uma maneira ou de outra, representam uma mudança na natureza do sistema previdencial que ficaria menos centrado pela relação sinalagmática entre contribuições e prestações¹⁵⁷⁶.

Mais adiante, discutiremos a possibilidade de contribuições que incidam sobre o valor adicionado gerado pelas atividades das empresas. Agora, trataremos das hipóteses de tributação que decorram da utilização de modernas tecnologias nos processos produtivos e que potencializam os riscos sociais, como o aumento do desemprego humano. Neste debate, nos concentraremos em duas hipóteses de tributação: as *robot taxes* e a incidência mais forte de

¹⁵⁷³O assunto será retomado no item 5.8 (Integração dos sistemas fiscais e de contribuições à Segurança Social nos âmbitos nacional e internacional como critério de isonomia).

¹⁵⁷⁴HORVATH JUNIOR, Miguel. Desafios à manutenção da proteção social da Revolução 4.0, da crise do estado de bem-estar e da justiça geracional e a busca por novas bases de financiamento. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*. Vol. 224, Ano 48, jul./ago. 2022, p. 71.

¹⁵⁷⁵SILVA, Armindo. *O setor dos serviços e os desafios da Segurança Social*. Lisboa: Confederação do Comércio e Serviços de Portugal, 2018. Disponível em: <https://ccp.pt/wp-content/uploads/2020/12/estudo-seguranc%CC%A7a-social.pdf>. Acesso em: 9 out 2023.

¹⁵⁷⁶COELHO, Miguel Teixeira. *Segurança social: passado, presente e futuro*. Porto: Vida Económica, 2019, p. 166.

contribuições sobre empresas que utilizam pouca mão de obra e de alta lucratividade, sempre diante do desafio de preservar a sustentabilidade do setor previdencial e obter a igualdade.

Iniciando pelas *robot taxes*, parece-nos inevitável que, diante do incremento de novas formas de produção baseadas na robotização e na inteligência artificial e das mudanças que provocam na sociedade e no mundo do trabalho, os sistemas fiscais tenham que se adaptar. Desta maneira, ACEMOGLU & JOHNSON¹⁵⁷⁷ inferem a necessidade de uma estrutura tributária mais simétrica nas incidências entre capital e trabalho, que iguale as taxas impositivas marginais da contratação e da capacitação da mão de obra diante dos custos fiscais que incidem sobre equipamentos e softwares.

As possibilidades que cercam uma possível *robot tax* apresentam variáveis diversas, sendo necessário definir, dentre outros aspectos: o contribuinte, se será o empregador do robô ou o próprio robô, que passaria a ser dotado de capacidade tributária passiva para tal; a base de incidência, a qual poderá ser um suposto salário atribuído ao robô ou o incremento da tributação da renda da pessoa coletiva; as taxas aplicáveis, nomeadamente se serão fixas ou progressivas; o tipo de tributo, o qual poderá ser um imposto sobre o rendimento, sobre as riquezas, um imposto indireto com limitações de deduções, uma taxa “pigouviana”¹⁵⁷⁸, ou contribuições para a Segurança Social¹⁵⁷⁹.

Sobre a tributação das novas tecnologias e as *robot taxes*, ROBERT KOVACEV¹⁵⁸⁰ infere que não deve implicar no recolhimento de impostos de forma automática e irrestrita sobre qualquer tipo de inserção tecnológica nos processos produtivos. Nesse sentido, deve haver a decisão sobre pontos como quem deve ser o contribuinte: a empresa que produz os robôs, as empresas que adquirem os robôs e os utilizam no seu processo produtivo ou os contribuintes que adquirem os bens produzidos pelos robôs.

Além disso, será necessário indicar os princípios que informarão a *robot tax*, especialmente se prevalecerá a capacidade contributiva, o princípio do benefício e a própria

¹⁵⁷⁷ACEMOGLU, Daron & JOHNSON, Simon. *Reequilibrar la inteligencia artificial*. International Monetary Fund, Diciembre de 2023. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/reequilibrar-la-inteligencia-artificial-acemoglu-johnson/>. Acesso em: 9 fev. 2024.

¹⁵⁷⁸ Neste caso, a incidência seria justificada para lidar com as externalidades decorrentes da robotização e teria finalidades extrafiscais (SHILLER, R. J. *Robotization Without Taxation?* Project Syndicate. 22 Mar. 2017. Disponível em: <https://www.project-syndicate.org/commentary/temporary-robot-tax-finance-adjustment-by-robert-j--shiller-2017-03>. Acesso em: 9 fev. 2024).

¹⁵⁷⁹OBERSEN, Xavier. Robot taxes: the rise of a new taxpayer. *Bulletin for International Taxation*, August 2021, pp. 371-379.

¹⁵⁸⁰KOVACEV, Robert J. A Taxing Dilemma: Robot Taxes and the Challenges of Effective Taxation of AI, Automation and Robotics in the Fourth Industrial Revolution. *The Contemporary Tax Journal*, vol. 9, n.º 2, Article 4. Disponível em: <https://doi.org/10.31979/2381-3679.2020.090204> <https://scholarworks.sjsu.edu/sjsumstjournal/vol9/iss2/4>. Acesso em: 4 dez 2023.

legalidade. Em que pese o destaque a ser conferido à capacidade contributiva e à igualdade como norteadores da hipótese tributária em discussão, não se pode ignorar os reflexos da tributação sobre a economia, tornando necessário também invocar a neutralidade, especialmente se relacionada à fiscalidade sobre o consumo¹⁵⁸¹.

Diante do quadro desenhado, em síntese, vale destacar a opinião de XAVIER OBERSON¹⁵⁸², para quem a forma mais adequada de tributação sobre o uso dos robôs deveria ter como base um salário imputado a eles. Feita essa imputação, ao robô seria conferida uma capacidade contributiva objetiva, diferentemente daquelas dos indivíduos, que é coletiva. Estaria presente aqui uma capacidade contributiva específica, na forma de uma distinta e restrita capacidade financeira atribuída aos robôs. Portanto, no longo prazo, a solução mais adequada seria definir legalmente os robôs como novas formas de contribuintes, tanto de tributos sobre a renda como sobre o consumo. Tal inferência seria auxiliada pelos instrumentos tecnológicos, diante de robôs cada vez mais eficientes e autônomos, sem prejuízo de deverem estar sujeitos à supervisão dos seres humanos. No mais, o registro dos robôs como contribuintes tornaria possível ainda identificar seus proprietários e, conseqüentemente, a capacidade econômica a eles gerada.

MIGUEL HORVATH JUNIOR¹⁵⁸³ levanta o questionamento a respeito de se os robôs podem ter capacidade contributiva, ou seja, se pode ser definido como sujeito passivo do tributo e suportar a carga tributária. Para responder a essa questão, infere que, no contexto da revolução 4.0, a tributação dos robôs se impõe como questão de justiça fiscal, permitindo que os recursos obtidos sejam direcionados para a proteção social daqueles que de algum modo são impactados pela sua utilização, especialmente por ficarem alijados do trabalho. Partindo dessa premissa e, tal como as empresas, as quais são consideradas como ficções jurídicas, defende que os robôs sejam dotados de personalidade jurídica e tributados. Sugere ainda que os modelos de tributação dos robôs poderiam seguir uma incidência fixa com base na renda presumida potencialmente decorrente da atividade de cada um ou por meio da tributação indireta em decorrência do valor gerado pelo robô na atividade produtiva, identificada para finalidades econômicas e tributárias.

¹⁵⁸¹BERETTA, Giorgio. Literature Review: Taxing Robots: helping the economy to adapt to the use of artificial intelligence. *Intertax*, Volume 48, n.º 3, 2020, pp. 351; 353.

¹⁵⁸²OBERSEN, Xavier. *Op. cit.*, pp. 380-381.

¹⁵⁸³HORVATH JUNIOR, Miguel. *Op. cit.*, 2022, pp. 78-79.

Em igual direção, HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO¹⁵⁸⁴, pugna por impostos sobre inteligências artificiais (*robot taxes*) diante da grande automação e dos altos lucros dos setores que empregam pouca mão de obra. Ao mesmo tempo em que defende um movimento de diminuição da carga fiscal sobre as pessoas e seus salários, com o direcionamento para fontes alternativas como a receita bruta.

No mais, a *robot tax* pode também existir em concomitância com a tributação mais forte sobre as empresas que empregam menos pessoas e obtém, provavelmente pela automação excessiva, resultados financeiros mais robustos¹⁵⁸⁵ e sobre lucros altos e de ocorrência instantâneas¹⁵⁸⁶. Essa última hipótese, qual seja a de impor tributos mais elevados às empresas que se beneficiam do uso intenso de robôs e demais meios de automação e, com isso, empregam pouca mão de obra, parece-nos mais compatível com os sistemas jurídicos brasileiro e português.

Eis as razões que nos fazem entender assim. Inicialmente, o modelo de tributar de maneira mais incisiva a pessoa coletiva que emprega pouca mão de obra e por isso obtém resultados muito expressivos, mantém a entidade empregadora como sujeito passivo do tributo. Considerando a linha de funcionamento clássica dos sistemas previdenciais, em que constam como responsáveis pelos seus funcionamentos os trabalhadores e os empregadores, haveria aqui maior compatibilidade. No mais, não seria necessário exigir grandes esforços e alterações na estrutura do modelo jurídico como um todo – não apenas na fiscalidade e na Segurança Social – em criar nos robôs um novo sujeito de obrigações (e quem sabe até de direitos?) .

Para efeitos do financiamento da Segurança Social, nomeadamente do setor previdencial, parece-nos que a noção de equivalência ficaria mais prejudicada se fossem os robôs mesmo identificados como contribuintes dos tributos destinados a custear as prestações

¹⁵⁸⁴MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Desoneração da folha é assunto tão antigo quanto atual*. Consultor Jurídico, 13 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-13/desoneracao-da-folha-e-assunto-tao-antigo-quanto-atual/>. Acesso em: 20 jan 2024.

¹⁵⁸⁵NASCIMENTO, Ricardo. Os robots devem pagar contribuições para a Segurança Social? In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, p. 238.

¹⁵⁸⁶Sobre os lucros inesperados e elevados percebidos por determinadas empresas, a União Europeia tem editado normativas prevendo a instituição de exações tributárias. Dentre elas, destaca-se a Resolução 2022/1854 do Conselho, que prevê a contribuição de intervenção de emergência para fazer face aos elevados preços da energia. Tal contribuição deve ser temporária e deve incidir sobre os altos lucros das empresas do setor energético que estejam situadas no território de cada país ou que apresentem ali estabelecimento estável e obtidos entre 2022 e 2023. Para tal, são considerados resultados positivos (lucros tributáveis) acima de 120% da média dos quatro anos fiscais anteriores, sobre cuja base deve incidir a taxa de ao menos 33%. Portugal implementou a referida contribuição. Também sobre os lucros extraordinários obtidos pelas empresas do setor de alimentos devem ser aplicados adicionais de IRC (imposto sobre os rendimentos de pessoas coletivas), deve incidir a contribuição extraordinária na base de 33%. (ALVARADO, Mery *et al.* (Editors). *European Tax Handbook 2023*. Amsterdam: IBFD, 2023, p. 1059).

sociais. Em que pese a capacidade contributiva (talvez baseada na presunção de rendimentos laborais a que o robô faria jus) pudesse autorizar a *robot tax* a confusão a respeito dos sujeitos responsáveis pelo financiamento permaneceria forte.

Vamos recordar que, não obstante os critérios de capacidade contributiva façam parte da conformação das contribuições para a segurança social, são mesmo elementos típicos dos impostos. Se trouxermos à análise a igualdade e a justa divisão dos esforços entre os indivíduos e empresas para arcar com as prestações financiadas pelas contribuições, reforçada pelo TC português quando do julgamento do acórdão 101/2023, o envolvimento dos robôs como contribuintes diretos, poderia deixar margens para o não atendimento deste pedido.

Por outro lado, entendemos que a responsabilidade das entidades empregadoras que se beneficiam de robôs e outros instrumentos tecnológicos em suas atividades econômicas devem ser mais oneradas para financiar as prestações sociais, diante de maior pressão aos riscos sociais como desemprego, intermitência e precarização do trabalho e erosão das carreiras contributivas dos trabalhadores. Ou seja, ao empregador, à luz da igualdade material e pelos efeitos que sua atividade provoca no mercado, é lícito impor taxas fiscais maiores e progressivas para financiar a segurança social. Não vemos vantagens em estabelecer obrigações tributárias aos robôs, sendo suficiente o enquadramento das empresas na tributação sobre os ganhos produzidos pela automação.

Vale recordar que, no Brasil, já está previsto que as contribuições sociais das entidades empregadoras poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das contribuições sobre o faturamento e o lucro (art. 195, §9º, CF/1988). Da mesma forma, há compatibilidade com o princípio da equidade social (art. 9º da LBSS portuguesa) e com o princípio da diversificação das fontes de financiamento (art. 88º, LBSS).

Relativamente ao direito brasileiro, deve-se resguardar a cautela no sentido de que, com a aprovação da Reforma Tributária, a novel Contribuição sobre bens e serviços não terá autorização para ter bases de cálculos diferenciais, conforme posto pela redação do art. 195, §9º a vigor a partir de 2027 (art. 3º c/c art. 23 da EC 132/2023). Nesse caso, a progressividade, se ocorrer, será por meio de alíquotas diferenciadas.

Portanto, entendemos que essa tributação mais forte sobre quem se utiliza de mais automação e menor volume de mão de obra é medida suficiente e afim ao que se pode denominar de *robot taxes*, que não precisa ter como sujeitos passivos os robôs, mas quem é seu proprietário e dele se beneficia em seu processo produtivo.

Lembramos, para finalizar esse assunto, que ajustes nas políticas públicas, particularmente no sistema de financiamento de prestações sociais, a fim de alcançar as mudanças tecnológicas, serão determinantes para indicar se os benefícios advindos desse processo serão amplamente distribuídos ou se ficarão acumulados em uma pequena porcentagem da população mundial¹⁵⁸⁷.

d) Impostos/contribuições sobre transações financeiras

Conforme ensina JOSEPH STIGLITZ¹⁵⁸⁸, na busca de novas fontes de financiamentos para as necessidades públicas, deve-se cogitar a taxação das transações financeiras, a qual, uma vez bem projetada, não só arrecadará recursos, mas também aumentará a eficiência e a estabilidade da economia. Isso porque operações de trading de curto prazo podem se tornar improdutivas e meramente especulativas, pois muitas vezes as pessoas singulares e coletivas realizam os movimentos em busca de vantagens sobre outras, a partir de informações privilegiadas. Portanto, daí a necessidade de regulamentar tais atividades e buscar recolher tributos do *trading* excessivo de curto prazo.

Relativamente à função regulatória de um tributo que incida sobre as transações financeiras, deve-se ter em conta que a livre circulação de capitais é tida como um dogma inabalável dos tempos atuais e do mundo globalizado, sob cujos paradigmas admite-se que pessoas singulares e coletivas enriqueçam usufruindo as infraestruturas públicas e instituições sociais de cada país, mas que, com apenas um “clique” em seu equipamento informático, transfiram seus recursos para outras jurisdições, sem que sejam tais riquezas adequadamente monitoradas e devidamente tributadas em conformidade com os demais parâmetros de determinado sistema fiscal nacional. Tal situação resulta em um poder censitário, pois os Estado ficam com os ônus de ter que explicar para suas populações imóveis que seria impossível cobrar os tributos adequados do capital volátil, cujos principais beneficiários costumam ser multimilionários, empresas multinacionais e altos rendimentos. Já para o restante da população

¹⁵⁸⁷TYSON, Laura & SPENCE, Michael. Explorando os efeitos da tecnologia sobre a desigualdade de renda. In: BOUSHEY, Heather; DeLONG, J. Bradford & STEINBAUM, Marshall (Org.). *Depois de Piketty: a agenda para a economia e a desigualdade*. Tradução: Alexandre Hubner, Luciano Vieira Machado e Marcelo José Ferraz Ferreira. São Paulo: Estação Liberdade, 2023, p. 268.

¹⁵⁸⁸STIGLITZ, Joseph E. *O povo, o poder e o lucro: capitalismo progressista para a era do descontentamento*. Tradução: Alessandra Bonrruquer. Rio de Janeiro/ São Paulo: Record, 2020, p. 228.

que se vê diante de elevada carga tributária sobre seus rendimentos e propriedades imóveis, fica um sentimento de injustiça social, fiscal e de aversão à globalização¹⁵⁸⁹.

Surge aí a proposta comunitária denominada *Tobin Tax*¹⁵⁹⁰, a qual faria incidir sobre as transações financeiras em Bolsa de valores ou mercados mobiliários, especialmente sobre o capital especulativos, com taxas a partir de 0,5%¹⁵⁹¹.

Em que pese tenham sido realizadas algumas experiências de tributos sobre a movimentação financeira, a proposta de regulação cambial foi perdendo força, especialmente diante do contexto dos dogmas de liberalização da economia e dos fluxos de capitais no mundo globalizado¹⁵⁹².

Com isso, passou-se a prestigiar finalidades arrecadatórias, tal como ocorreu no Brasil com o IPMF (Imposto sobre movimentações financeiras) e, posteriormente com a CPMF (contribuição provisória sobre movimentação financeira), a qual vigorou no país por até 2007 e cuja finalidade maior foi propagada como a de angariar recursos à saúde, que no sistema jurídico brasileiro compõe a Seguridade Social juntamente com a Previdência e a Assistência Social. Na França, no governo socialista de François Hollande, houve a criação de uma taxa incidente sobre transações financeiras, destinada inicialmente ao financiamento de programas sociais, em moldes semelhantes à *Tobin Tax*. Contudo, sua finalidade arrecadatória foi desvirtuada, pois aproximadamente apenas 10% de sua arrecadação fora destinada ao Fundo Solidário para o desenvolvimento¹⁵⁹³.

No aspecto comunitário, foi apresentada a proposta de diretiva do conselho, de 28 de setembro de 2011 (processo 2011/0261/CNS) sobre um sistema comum de imposto sobre as

¹⁵⁸⁹PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade*. Tradução: Maria de Fátima Oliveira do Couto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022, p. 184.

¹⁵⁹⁰A proposta da *Tobin Tax* surge no contexto do fim do acordo de *Bretton Woods*, quando os mercados financeiros, mais dinâmicos e especulativos, estavam em situação de clara desregulamentação, pois os governos não conseguiam controlar os intensos fluxos de fundos internacionais. Assim, o referido tributo foi pensado inicialmente em 1972 como uma taxa internacionalmente uniforme, embora administrado por cada país, sobre todas as conversões à vista de uma moeda para outra, proporcional ao montante da transação, na base de 1%, com a intenção de dissuadir os investimentos de curto prazo e com caráter especulativo. Como incide sobre a movimentação financeira, os investimentos de longo prazo e com menor volatilidade seriam menos afetados pela taxa. Posteriormente, os montantes das taxas foram reduzidos para 0,1 a 0,5%, mas permaneceria com as funções regulatórias e sendo implementada a nível mundial, em acordos com a gerência do Banco Mundial ou do FMI.(BARROSO, Nuno. *A taxa sobre transações financeiras na UE: taxa Robin Hood – um bom imposto*. Porto: Vida Económica, 2016, pp. 79-81).

¹⁵⁹¹TAVARES, Maria da Conceição. Prefácio à obra. In: CHESNAIS, François. *Tobin or not Tobin? Porque tributar o capital financeiro internacional em apoio aos cidadãos*. São Paulo: UNESP, 1999, p. 4.

¹⁵⁹²ALBUQUERQUE, Fabrício Sarmanho de. *Imposto global: da Taxa Tobin ao imposto patrimonial líquido*. Dissertação (Mestrado em Direito). Brasília: Universidade de Brasília, 2019, p. 19.

¹⁵⁹³ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD Development Co-operation Peer Reviews*: Paris: OECD, 2013, p. 30.

transações financeiras (ITF) ou FTT (*financial transaction tax*) e que altera a Directiva 2008/7. A proposta visava à aplicação de um imposto comum sobre as transações financeiras, cujos objetivos principais consistem em fazer com que as instituições financeiras contribuam de forma equitativa para os custos da crise e evitar a fragmentação do mercado interno das transações financeiras¹⁵⁹⁴. Contudo, a referida proposta foi retirada pela Comissão Europeia na data de 30.04.2016¹⁵⁹⁵, sendo até hoje a criação do referido imposto objeto de debates e de tentativas de introdução, no bojo de propostas de receitas próprias da União, notadamente após o contexto da crise pandêmica.

Os países deveriam consignar parte das receitas desse tributo a fins sociais de cariz internacional, como o combate à fome e à pobreza com as receitas arrecadadas pela *Tobin Tax*. Embora pudesse aí ser vislumbrada uma oneração dos mercados financeiros, haveria a possibilidade de regular a volatilidade dos mercados e estabilização das transações cambiais, ao mesmo tempo em que seriam fomentados recursos, a fim de reduzir as desigualdades sociais, ampliar a rede de proteção social e fortalecer os laços de solidariedade com toda a sociedade¹⁵⁹⁶.

O tributo sobre transações financeiras volta à discussão com o pacote de medidas fiscais e de obtenção de receitas próprias para a União Europeia no programa de resposta à pandemia,

¹⁵⁹⁴O ITF incidiria sobre todas as transações financeiras, que abrange, a compra e a venda de um instrumento financeiro como as ações de sociedades, as obrigações, os instrumentos do mercado monetário, as ações de fundos de investimento, os produtos estruturados e derivados e a celebração ou alteração de contratos de derivados, na condição de que, pelo menos, uma parte na transação seja estabelecida num Estado-Membro (EM) e que uma instituição financeira (tais como empresas de investimento, mercados organizados, instituições de crédito, empresas de seguros e de resseguros, organismos de investimento coletivo e fundos de pensão ou gestores de fundos, bem como qualquer outra empresa cuja parte significativa da sua atividade envolva transações) estabelecida no território de um Estado-Membro seja parte na transação, quer agindo por sua própria conta, ou por conta de outrem, ou em nome de outra parte na transação. Foram estabelecidas exceções ou não incidências tributárias, tais como transações no mercado primário, especialmente no que concerne à emissão de ações de sociedades ou obrigações e transações que envolvam os bancos centrais dos Estados-membros. O ITF incidiria quando da realização de cada transação financeira, sendo arrecada por cada estado-membro, os quais não poderiam praticar taxas inferiores às mínimas de 0,1% sobre todas as transações financeiras não incluídas nos contratos de derivados ou 0,01% sobre todas as transações financeiras relacionadas com contratos de derivados. Sobre estas transações financeiras, poderiam ser cobradas apenas o ITF ou o IVA (imposto sobre o valor acrescentado), nos termos das diretivas europeias. UE. *Proposta de Diretiva do Conselho, de 28 de setembro de 2011, sobre um sistema comum de imposto sobre as transações financeiras e que altera a Diretiva 2008/7/CE [COM(2011) 594 final – Não publicada no Jornal Oficial]*. EUR-Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/PT/legal-content/summary/financial-transaction-tax.html#:~:text=0%2C1%20%25%20sobre%20todas%20as,relacionadas%20com%20contratos%20de%20derivados>. Acesso em: 2 jun. 2023.

¹⁵⁹⁵UE. *Retirada de Propostas da Comissão. (2016/C 155/04). Jornal Oficial da União Europeia, C 155/3*. EUR-Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A52016XC0430%2801%29>. Acesso em: 5 jun. 2023.

¹⁵⁹⁶ALBUQUERQUE, José Luís & ALMEIDA, João Ramos de. Há alternativas de financiamento? In: LOUÇÃ, Francisco; ALBUQUERQUE, José Luís; JUNQUEIRA, Vitor & ALMEIDA, João Ramos de (Coord). *Segurança social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, pp. 151-152.

NextGenerationEU, nos termos da resolução do Parlamento Europeu 2022/2172, de 20 de maio de 2023¹⁵⁹⁷.

Isso porque, tendo em vista a integração europeia, se faz necessário o incremento de mais recursos específicos e próprios da União Europeia, os quais não serviriam apenas a financiar fundos específicos europeus, mas também contribuiriam para um projeto mais efetivo de integração, pois serviriam para legitimar a solidariedade e a redistribuição de riquezas como uma das bases da União. Para tal, a redistribuição não deve ser apenas entre os estados, mas sim deve atingir de maneira mais efetiva as populações, especialmente as mais vulneráveis, com os beneficiários da integração e dos ganhos do mercado interno a financiar tais recursos. Nessa toada, os recursos financeiros da União Europeia devem focar na: atividade econômica viabilizada pelo mercado interno, as quais são realizadas em determinados locais, mas são capazes de provocar externalidades em estados-membros diversos; atividades econômicas em que o estado-membro não consegue individualmente regular e tributar, mas que, como são viabilizadas pelo mercado interno, devem ser alcançadas pelas políticas fiscais e regulatórias da União¹⁵⁹⁸; os impostos da União devem incidir mais sobre aqueles que obtenham mais-valias em razão da integração europeia.

Nesse último aspecto, permanecem válidas as sugestões de alguns tributos novos de índole comunitária, dentre eles o *financial transaction tax* e impostos sobre atividades fronteiriças de cunho bancário e financeiro, os quais não substituem os impostos nacionais sobre os rendimentos das pessoas coletivas, mas representam uma forma de alcançar atividades empresariais transfronteiriças e que muitas vezes se beneficiam da deslocação de capitais e da concorrência fiscal. Com isso, o imposto europeu teria um caráter moderador dessas atividades¹⁵⁹⁹.

Em suma, a implementação e aceitação do ITF remanesce com uma questão ideológica, de querer abraçar o problema das desigualdades sociais, reduzir a acumulação de riquezas e

¹⁵⁹⁷PARLAMENTO EUROPEU. *Resolução do Parlamento Europeu, de 10 de maio de 2023, sobre recursos próprios: um novo começo para as finanças da UE, um novo começo para a Europa (2022/2172(INI))*. Parlamento Europeu. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0195_PT.html. Acesso em: 5 jun. 2023.

¹⁵⁹⁸ Conforme já previa o programa do mercado interno do Livro Branco de 1985, havia dois grandes desafios em matéria de fiscalidade à consolidação do mercado interno: a União Econômica e Monetária e os instrumentos de governação econômica, especialmente o Pacto de Estabilidade e Crescimento, levando a grandes opções conjuntas de política econômica (PALMA, Clotilde Celorico & LOBO, Carlos Baptista. Limitações internacionais à definição da Política Fiscal Nacional. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte. *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010, p. 100).

¹⁵⁹⁹MADURO, Miguel Poiares. New governance for the european Union and the euro: democracy and justice. *Yearbook of polish european studies*. San Domenico di Fiesole: European University, 2012, pp.. 13-16. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1814/24295>. Acesso em: 1 jul. 2021)

fortalecer os ditames do Estado Social. Em outras palavras, o ITF procura aproximar a preocupação social em um contexto de ampla especulação de capital, ao regular seus fluxos e, com isso, registrar e fiscalizar os patrimônios e os sinais presuntivos de riquezas. Assim, pode ser um instrumento de desenvolvimento social e de moderação dos amplos poderes dos agentes financeiros¹⁶⁰⁰.

Percebe-se, pois, que as destinações almejadas pelo tributo sobre transações financeiras são capazes de convergir com as finalidades da Segurança Social, desde que haja afetação de suas receitas (na integralidade ou em parte) para este setor da atuação pública.

Eventual esforço de adaptar tal tributo ao sistema jurídico português, seria tecnicamente viável sua veiculação por meio de um imposto, já que seria lastreado na capacidade contributiva daqueles que realizam transações financeiras, onde a noção de bilateralidade seria muito fraca. No mais, admite-se em Portugal que a lei consigne receitas de impostos para finalidades públicas, inclusive à Segurança Social, como decorre do AIMI, de parte do IRC e do IVA. Já o manejo desta incidência por meio de contribuições financeiras não seria adequado, especialmente pela dificuldade de enxergar de maneira mais evidente a relação entre os contribuintes, os fatos tributados e os fins de proteção social almejados. Assim, deve-se mais uma vez relembrar que a obrigatoriedade de observância de tal liame foi reforçada com a declaração de inconstitucionalidade da CESE (acórdão 101/2023 do TC), por entender que a igualdade não fora observada.

Já no Brasil, a solução mostra-se diversa, pois não se admite a consignação de receitas fiscais para financiar despesas públicas em específico, em obediência ao disposto no art. 167, IV da CF/88. Por isso, pouco plausível seria a instituição de um imposto tendo as transações financeiras como base de incidência.

Já a figura tributária das contribuições sociais poderia ter lugar, inclusive com destinação de receitas para o setor previdencial brasileiro, pois já houve a CPMF com essa mesma hipótese, cuja destinação era a Saúde. Deve-se recordar, inclusive, que a Saúde pública no Brasil integra a Seguridade Social juntamente com a Previdência e a Assistência Social (art. 194, CF/88). Pelo requisito da igualdade e da relação sinalagmática entre as destinações das receitas e os contribuintes, não enxergamos grandes obstáculos no Brasil. A um, porque admitem-se no Brasil contribuições previdenciárias que não estão totalmente afins à relação laboral, como ocorre com a COFINS (sobre o faturamento das empresas), a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido), a COFINS importação e a contribuição sobre as receitas de

¹⁶⁰⁰BARROSO, Nuno. *Op. cit.*, 2016, pp. 82-83.

concursos de prognósticos. A dois, porque o fundamento da incidência seria a capacidade contributiva dos que lidam com transações financeiras, e, pela ótica da igualdade, estariam aptos a contribuir sobre esses fatos.

Em que pese essa compatibilidade formal com as figuras das contribuições, a tributação das transações financeiras vem ganhando a antipatia dos setores econômicos, sociais e políticos no Brasil, os quais relembram a antiga CPMF como um tributo de índole regressiva. Por isso, não se vem avançando sobre a possibilidade de tal incidência quando da discussão de novas medidas fiscais no Brasil.

e) Impostos/contribuições sobre o valor adicionado e receitas das Pessoas Coletivas

Em mundo globalizado, automatizado, envelhecido e permeado pelos já mencionados *novos riscos sociais*, em que a riqueza se concentra cada vez no capital do que no trabalho, não é viável assentar nesse último o financiamento e a sustentabilidade da Segurança Social. Por isso, discute-se se o fator capital também deve ser objeto de incidências fiscais e contributivas para garantir a sustentabilidade da Segurança Social, a fim de garantir não apenas estabilidade, mas também equidade entre os contribuintes¹⁶⁰¹.

JOSÉ LUIS ALBUQUERQUE E JOÃO RAMOS DE OLIVEIRA¹⁶⁰² consideram que não restam muitas possibilidades que possam alargar a arrecadação e fazer frente aos novos riscos sociais. Pela necessidade de ir além das fontes tradicionais de financiamento do setor previdencial, cogita-se a tributação do capital e dos rendimentos financeiros indicando como uma das possibilidades a redistribuição do peso global das contribuições patronais, cujo foco seria o valor acrescentado das empresas e não mais o volume de emprego. Com isso, os referidos autores propõem uma nova fórmula de financiamento que combine a maior participação patronal dos setores mais produtivos e com menor grau de utilização de mão-de-obra, ao mesmo tempo que se incentiva as empresas e os trabalhadores a realizem o desconto social tendo por base os valores de seus resultados financeiros.

É possível que o alargamento da Taxa Social Única (TSU)¹⁶⁰³, não se detenha apenas sobre as remunerações do trabalhador, mas que alcance também a lucratividade das empresas,

¹⁶⁰¹SILVA, José António Vieira da. *Segurança Social – As sustentabilidades necessárias*. Público, 8 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/05/08/economia/opiniaio/seguranca-social-sustentabilidades-necessarias-1871763>. Acesso em: 9 out 2023.

¹⁶⁰²ALBUQUERQUE, José Luis & ALMEIDA, João Ramos de Há alternativas de financiamento? In: LOUÇÃ, Francisco; ALBUQUERQUE, José Luis; JUNQUEIRA, Vitor & ALMEIDA, João Ramos de. (Coord) *Segurança social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, pp. 149-152.

¹⁶⁰³Conforme consta do item 5.5, “b”.

tal como sobre o seu Valor Acrescentado Líquido (VAL) que inclui remunerações, lucros e juros. Tal incidência poderia corrigir as desigualdades setoriais que se verificam nas contribuições, estabilizar a base contributiva no cenário de redução dos pesos das remunerações e colocaria a Segurança Social a se beneficiar diretamente dos aumentos de produtividade decorrentes do avanço tecnológico das empresas com alta lucratividade¹⁶⁰⁴.

Um tributo sobre os valores adicionados das empresas para financiar a Segurança Social, a substituir as incidências contributivas concentradas nos salários pagos, permitirá que todos os fatores de produção, ou seja, o capital e o trabalho, participassem do financiamento da Segurança Social. Isso poderia contribuir para a neutralidade na tributação e aliviar os custos do trabalho. O valor adicionado como base dessa tributação não se concentraria sobre os salários, mas também consideraria também os lucros, a depreciação, os empréstimos e os investimentos¹⁶⁰⁵. Nesse aspecto, seriam incluídos aí também os ganhos decorrentes do uso de robôs e da inteligência artificial¹⁶⁰⁶.

Com isso, esperam-se consequências positivas na criação de empregos, mas argumenta-se que poderia haver queda no ritmo de modernização das empresas, com possíveis efeitos negativos na produtividade e no crescimento do emprego a longo prazo¹⁶⁰⁷.

Defende-se também que a tributação sobre o valor acrescentado líquido pode também permitir a redução da TSU, a qual, se ficar concentrada no fator de produção trabalho, com a diminuição do potencial deste último, deverá provocar profundos decréscimos arrecadatários. Realizada essa incidência sobre o valor acrescentado líquido, o trabalho seria desonerado e mais postos laborais poderiam ser abertos¹⁶⁰⁸.

Em Portugal, em que pese algumas propostas já endereçadas por partidos políticos à esquerda, o financiamento do setor previdencial ainda permanece concentrado nos salários, a partir de contribuições das entidades empregadoras e dos trabalhadores.

Sem ignorar os componentes políticos, econômicos e sociais, a análise a respeito da constitucionalidade de eventual tributação nessa linha deve, como nas demais hipóteses aqui

¹⁶⁰⁴LAGOA, Sérgio & BARRADAS, Ricardo. *Op. cit.*, p. 58.

¹⁶⁰⁵LEXER, Michaela Georgina & SCARCELLA, Luisa. Artificial Intelligence and Labor Markets. A Critical Analysis of Solution Models from a Tax Law and Social Security Law Perspective. *Rivista Italiana Di Informatica e Diritto*, 2019, pp. 53-73, p. 66. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4014798. Acesso em: 20 dez 2023.

¹⁶⁰⁶OBERSEN, Xavier. *Op. cit.*, p. 375.

¹⁶⁰⁷CICHON, Michel; SCHOLZ, Wolfgang; MEERENDONK, Arthur van de; HAGEMER, Krzysztof; BERTRANOU, Fabio; PLAMONDOU, Pierre. *Financing Social Protection*. Geneva: International Labour Office and International Social Security Association, 2004.

¹⁶⁰⁸SILVA, Armindo José Patrício da. *O Sistema complementar de pensões: ainda é possível recuperar o tempo perdido?* Lisboa: Confederação do comércio e serviços de Portugal, 2020, p. 15. Disponível em: <https://ccp.pt/wp-content/uploads/2020/12/o-sistema-complementar-de-penso%CC%83es.pdf>. Acesso em: 12 out. 2023.

aventadas, ser pautada pela igualdade. Como é esse princípio informador da capacidade contributiva e a última é que motivaria o alívio das contribuições patronais sobre os salários em direção aos resultados econômicos, não se projeta, em um primeiro momento, obstáculos à implementação dessa proposta.

No entanto, o resultado vai depender da formatação da incidência contributiva, quando deverão ser levadas em conta fatores como: a formação da base coletável, as taxas aplicadas e a aplicação da substituição de forma genérica ou apenas a determinados segmentos da atividade econômica ou a pessoas coletivas que obtenham resultados financeiros satisfatórios ou empreguem quantidade razoável de mão de obra.

No Brasil, a substituição da contribuição patronal sobre os salários por uma outra incidente sobre a receita bruta (e não sobre o valor adicionado líquido das empresas) já vem sendo experimentada desde 2011, na chamada “desoneração da folha de pagamento”. Conforme trabalhado no tópico 4.2.8, “b”, a referida modalidade de financiamento da previdência teve sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, embora tenha provocado perdas de receitas e acentuado o déficit do regime geral de previdência social. Tanto que a prorrogação de sua vigência é objeto atualmente de entraves políticos e legislativos entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo.

Peço vênha para sugerir que a desoneração da folha de salários e sua substituição sobre a receita bruta ou sobre o valor acrescentado líquido deve ser medida totalmente afim à sustentabilidade da previdência social e como medida de enfrentamento aos novos riscos sociais. Ou seja, se for para atender setores que empregam de maneira robusta e que precisam ser desonerados – assim como a repercussão fiscal e contributiva sobre os rendimentos do trabalhador – a substituição da contribuição sobre a folha salarial pode ter lugar. E as diminuições nas fontes de financiamento da segurança social devem ser compensadas pela incidência de contribuições sobre a receita (de maneira impositiva e não facultativa) aos setores que pouco empregam, apresentam lucratividade e automação excessiva. Assim, entendo que estariam contemplados, coerentemente, os fins extrafiscais da medida, ao mesmo tempo em que o princípio da igualdade, no sentido da justa repartição dos encargos, seria também prestigiado.

f) Tributos sobre o capital, a riqueza e consignações de receitas fiscais

Deve-se considerar também o expressivo aumento da renda decorrente do capital em proporção ao trabalho, o que torna cada vez o produto líquido concentrado nas mãos de

investidores e capitalistas, ao invés de serem partilhados em salários¹⁶⁰⁹. Tal cenário tende a fomentar a desigualdade, o que dá ensejo às propostas de incremento de tributação sobre o capital¹⁶¹⁰.

Geralmente, em desfavor da tributação mais incisiva do capital, levantam-se argumentos desfavoráveis, os quais podem assim ser sistematizados: a mobilidade do capital, pelo que este tende a se deslocar de jurisdições que apliquem taxas tributárias mais agravadas sobre eles; os detentores do capital têm maiores possibilidade de praticar a evasão fiscal, especialmente por poderem diferir rendimentos ou de transferi-los para outras bases com cenários fiscais mais amigáveis; a tributação desencoraja o empreendedorismo e o investimento, o que causa danos econômicos e a diminuição da receita de outros tributos¹⁶¹¹.

Dentre as propostas de novas fontes de receitas a fim de reduzir as desigualdades sociais e regular o mercado financeiro e a produção e manutenção das riquezas, destaca-se a proposta formulada por THOMAS PIKETTY¹⁶¹² de um imposto sobre o capital, o qual, idealmente, seria mundial e progressivo. Considerando as imensas dificuldades a implementação de tal incidência global, pois haveria como pressuposto para ela a ampla cooperação fiscal e social entre os países, PIKETTY¹⁶¹³ propõe a implementação da tributação sobre o capital de maneira gradual e escalonada para os países que abraçarem a ideia, com taxas moderadas, a fim de garantir a função regulatória. Para enfrentar essas dificuldades, uma solução mais simples seria as transmissões automáticas de informações bancárias e declarações pré-preenchidas de patrimônio para o âmbito mundial. Se estes mecanismos não forem adotados de forma global, fica muito difícil inferir onde os ativos com maior potencial arrecadatório estão localizados, dentre de um contexto de livre circulação de capitais, como ocorre fortemente na União

¹⁶⁰⁹ Conforme estudo realizado nas maiores economias do globo, em média, cada ponto porcentual do capital está relacionado a um aumento de 0,89% na maior participação de renda de um 1% da população. (BENGTTSSON, Erick & WALDENSTRÖM, Daniel. Capital Shares and Income Inequality: Evidence from the Long Run. *The Journal of Economic History*, 78, n.º 3, 2018, pp. 712-743. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/journals/journal-of-economic-history/article/capital-shares-and-income-inequality-evidence-from-the-long-run/CA36D0F50F1AA476A44A0E43F8096639>. Acesso em: 2 fev. 2024).

¹⁶¹⁰ São propostas outras medidas para diminuir a desigualdade interpessoal, como a desconcentração da titularidade de ativos, a qual é vista como mais eficaz por BRANKO MILANOVIC, embora este não descarte a utilização em conjunto com a tributação sobre o capital (MILANOVIC, Branko. Aumento da renda decorrente do capital e seu efeito sobre a desigualdade de renda pessoal. In: BOUSHEY, Heather; DeLONG, J. Bradford & STEINBAUM, Marshall (Orgs.). *Depois de Piketty: a agenda para a economia e a desigualdade*. Tradução: Alexandre Hubner, Luciano Vieira Machado e Marcelo José Ferraz Ferreira. São Paulo: Estação Liberdade, 2023, pp. 305-307).

¹⁶¹¹ GOUVEIA, Ana Fontoura. Mitos sobre pensões e envelhecimentos. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs.). *A crise e o direito à segurança social*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 52-53.

¹⁶¹² PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução: Mônica Baugarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrinsic, 2014, pp. 501-505.

¹⁶¹³ *Idem*, p. 507.

Europeia¹⁶¹⁴⁻¹⁶¹⁵. Tal possibilidade de imposto mundial sobre o capital e a riqueza, a fim de reduzir as desigualdades, pode estar mais próxima de avançar, uma vez que está prevista para junho de 2024 a apresentação de um projeto pelo G-20, conforme evidencia declaração do Ministro da Fazenda (Finanças) brasileiro em cúpula realizada na data de 29 de fevereiro de 2024¹⁶¹⁶.

No geral, os impostos de renda sobre o capital de base ampla tendem a ser uma forma mais eficientes e menos custosos administrativamente. Para fortalecer a progressividade, a maneira que os países tributam a renda de capital pessoal poderiam ser revistos. Dentre outras medidas, os países poderiam considerar a introdução de sistemas de “imposto de renda progressivo dual”, que sobre os rendimentos sob uma tabela de alíquotas separadas, em alíquotas progressivas. A tabela tarifária poderia isentar ou tributar a taxas baixas a renda familiar total de capital abaixo de um limiar mínimo. Isso também poderia encorajar os contribuintes de menor rendimento a poupar mais, gerando distribuição de riqueza e reduzindo as desigualdades¹⁶¹⁷.

Admitindo a possibilidade de tributação do capital para fazer frente às necessidades financeiras do Estado e para reduzir as crescentes desigualdades nos rendimentos e nos patrimônios, a OCDE recomenda a tributação sobre o patrimônio móvel, pois costuma haver incidências fiscais sobre o patrimônio imobiliário, como é o caso do IMI português. No mais, podem ser adotados impostos sucessórios e de impostos progressivos sobre o capital¹⁶¹⁸.

Na ausência de tributação da renda para o financiamento da Segurança Social, poder-se-ia adotar, em substituição, um imposto sobre todo o patrimônio líquido, o que recai na

¹⁶¹⁴PIKETTY, Thomas. *Op. cit.*, 2014, p. 515.

¹⁶¹⁵Tal proposta de Piketty se assemelha ao imposto *Tobin*, pois a tributação de transações financeiras internacionais teria potencial de gerar amplas receitas fiscais e reduzir as desigualdades sociais, uma vez que o fluxo de movimentações é intenso. Além disso, o sistema, ao permitir o registro dos fluxos, combateria a evasão fiscal e os paraísos fiscais. (BUFFON, Marciano & ANSELMINI, Priscila. O imposto mundial sobre o capital: da sua relevância sócio-jurídica para a redução da desigualdade de renda e patrimônio, a partir de Piketty. *Revista de Direito Internacional, econômico e tributário (RDIET)*, vol. 12, n.º 1, Jan-Jul 2017, pp. 1-26, p. 7).

¹⁶¹⁶HADDAD: “Super-ricos do mundo precisam contribuir de forma mais justa e proporcional”. G20 – Brasil 2024, 29 fev. 2024. Disponível em: <https://www.g20.org/pt-br/noticias/haddad-super-ricos-do-mundo-precisam-contribuir-de-forma-mais-justa-e-proporcional>. Acesso em: 29 fev. 2024.

¹⁶¹⁷ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies*, n.º 26, Paris: OECD Publishing, 2018, pp. 100-101. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 20 jan. 2024.

¹⁶¹⁸PALMA, Clotilde Celorico. Tributação e desigualdade: algumas considerações. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 184.

discussão da tributação sobre a riqueza (*wealth tax*)¹⁶¹⁹. Assim, são admitidos impostos globais sobre a riqueza incidente sobre todo patrimônio líquido mobiliário e imobiliário das pessoas singulares e coletivas¹⁶²⁰, desde que não haja dupla tributação com impostos sobre o capital¹⁶²¹ e os impostos sucessórios¹⁶²².

Como já dito, os rendimentos decorrentes do trabalho vêm perdendo força proporcionalmente ao trabalho, o que impacta na sustentabilidade dos sistemas previdenciais, os quais são baseados nas relações laborais. Contudo, a saída não deve ser retroagir na proteção social, mas repensar a forma de financiamento dos sistemas de saúde, assistencial e previdenciais. Para tal, BRYONJOLFSSON & MCAFEE sugerem a instituição de impostos sobre o capital, sobre a poluição e outras externalidades negativas sobre o meio ambiente e sobre o valor agregado/adicionado das empresas, sobre a diferença entre seus custos (mão-de-obra, matérias primas e salários) e os preços que eles cobram de seus clientes, além do próprio IVA¹⁶²³.

A tributação sobre o capital, se aplicada de maneira equilibrada e bem coordenada, poderá ser uma alternativa ao excesso de tributação sobre o fator trabalho. Tendo em conta que

¹⁶¹⁹Tradicionalmente, são postas duas possibilidades de impostos sobre as riquezas: aqueles cobrados periodicamente sobre as riquezas líquidas das pessoas (*wealth tax*) e aqueles aplicados instantaneamente quando da transmissão patrimonial, como os impostos sobre heranças e doações. Por serem ambos aplicáveis sobre bases líquidas, ou seja, o patrimônio total é deduzido de dívidas e ônus, são mais facilmente aceitos sob o ponto de vista da equidade. KESSLER, Denis & PESTIEAU, Pierre. The taxation of wealth in the EEC: facts and trends. *Canadian Public Policy: Analyse de Politiques*. Vol. 17, n.º 3, The Role of Wealth Taxes in Canada / L'Impôt sur la richesse, Sep., 1991, pp. 309-321. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/3551638?origin=crossref>. Acesso em: 9 jun. 2023).

¹⁶²⁰Os impostos sobre a riqueza (*wealth taxes*) geralmente incidem sobre o patrimônio geral dos indivíduos, dos agregados familiares e, em alguns países, sobre as empresas. Nestes, são excluídas dívidas e há limites de isenções e a sua base de cálculo tende a abranger bens imóveis e móveis, inclusive depósitos bancários e saldos de investimentos, geralmente com faixas de isenção a patrimônios de menor monta. São quase sempre impostos mais abrangentes sobre o patrimônio líquido. Já os impostos sobre a propriedade incidem sobre o montante bruto de bens específicos, sem levar em conta dívidas e a totalidade de bens do contribuinte e aí não há uma relação direta com o nível de riqueza do proprietário (número de propriedade) ou da titularidade (núcleo familiar e/ou número de usufrutuários do patrimônio), embora sejam admitidas exceções nas legislações nacionais e locais. (CARVALHO JR, Pedro & PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação do Brasil. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio & SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento/Rio de Janeiro: FGV Rio, 2017, p. 581).

¹⁶²¹Os limites entre os impostos sobre os rendimentos do capital e os impostos sobre a propriedade às vezes podem ser confusos como, por exemplo, os impostos sobre a propriedade imobiliária cobrados com base em uma renda líquida presumida e que levam em conta circunstâncias pessoais dos contribuintes, os quais são classificados como impostos sobre o rendimento pela (ORGANISATION FOR ECONOMIC AND CO-OPERATION DEVELOPMENT. The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. *OECD Tax Policy Studies*, n.º 26, Paris: OECD Publishing, 2018, p. 48. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>. Acesso em: 20 jan. 2024).

¹⁶²²PALMA, Clotilde Celorico. *Op. cit.*, 2021, p. 185.

¹⁶²³BRYONJOLFSSON, Erik & MCAFEE, Andrew. *The second machine age: work, progress and prosperity in a time of brilliant Technologies*. New York and London: W. W. Norton & Company, 2014, pp. 207-209.

as novas formas de trabalho decorrentes da automação e da digitalização da economia ainda são carentes de maior captura fiscal e regulação trabalhista, a tributação do capital para financiar a Segurança Social pode mitigar os riscos postos à sustentabilidade da Segurança Social¹⁶²⁴. Assim, recomenda-se uma maior participação do capital no financiamento da Segurança Social, especialmente das empresas de capital intensivo, a fim de aliviar a carga altamente concentrada no fator trabalho e para desincentivar a automatização e robotização¹⁶²⁵.

Diante da realidade portuguesa, em que há grande concentração da tributação sobre o consumo e, em segundo lugar, no fator trabalho¹⁶²⁶, ALEXANDRE MERGULHÃO¹⁶²⁷, em recente estudo, propõe maior incidência sobre o capital. Além da criação de novos tributos e diminuídas as taxas dos tributos sobre o consumo e o trabalho, propõe que a legislação fiscal deve ser ajustada. Para reduzir tais distorções e de mitigação da progressividade, sugere a diminuição paulatina das várias opções hoje vigentes de não englobamento de rendimentos de capital, de mais-valias e de renda no âmbito do IRS. Como afirma: “Ao alargar a obrigatoriedade de englobamento, que foi aplicada este ano às mais-valias especulativas, a todos os rendimentos dos agregados do último escalão de IRS estaríamos a aproximar a carga fiscal de IRS da média da UE. No entanto, esta proposta não alteraria o IRS pago por 99,5% dos agregados”.

ANTONIO CARLOS LEÃO, JOZÉLIA NOGUEIRA E CINTIA ESTEFANIA FERNANDES¹⁶²⁸ propõem um Fundo de Previdência Público, de caráter solidário, o qual seria municiado pelas contribuições sociais e por diversos ativos financeiros, dentre eles o ouro. Sugerem ainda novas formas de financiamento decorrentes de receitas tributárias (como parte do imposto sobre a renda das pessoas singulares) e não tributárias, obtidas a partir de multas e preços públicos relacionados à exploração dos recursos naturais, fundamentadas na necessidade de preservação

¹⁶²⁴GOUVEIA, Ana Fontoura. Mitos sobre pensões e envelhecimentos. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs.). *A crise e o direito à segurança social*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 52.

¹⁶²⁵SANTOS, António Carlos dos. Da crise do estado à crise do estado fiscal. TOC. *Revista da OTOC*, n.º 201, dezembro 2016, p. 33. Disponível em: https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2017/03/web_revista201.pdf. Acesso em : 8 jun. 2023.

¹⁶²⁶Entre 2000 e 2022, os principais impostos que recaem o fator trabalho aumentaram 4 pontos percentuais do PIB (16,2% para 20,2%), apesar de o peso dos rendimentos do trabalho sobre o PIB ter caído mais de 6 pontos percentuais (de 60,2% para 54%). INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICAS. *Informação à comunicação social*. INE, 22 de setembro de 2023. Disponível em: https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=627495121&att_display=n&att_download=y. Acesso em: 25 jan. 2024.

¹⁶²⁷MERGULHÃO, Alexandre. A Fiscalidade em Portugal. *Estudo Causa Pública*, novembro de 2023, pp. 27-28. Disponível em: <https://causapublica.org/estudos/a-fiscalidade-em-portugal/>. Acesso em: 15 jan 2024.

¹⁶²⁸NOGUEIRA, Jozélia; FERNANDES, Cintia Estefania & LEÃO, Antonio Carlos C. de. Um novo sistema único de previdência pública com sustentabilidade tributária. *Revista Internacional Consinter de Direito*, n. X, 1º semestre de 2020, p. 343.

dos interesses das gerações futuras, as quais poderiam usufruir, pela via previdência, dos benefícios que as atuais percebem da exploração de ativos ambientais não renováveis. Haveria, pois, um caráter compensatório pelas externalidades ambientais decorrentes da exploração econômica, além de reforçar a ideia de financiamento do setor previdencial por meio de riquezas da nação¹⁶²⁹.

Ainda em matéria de fiscalidade, cabe destacar as consignações de receitas fiscais à Segurança Social, como ocorrem em Portugal com o AIMI e com parcelas do IRC e do IVA¹⁶³⁰. Em que pese a importância arrecadatória de tais medidas, há quem entenda que o excesso de consignações de receitas tributárias¹⁶³¹ levaria a que grupos de contribuintes financiassem determinadas categorias de despesas, o que pode ensejar violações a princípios do Estado democrático de direito, como a solidariedade, a universalidade, a capacidade contributiva e a igualdade, esta última na dimensão da repartição dos encargos públicos¹⁶³².

Não obstante a ponderação acima, nos posicionamos pela compatibilidade de tais consignações e da tributação do capital com o princípio da diversificação das fontes de financiamento da Segurança Social, consagrado no art. 88º da atual Lei de Bases (04/2007). O uso de tal técnica de obtenção de receitas será ainda mais aceitável se observada a componente da capacidade contributiva das pessoas singulares e coletivas, dado o componente redistributivo das pensões previdenciais e das prestações da Seguridade Social.

Ainda, por conta da progressiva fragilidade dos tributos incidentes sobre o trabalho para financiar o setor previdencial, especialmente em razão dos novos riscos sociais provocados pela automação, pelas novas formas de trabalho independente e semidependente e deslocalizados, é de se esperar que o capital responda pelas fontes de financiamento dos sistemas protetivos. Preferencialmente, que seja tributado o capital de pessoas singulares, mas principalmente de coletivas, que se beneficiem do cenário globalizado e onde florescem os novos riscos sociais.

Em que pese os justos receios a respeito da fuga de capital, não seria crível dispensar os recursos especulativos e voláteis desse esforço de financiamento, pelo que deve ser estimulada

¹⁶²⁹NOGUEIRA, Jozélia; FERNANDES, Cintia Estefania & LEÃO, Antonio Carlos C. de. Um novo sistema único de previdência pública com sustentabilidade tributária. *Revista Internacional Consinter de Direito*, n.º X, 1º semestre de 2020, pp. 344-345.

¹⁶³⁰Conforme já tratado no Capítulo 4, item 4.1.5, alínea “d”.

¹⁶³¹De acordo com RICHARD MUSGRAVE e PEGGY MUSGRAVE, a consignação pode ter utilidade se estiver relacionada à tributação de benefícios ou se permitir que os cidadãos possam optar por determinadas prestações públicas que revelem despesas públicas e, por isso, serem obrigados a remunerá-las. No entanto, a consignação de receitas, em exagero, pode ser um procedimento arbitrário que leva à rigidez orçamental. (MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora Campus & Editora da Universidade de São Paulo, 1980, p. 200).

¹⁶³²MACHADO, Jónatas E. M. & COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2018, pp. 27-28.

a cooperação fiscal internacional, a fim de garantir que não sejam alguns beneficiados de esquemas abusivos ou de planejamento fiscal agressivo para se eximir de suas obrigações fiscais. Com isso, pretende-se prestigiar a igualdade material e a capacidade contributiva e, conseqüentemente, a justiça fiscal.

No que tange à compatibilidade de tais receitas sobre o capital a financiar a Segurança Social, no Brasil, ao contrário de Portugal, não seria possível se dar por consignação de receitas de impostos, novamente aqui pela vedação imposta pelo art. 167, IV, CF/88. No máximo, seria possível o financiamento indireto, ou seja, os impostos são arrecadados e, havendo necessidade, os recursos orçamentais gerais – não se distinguindo se decorrem de determinado tributo – são transferidos para cobrir défices nas contas da Seguridade Social.

Embora tal sistemática ainda seja juridicamente admitida, os esforços empreendidos pela última Reforma da Previdência no Brasil (EC 103/19), especialmente a separação contábil das rubricas orçamentais da Previdência, da Assistência e da Saúde (art. 194, Parágrafo Único, VI, CF/88) podem desestimular o uso de recursos fiscais para financiar o setor previdencial. Por isso, sendo constada a conveniência econômica do capital vir a financiar a Segurança Social brasileira, a constitucionalidade da exação seria mais facilmente assegurada se a espécie escolhida for uma contribuição social. Considerando que já há contribuições sociais sobre as receitas das atividades empresariais (a atual COFINS), o lucro das pessoas coletivas (CSLL) e, futuramente, sobre o consumo de bens e serviço (CBS, aprovada pela Reforma pela Reforma Tributária), a eventual nova contribuição não deve repetir esses mesmos fatos gerados, sob pena de se tornar incompatível com o disposto no art. 195, §4º da CF/88. Portanto, o capital que pode se tornar hipótese de incidência dessas contribuições seriam aqueles de natureza diversa, como as mais valias obtidas por agentes do mercado financeiro e o capital imobilizado de grandes grupos econômicos.

5.6 Inclusão do trabalho mediante plataformas e dos nômadas digitais.

Igualdade e justa repartição dos encargos do financiamento

a) A proteção social aos trabalhadores mediante plataformas e aos nômadas digitais

Conforme consta do terceiro capítulo da presente tese¹⁶³³, o mundo contemporâneo e globalizado lida com modalidades atípicas de trabalho que não se prendem às noções tradicionais de subordinação e de delimitação tempo-espacial. Das situações existentes e das

¹⁶³³Especialmente no item 3.8, alíneas “b” e “c”.

múltiplas variáveis que apresentam, iremos retomar a análise do tema com enfoque nas situações de teletrabalho, do trabalho realizado mediante plataformas digitais e dos nômadas digitais.

Tais situações, junto a outras como as terceirizações¹⁶³⁴, contribuem para o aumento da informalidade. Diante do aumento da informalidade no mercado de trabalho, o que deve se acentuar mais ainda após a pandemia de COVID-19 e em razão da digitalização da economia, especialmente por conta do incremento do trabalho à distância e mediante plataformas digitais, faz-se necessário encontrar novas formas de proteção social que alcancem esses trabalhadores se adaptem a esta realidade¹⁶³⁵.

A OIT¹⁶³⁶ recomenda que os benefícios da segurança social sejam estendidos a todos os trabalhadores, inclusive aqueles de plataformas digitais, mediante o aperfeiçoamento e adaptação dos esquemas legais se for necessário¹⁶³⁷.

¹⁶³⁴O fomento das terceirizações, da subcontratação e da classificação indireta de trabalhadores como contratados autônomos resultam no chamado “local de trabalho fissurado”, em que se observam estruturas de negócios que permitem a algumas empresas – muitas delas de grande porte – utilizar-se de mão de obra que não fica sob sua responsabilidade jurídica direta, em clara intenção de atenuar suas obrigações trabalhistas, fiscais e perante a Segurança Social. Assim, as relações de emprego se tornam mais tênues, a responsabilidade pelo cumprimento das leis é transferida para outros negócios e os patamares de equidade salarial ficam mais dispersos (pois são vários os empregadores). A força de trabalho fica mais vulnerável, o que contribuiu para o aumento da desigualdade (WEIL, David. Desigualdade de renda, determinação de salários e local de trabalho fissurado. *In*: BOUSHEY, Heather; DeLONG, J. Bradford & STEINBAUM, Marshall (Org.). *Depois de Piketty: a agenda para a economia e a desigualdade*. Tradução: Alexandre Hubner, Luciano Vieira Machado e Marcelo José Ferraz Ferreira. São Paulo: Estação Liberdade, 2023, pp. 271-274).

¹⁶³⁵Como exemplo dessas novas formas de proteção social, no contexto da pandemia de COVID-19, à luz do Direito brasileiros, JOSÉ ROBERTO AFONSO propõe a criação de um “seguro-destrabalho”, o qual seria uma expansão do seguro-desemprego. Isso porque o último é vinculado apenas àqueles que perdem seus empregos formais, ao passo que a nova figura alcançaria aquele que trabalhava como autônomo, MEI (microempreendedor individual – na forma de pessoa jurídica) ou empresa individual. Tal benefício alcançaria os trabalhadores afetados pelas medidas de distanciamento social e seriam custeados por recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador, sem prejuízo da complementação pelo aumento da dívida pública em situações de crise ou mediante de novos tributos, como a contribuição social emergencial sobre altas rendas (AFONSO, José Roberto. Os desafios do distanciamento: propostas de seguro-destrabalho e inovação social. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís & AFONSO, José Roberto. *Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil*. São Paulo: Almeida, 2020, pp. 415-418).

¹⁶³⁶Ainda de acordo com o referido relatório, vários países introduziram inovações para estender a segurança social a trabalhadores da plataforma. Estes incluem exigir que plataformas cobrem os custos do seguro de acidentes de trabalhadores independentes (França); estendendo segurança social para trabalhadores independentes (muitos países da América Latina); e dando trabalho benefícios de lesões e morte para trabalhadores em plataformas específicas (Indonésia e Malásia). Dentro da resposta à pandemia de COVID-19, alguns países estenderam os benefícios de doença a todos trabalhadores (Irlanda) e subsídios de desemprego aos trabalhadores independentes sem seguro (Finlândia e Estados Unidos). INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Employment and Social Outlook: the role of digital labour platforms in transforming the world of work*. International Labour Office. Geneva: ILO, 2021, pp. 24-27. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_771749.pdf. Acesso em: 16 maio 2022.

¹⁶³⁷A OIT, atenta a desafios diversos que as mudanças no mundo provocam, por meio de sua Comissão Mundial sobre o Futuro do Trabalho, editou o Relatório “*Trabalhar para um futuro melhor*”, em 2019, inclusive como reforço do papel do Organismo Internacional no centésimo ano de sua fundação. Do referido documento, extrai-se a clara intenção de resgatar os valores fundantes da instituição, sendo um deles o de que o “Trabalho não é uma mercadoria” e na centralidade do ser humano nas agendas sociais e econômicas. Assim, os objetivos preconizados por este instrumento são carregados de valores humanistas, manifestos em aspectos diversos como a digna

Desta forma, a proteção social deve alcançar aqueles que, mesmo sob a não cobertura de trabalhos por conta de outrem, estejam em situação econômica similares aos empregados. Por exemplo, não têm limitação de jornada de trabalho, não gozam da garantia do salário-mínimo e de normas de segurança e saúde do trabalho. Algumas sugestões para enfrentar essa dificuldade seriam: o alargamento do conceito de trabalho independente, a criação de categorias laborais intermédias ou a extensão das leis laborais aos trabalhadores economicamente dependentes que trabalhem individualmente e sem auxílios de empregados¹⁶³⁸.

Há também a necessidade de, conforme preceituado pela Organização Internacional do Trabalho, garantir a qualquer trabalhador um piso de direitos, independentemente de seu status, de modo a alcançar não apenas o trabalhador por conta de outrem, mas também o independente, inclusive aqueles que estejam na informalidade. Nesse contexto, deve-se considerar que o trabalhador nos tempos atuais tende a se deslocar entre o emprego assalariado e o trabalho autônomo, não podendo falhar a rede de proteção em atender suas necessidades¹⁶³⁹.

Considerando-se que as formas de trabalho flexíveis e deslocalizadas tendem a crescer e que ainda muitos desses trabalhadores gozam de proteção limitada ou inexistente diante de situações como o desemprego e acidente de trabalho, devem a eles ser garantidos os direitos laborais e de Segurança Social. Todavia, as condições, muitas vezes informais, de suas atividades não permitem a cobertura pelos marcos regulares de proteção social. Em razão disso, impõe-se a extensão da proteção social a essas novas relações de trabalho, que pode ser realizada mediante a adaptação dos seguros sociais existentes e a adoção de soluções inovadoras para efetivar condições salariais, de trabalho e de proteção adequadas¹⁶⁴⁰.

qualidade de vida, a se manifestar, dentre outros aspectos, na cobertura universal da proteção social, assim como em outros elementos para o convívio social justo, igualdade de gênero e trabalho sustentável e digno a todos, inclusive com a garantia de aprendizado permanente. (MARANHÃO, Ney & SAVINO, Thiago Amaral Costa. O futuro do trabalho sob o olhar da OIT: análise do relatório “trabalhar para um futuro melhor” (março/2019). In: MARANHÃO, Ney & TUPINAMBÁ, Pedro Tourinho (Coord.). *Direito Internacional do trabalho: estudos em homenagem ao Centenário da OIT*. São Paulo: LTR, 2019., p. 303)

¹⁶³⁸WEISS, Manfred. Labour Law and human dignity. *Revista de Questões Laborais*. Ano XXVII, n.º 56, jan./jul. 2020, pp. 17-18.

¹⁶³⁹ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Trabalho para um futuro mais brilhante*. Genebra: Bureau internacional do trabalho, 2019, pp. 35-36.

¹⁶⁴⁰De acordo com o relatório da OCDE *Good Jobs for all in a changing world of work*, a cobertura dessas situações pela proteção social seria mediante: a criação de novos esquemas de benefícios sociais, a expansão dos sistemas de benefícios não contributivos; a implementação de pisos de benefícios sociais e tornar a proteção social mais portátil entre países e mesmo internamente, diante da possível filiação dos trabalhadores a diferentes regimes. Como medida mais radical, o referido estudo não descarta a implementação de Rendimentos básicos incondicionais (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Good Jobs for all in a changing world of work*. Paris: OECD, 2018, pp. 11-12. Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/good-jobs-for-all-in-a-changing-world-of-work-9789264308817-en.htm>. Acesso em: 17 maio 2023).

Sem ter a pretensão de avançar em demasia sobre o espinhoso assunto do enquadramento laboral dos que trabalham por plataformas digitais e distantes da sede da empresa e as múltiplas consequências que esses modelos impactam em diversas áreas do Direito, inclusive na arrecadação de receitas para o Estado, cabe fazer breves registros a respeito de duas grandes classes de opiniões que costumam transitar quando se debate o assunto.

De um lado, estão aqueles que defendem que a flexibilização das relações laborais e que a dinâmica produtiva deve se impor, mesmo que relativizando os conceitos tradicionais de trabalho e de proteção conferidas pelas instituições sociais. Nesse contexto, há reformas trabalhistas que alteram os regimes de contratação e permitem novas modelagens empresariais mais arraigadas na descentralização da mão de obra, na terceirização e em contratos de trabalhos intermitentes.

Em razão da alteração das políticas globais e dos processos produtivos, muitas vezes sob a justificativa de se prestigiar o que é entendido como “inovações”, além das baixas taxas de crescimento econômico ao longo do mundo, defende-se que o padrão de emprego tradicional deve ser ponderado. Nesse escopo, a prioridade passa a ser garantir ao homem o direito ao trabalho de forma ampla, a sua livre iniciativa e a sua subsistência e de sua família, desde que não configure fraude ou desvirtuamento fático da relação típica de emprego¹⁶⁴¹. Busca-se prestigiar, assim, a livre iniciativa econômica e empresarial¹⁶⁴².

Na mesma direção, nas formas de trabalho por plataformas e que refletem a realidade da *gig economy*, propaga-se a ideia de que o trabalhador goza de liberdade para aceitar ou não o trabalho, definir quantas horas trabalha e onde irá realizar as atividades, o que normalmente levaria ao afastamento da subordinação jurídica e do enquadramento como trabalhador por conta de outrem. Contudo, essa ideia de liberdade é criticada e tida como uma utopia, pois tais trabalhadores não organizam a prestação do serviço, não definem o preço do serviço pago pelo terceiro e as condições de remuneração. Tais tarefas cabem às plataformas, que a todo tempo

¹⁶⁴¹FREDIANI, Yone. Relações de trabalho no terceiro milênio e seus reflexos no mercado de trabalho. In: FREDIANI, Yone (Coord.). *A valorização do trabalho autônomo e a livre iniciativa*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 295.

¹⁶⁴² Nesse aspecto, vislumbra-se que o vocábulo “empreendedorismo” é utilizado, sob a justificativa de se estimular a livre-iniciativa, para esconder do âmbito da proteção laboral situações que devem estar sob o esquema protetivo da relação de emprego, inclusive com todas as consequências sociais e encargos tributários e contributivos delas decorrentes. Junto com essa concepção, vem o entendimento, orientado pelo neoliberalismo, de que o mercado seria autorregulado, o Estado deveria diminuir sua intervenção em questões sociais e políticas e que os privados devem buscar, por seus próprios meios, prover a realização de suas necessidades (ESTEVES, Juliana Teixeira. *O direito da seguridade social e da previdência social: a renda universal garantida, a taxação dos fluxos financeiros internacionais e a nova proteção social*. Recife: UFPE, 2015, p. 121).

tem o poder de dirigir a relação laboral, de acordo com a conveniência de seus modelos de negócios¹⁶⁴³.

No mais, o trabalhador pode se deparar com situações economicamente desfavoráveis, pois tem que arcar, muitas vezes sem apoio da plataforma, com custos da prestação de serviços e instrumentos de trabalho. Diante da assunção de tais despesas, algumas delas de alto valor, como a aquisição de veículos, o trabalhador se vê endividado e, conseqüentemente, mais suscetível a submeter-se a maior carga de trabalho, mesmo que em condições desvantajosas. Há aqui, indiretamente, um “controle pela dívida” exercido pela plataforma¹⁶⁴⁴.

Há ainda posições intermédias que procuram conciliar a necessidade de adaptação às mudanças nos processos produtivos à eficiência e aos padrões de competição global à proteção social. Sob essa lógica, a relação empregatícia formal não deve ser aplicada a qualquer forma de trabalho, pois ali o modelo era o de empresa com atividade concentrada, o que nem sempre se observa mais, já que a descentralização e as terceirizações são mais comuns. No entanto, em casos em que o trabalhador execute trabalhos essenciais à atividade principal da empresa, haverá subordinação estrutural ou integrativa, pois inerente ao regular funcionamento da empresa. É de se impor aí, portanto, a relação típica laboral subordinada, com suas conseqüências trabalhistas e previdenciárias.

Há ainda de se olhar para situações definidas como de “*trabalho semidependente*”, que vem a ser um trabalhador autônomo, o qual não tem interesse em se subordinar de forma estrita à estrutura organizacional da empresa. O trabalhador aí não é um típico empregado, mas também não goza de absoluta autonomia na execução de seus serviços. Isso porque a sua situação financeira não permite que goze de livre decisão sobre seus negócios e costuma depender, ao menos em parte, da estrutura organizacional de uma ou mais empresas. Trata-se de uma situação fronteira entre o trabalhador por conta de outrem e o independente¹⁶⁴⁵.

Entendemos que esse enquadramento se mostra mais adequado para acomodar a situação jurídica do trabalhador mediante plataformas digitais e de muitos sem vínculo formal e que trabalham à distância em relação à sede do empregador.

¹⁶⁴³TODOLÍ-SIGNERS, Adrian. The End of the Subordinate Worker? Collaborative Economy, On-Demand Economy, Gig Economy, and the Crowdworkers' Need for Protection. *International Journal of comparative labour law and industrial relations (IJLLIR)*, 33 (2), 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2899383. Acesso em: 7 jun. 2023.

¹⁶⁴⁴OLIVEIRA, Murilo. O salário por peça e a dependência econômica nas plataformas digitais. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022, p. 368.

¹⁶⁴⁵NAHAS, Thereza C. Considerações a respeito da relação de trabalho: a questão do trabalho semidependente e da subordinação estrutural. In: FREDIANI, Yone (Coord). *A valorização do trabalho autônomo e a livre iniciativa*. Porto Alegre: Magister, 2015, pp. 279-280.

Portanto, urge avançar na regulamentação normativa a respeito de uma terceira categoria de trabalhadores, que não são nem os trabalhadores por conta de outrem, mas também que não se adequam ao trabalhador independente¹⁶⁴⁶.

Nesse sentido, já foram realizadas mudanças nas legislações internas de alguns países, como recentemente fez o Estado Português ao dispor sobre o *trabalhador economicamente dependente*¹⁶⁴⁷. No Brasil, na data de 4 de março de 2024, o Presidente da República enviou ao Congresso Nacional um projeto de lei que regulamenta o trabalho de transporte por aplicativos, sendo criada uma categoria: “trabalhador autônomo por plataforma”¹⁶⁴⁸. Embora restrita às plataformas e aos trabalhadores que lidam com transporte de passageiro, o projeto de lei, que ainda será submetido à apreciação do Poder Legislativo, representa um passo significativo na regulamentação do tema e contribui para a sustentabilidade da Segurança Social, ao prever contribuições previdenciárias próprias nestas condições de trabalho¹⁶⁴⁹.

¹⁶⁴⁶ HEALY, Joshua; NICHOLSON, Daniel & PEKAREK, Andreas. *Should we take the gig economy seriously? Labour & Industry: a journal of the social and economic relations of work*, vol. 7, n.º 3, 2017, p. 4. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320763757_Should_we_take_the_gig_economy_seriously. Acesso em: 8 maio 2023.

¹⁶⁴⁷No que tange às demais espécies de trabalho realizados à distância, o art. 165º do Código do Trabalho foi alterado pela lei 83, de 06 de dezembro de 2021. Pela novel redação conferida ao texto normativo, o âmbito de proteção foi alargado a situações de trabalho à distância sem subordinação jurídica, mas em regime de dependência econômica em determinados aspectos. Assim, tanto aos trabalhadores por conta de outrem em situação de teletrabalho quanto aos trabalhadores à distância com dependência econômica referente aos seguintes aspectos: fornecimento de equipamentos e sistemas pelo empregador, salvo expresso acordo com o trabalhador (art. 168º) igualdade de direitos em relação aos demais trabalhadores no que tange à formação, promoção na carreira, limites de jornada de trabalho, descanso, férias, proteção à saúde e segurança no trabalho, rendimentos, participação sindical (art. 169º), direito à privacidade (art. 170º) e vedação à exposição a substâncias e materiais perigosos ou que coloquem em risco a integridade do trabalhador (art. 170º-A).

¹⁶⁴⁸De acordo com o art. 3º, §1º do referido projeto de lei, considera-se o trabalhador por aplicativo aquele que atenda às seguintes condições: inexistência de qualquer relação de exclusividade entre o trabalhador e a empresa operadora de aplicativo, assegurado o direito de prestar serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros em veículo automotor de quatro rodas, com intermediação de mais de uma empresa operadora de aplicativo no mesmo período; inexistência de quaisquer exigências relativas a tempo mínimo à disposição e de habitualidade na prestação do serviço. No mais, o período máximo de conexão do trabalhador com a plataforma não poderá ultrapassar 12 horas diárias. Além de direitos referentes à organização sindical, medidas para garantir a segurança, remuneração proporcional ao salário mínimo, ressarcimento dos custos ao trabalhador quando da prestação do serviço (BRASIL. *Projeto de Lei Complementar que dispõe sobre a relação de trabalho intermediado por empresas operadoras de aplicativos de transporte remunerado privado individual de passageiros em veículos automotores de quatro rodas e estabelece mecanismos de inclusão previdenciária e outros direitos para melhoria das condições de trabalho*. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2024/03/projeto-de-lei-complementar-regulamentacao-motoristas.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2024).

¹⁶⁴⁹No aspecto previdencial, o trabalhador que preste o serviço de transporte remunerado privado individual de passageiros em veículo automotor de quatro rodas, com intermediação de empresa operadora de aplicativo, nos termos do disposto no art. 3º, será considerado contribuinte individual e sua contribuição será calculada mediante a aplicação da alíquota de 7,5% sobre o salário-de-contribuição, que será de 25% do valor aferido ao mês. Já a operadora de transporte por aplicativo irá à alíquota de 20%, incidente sobre o salário de contribuição do trabalhador que preste serviço por ela intermediado, no mês. (BRASIL. *Proposta de Projeto de Lei cria pacote de direitos para motoristas de aplicativos*. Ministério do Trabalho e Emprego, 4 mar. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/noticias-e-conteudo/2024/Marco/proposta-de-projeto-de-lei-cria-pacote-de-direitos-para-motoristas-de-aplicativos>. Acesso em: 4 mar. 2024).

Portanto, reitera-se que a Segurança Social não deve alcançar apenas os trabalhadores por conta de outrem e os independentes. Isso implica dizer que aqueles a laborarem em situação de informalidade e que trabalhem para plataformas digitais, os quais poderiam, em princípio ser qualificados como independentes, também merecem a proteção trabalhista e da segurança social.

Embora ainda exista certa convergência quanto à definição do trabalhador submetido à “*gig economy*”, com a atenção ao critério da dependência pessoal, há decisões discrepantes na jurisprudência dos países europeus quanto às consequências laborais, fiscais e previdenciais que pautam as relações de trabalho¹⁶⁵⁰. Ainda, a adoção de diferentes qualificações da mesma situação para efeitos fiscais e trabalhistas acentua a insegurança jurídica ao indivíduo, que ao mesmo é trabalhador e merece proteção laboral e da Segurança Social, mas também é contribuinte dos impostos sobre o rendimento e das cotizações aos sistemas previdenciais. Desta forma, urge a adoção de maior e melhor regulamentação para mitigar os riscos fiscais, laborais e tributários. Sobre essa problemática, passamos a discutir algumas soluções apontadas.

A OCDE¹⁶⁵¹ posiciona-se pela necessidade de construir uma agenda que seja compatibilizada com os novos paradigmas tecnológicos, inclusive aqueles relativos ao mercado de trabalho. Tendo em conta a necessidade de reduzir a recrudescente desigualdade social, são

¹⁶⁵⁰De acordo com estudo publicado pela *Intertax* em 2021, havia uma tendência de tratar os trabalhadores da *gig economy*, quanto às questões laborais, como empregados, como demonstrado por decisões de tribunais da Espanha e da França, ou trabalhadores por conta própria, mas aos quais se aplicariam as consequências das relações de emprego, conforme decidiu a Suprema Corte Italiana. Quanto às mudanças legislativas, a Itália equiparou esses trabalhadores a empregados, a Holanda os aproximou dos trabalhadores independentes, o Reino Unido os alocou em uma categoria intermediária, enquanto a Alemanha ainda não reagira ainda a essas mudanças no mercado de trabalho, mantendo as categorias tradicionais do direito laboral e de enquadramento ao direito previdencial. O enquadramento do trabalhador de plataformas digitais como detentor de uma relação de emprego também tende a repercutir em termos de enquadramento nas regras de recolha de impostos sobre os rendimentos e, consequentemente, nas contribuições aos sistemas de previdência social por parte das entidades empregadoras e dos próprios trabalhadores. Por exemplo, Em França, a consequência de um reenquadramento do trabalhador em princípio rotulado como atípico como empregado e não como independente, implicará que a empresa tomadora dos serviços, como as plataformas digitais, estará sujeita a uma contribuição previdencial à taxa de 45%, enquanto os trabalhadores deverão recolher cotizações de 23% sobre seus ganhos. Se o trabalho for rotulado como independente, o trabalhador deveria recolher o valor de cem euros e a empresa pagaria apenas cento e quarenta e cinco euros pelo recebimento dos serviços, além de estar obrigada ao recolhimento, mediante desconto, da contribuição do trabalhador. Já na Alemanha, em caso de reenquadramento da tipologia como de trabalho por conta de outrem, o empregador deverá pagar as contribuições para a Segurança Social retroativamente aos últimos quatro anos ou aos últimos trinta anos, se a conduta for deliberada, além de coima de 1% ao mês pelo atraso. Assim, eventual reclassificação da condição laboral, traz efeitos tributários drásticos, o que impacta nos custos das empresas e nas obrigações sobre as remunerações pagas aos trabalhadores. (MURDOCH, Gillian; MAURER, Ludmilla; SMALE, Anne-Carien; MIRABELLA, Andrea; PORAS, Geoffrey; D’ANTHONAY, Eleonore & ROGEL, Davinia. Taxation of Workers in the Gig Economy: a european perspective. *Intertax*, vol. 49, n.º 1, 2021, pp. 71-81, p. 75; 80-81).

¹⁶⁵¹ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *The future of work: OECD Employment Outlook* 2019. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/employment/oecd-employment-outlook-2019_9ee00155-en. Acesso em: 15 fev. 2024.

propostas intervenções estratégicas no provimento de bens e serviços, dentre os quais se incluem políticas educacionais, tecnológicas e industriais para a expansão de bens ligados à proteção social e ao provimento de direitos fundamentais. Em suma, a OCDE reconhece que adaptar-se ao mundo 4.0 não deve implicar no incremento da precarização.

Na mesma direção, em Portugal, o Livro Verde sobre o futuro do trabalho, ainda que reconheça o interesse do país de atrair os nômadas digitais para, notadamente aos locais menos habitados, urge ser posto um enquadramento fiscal específico para eles. Além disso, devem ser criadas soluções para a melhor integração desses trabalhadores no país, nomeadamente no plano da contratação por empresas, no acesso a seguros de trabalho, à saúde, à segurança e à proteção social¹⁶⁵².

Embora não exista uma solução única, a segurança social precisa ser estendida aos trabalhadores de plataformas e aos nômadas digitais, adaptando soluções políticas jurídicas e administrativas. Tais medidas podem ser adotadas especialmente em áreas sensíveis de obscuras e complexas relações contratuais, tais como os acidentes de trabalho. Ainda que o trabalho realizado sob plataformas digitais ocorra principalmente como independente, mesmo a eles não se pode eximir a cobertura pela segurança social, como manifestação que é do princípio da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial do trabalhador ¹⁶⁵³.

Ainda que com mais direitos previdenciais do que os conferidos aos trabalhadores independentes, aqueles que laboram sob plataformas digitais sem subordinação direta não tendem a gozar da mesma cobertura social conferida aos trabalhadores por conta de outrem, sob pena de riscos à sustentabilidade da Segurança Social¹⁶⁵⁴.

Por isso, mais do que combater as novas formas de trabalho, o foco deve estar em repensar e desenhar novas políticas públicas de proteção aos trabalhadores. Diante do exposto, as legislações trabalhistas e de Segurança Social devem se adaptar a estas novas formas de trabalho, instituindo novas regulações e mecanismos de proteção social ao trabalhador em face de riscos como o desemprego, a intermitência laboral¹⁶⁵⁵ e a não formalização de vínculos formais com as empresas.

¹⁶⁵²MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL. *Livro Verde sobre o Futuro do Trabalho*. Lisboa: Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social: Lisboa, 2022. p. 72-73. p. 174

¹⁶⁵³SIMM, Zeno. Há espaço para se ampliar a proteção social trabalhista eficiente do trabalhador em plataforma? IN: MORAIS, Océlio de Jésus C. de (Org). *Constituição, trabalho e previdência: desafios a superar na sociedade tecnológica*. São Paulo: LTR, 2020, p. 207-208.

¹⁶⁵⁴COELHO, Bárbara Rosário. A aplicabilidade do regime jurídico do teletrabalho ao trabalho através de plataformas digitais. *Revista de Questões Laborais*, Ano XXVII, n.º 58, Jan/Jul 2021, p. 123.

¹⁶⁵⁵Nesse sentido, pela necessidade de adaptação à novas formas de trabalho e com a intenção de atenuar os efeitos da precarização e da informalidade, o Código do Trabalho português vem sofrendo alterações nos últimos anos, tanto no que se refere ao regime jurídico do contrato de trabalho a termo, com a introdução da figura do contrato

Assim, a regulamentação do trabalho em plataformas digitais e demais formas de prestação de serviço intermediadas pela tecnologia e pela informática nos aspectos trabalhista, fiscal e da segurança social deve conciliar, simultaneamente, a promoção do empreendedorismo e a flexibilidade, com empregos de qualidade, direitos e proteção aos trabalhadores¹⁶⁵⁶.

A busca pela garantia adequada de cobertura social aos trabalhadores em plataformas digitais e dos nômades digitais pela Segurança Social não prescinde, portanto, da coordenação internacional. Nesse aspecto, sugere-se que os esquemas de ligação estabelecidos pelo regulamento europeu 883/2004 inicialmente para aspectos transfronteiriços devam ser estendidos aos trabalhadores virtuais, em uma acepção de mobilidade virtual. Como o referido texto normativo, forte no seu art. 11, estabelece como principal elemento de conexão para definir o sistema de segurança nacional a ser adotado o do local da atividade, aqui deve ser adaptado para um novo conceito, qual seja o de “*digital workplace*”. Ainda, devem ser prestigiados novos critérios relativos a trabalhadores independentes com fontes de rendimentos de vários países, tal como aquele do local do maior volume de rendimentos recebidos¹⁶⁵⁷.

No mais, surgem questões transnacionais¹⁶⁵⁸ e de mudanças de vínculos físicos, jurídicos e laborais do trabalhador por mais de um país, o que determina o cuidado com imigrantes¹⁶⁵⁹ e a portabilidade¹⁶⁶⁰ das prestações de segurança social e de recolhimento contributivo entre os países.

de muito curta duração, a regulamentação do contrato de trabalho intermitente e regras alargadas do chamado período experimental na contratação, que pode se estender a até 180 dias.

¹⁶⁵⁶ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Good Jobs for all in a changing world of work*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/publications/good-jobs-for-all-in-a-changing-world-of-work-9789264308817-en.htm>. Acesso em: 17 mai 2023.

¹⁶⁵⁷ TSETOURA, Anna. The impact of digitalization on employment-productivity and the role of social protection: socio-economics costs and legal options. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022, pp. 71-72

¹⁶⁵⁸ A esse respeito será tratado neste capítulo, item 5.8.

¹⁶⁵⁹ No que se refere aos trabalhadores migrantes, especial atenção deve ser dada à permanência da cobertura social em seu país de origem e naqueles aos quais ele se dirige para trabalhar e viver. Nesse diapasão, é necessário que, ao realizar o movimento transnacional, ele possa levar suas contribuições sociais decorrentes da filiação previdencial no seu país de origem. De acordo com estudo da *Swiss Agency for Cooperation and development*, os trabalhadores migrantes normalmente conseguem ter acesso ao sistema de proteção social nas seguintes situações: existência de um acordo bilateral ou multilateral entre os países estabelecendo critérios de elegibilidade e portabilidade nos sistemas de proteção social respectivos; programas unilaterais, previsão de igualdade de tratamento ou acessos voluntários a seguros no país de destino e; cobertura do trabalhador migrante pelo sistema previdencial do país de origem, o que é mais raro (HAGEN-ZANKER, Jessica; VIDAL, Elisa Mosler & STURGE, Georgina. Social protection, migration and the 2030 Agenda for Sustainable Development. *ODI Briefing Paper Prepared for Swiss Agency for Cooperation and Development*, June 2017, p. 3. Disponível em: <https://wol.iza.org/uploads/articles/452/pdfs/the-portability-of-social-benefits-across-borders.pdf>. Acesso em: 3 maio 2023).

¹⁶⁶⁰ Desta forma, a portabilidade de benefícios sociais reside na possibilidade de o trabalhador migrante de preservar, manter e transferir os direitos sociais já adquiridos ou em vias de aquisição/ formação (expectativa de direito) de um sistema público ou privado de segurança social de forma transfronteiriça, independentemente da nacionalidade ou do país de residência (HOLZMANN, Robert, KOETTL, Johannes & CHERNETSKY, Taras.

b) A incidência das contribuições para a Segurança Social sobre o trabalho mediante plataformas e os nômadas digitais. Importância para a sustentabilidade dos Sistemas e para a Igualdade do financiamento

Além das preocupações quanto à rede de proteção social do trabalhador em situação de informalidade ou submetido a novas formas de trabalho, também há desafios à sustentabilidade financeira dos sistemas de segurança social¹⁶⁶¹. Tais modalidades laborais podem reduzir os períodos contributivos e impactar na sustentabilidade da segurança social. Para tal, não se pode olvidar que essas alterações no direito laboral e a formulação de políticas de emprego sólidas que combatam o desemprego de longa duração são imprescindíveis e trazem consequências diretas para a sustentabilidade do setor previdencial¹⁶⁶².

Também no que tange aos modelos de negócios das plataformas digitais, há maior dificuldade de cobertura pelos sistemas de segurança social, tanto no aspecto contributivo, quanto na ótica das prestações sociais, uma vez que há tendência ao enquadramento como trabalho independente, quando os riscos de não recolhimento das contribuições sociais são maiores. Se não houver recolhimento contributivo específico, a rede de proteção social a essas pessoas acaba por ser financiada, majoritariamente, pela via fiscal.

Logo, quanto maior for o grau de informalidade laboral em determinada sociedade, maior deverá ser o impacto das pensões e prestações sociais no sistema fiscal como um todo, com risco de severo comprometimento das finanças públicas a médio e longo prazo. Também por isso a informalidade nas relações de trabalho deve ser combatida, a fim de que, com a regularização e formalização dos vínculos empregatícios ou a identificação adequada do trabalho independente, se possa incluir esses fatos econômicos nas bases dos tributos que

Portability Regimes of Pension and Health Care Benefits for International Migrants: An Analysis of Issues and Good Practices. *World Bank Social Protection Discussion Paper*, n.º 0519, May 2005. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/202471468137096565/pdf/32750.pdf>. Acesso em: 1 maio 2023) Tais direitos sociais portáteis, normalmente, são aqueles formados mediante contribuições ou por critérios de residência em determinado país. Por sua vez, não são, geralmente, portáteis, os benefícios não contributivos, como os de garantia de rendimentos mínimos, os assistenciais e de inserção social. (HOLZMANN, Robert. “Do bilateral social security agreements deliver on the portability of pensions and health care benefits? A summary policy paper on four migration corridors between EU and non-EU member states.” *IZA Journal of European Labor Studies* 5:17, 2016, pp. 1–35. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/iza/izapps/pp111.html>. Acesso em: 2 maio 2023) Para viabilizar a portabilidade dos benefícios sociais, identificam-se três principais caminhos: mudar o regulamento das prestações sociais para torná-las as mais portáteis possíveis, mesmo sem uma ação governamental direta; estabelecer disposições de portabilidade de maneira unilateral, bilateral ou multilateral e; utilizar-se de provedores multinacionais privados.

¹⁶⁶¹BEHRENDT, Christina; NGUYEN, Quynh Anh & RANI, Uma. Social protection systems and the future of work: Ensuring social security for digital platform workers. *International Social Security Review*, vol. 72, n.º 3, pp. 17-41. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/issr.12212>. Acesso em: 11 ago 2022.

¹⁶⁶²REBELO, Glória. *Trabalho, emprego e segurança social: transformações e desafios na era digital*. Vol. 2. Lisboa: Edições Sílabo, 2021, pp. 98-99; 159.

tipicamente financiam as pensões, quais sejam as contribuições sociais¹⁶⁶³. Nesse esforço de regularização, também devem ser direcionadas medidas de inclusão laboral e social a grupos vulneráveis¹⁶⁶⁴.

O esvaziamento contributivo na segurança social em razão das novas tecnologias e das dificuldades de definição do local de prestação do trabalho e dos montantes recebidos é também alvo de preocupações da Organização Internacional do Trabalho. A referida entidade¹⁶⁶⁵ recomenda a necessidade de serem tomadas as novas formas de trabalho, para que delas sejam efetuados os recolhimentos de contribuições sobre os ganhos e rendimentos deles decorrentes. Para tal, devem ser realizadas as formalizações dos vínculos laborais e o recolhimento de contribuições sobre os montantes recebidos a título de trabalho independente. Até pela sua relevância para a economia atual, que está cada vez mais digitalizada, tais ganhos não podem ser poupados do esforço de financiamento dos sistemas de pensões e demais prestações sociais que estejam ligados à longas carreiras contributivas.

Nesse sentido, urge a adoção de medidas para fomentar o financiamento da Segurança Social, que vão desde o incentivo aos trabalhadores com novas formas de emprego ligadas à economia digital – assim como seus empregadores – a contribuírem para a Segurança Social, até a adoção de medidas que visem à transformação de atividades não oficiais em oficiais, os procedimentos da administração pública, a fiscalização, a educação e o envolvimento da sociedade civil. Com isso, o reforço da confiança no sistema contributivo previdencial poderá diminuir o trabalho não declarado e o trabalho não declarado¹⁶⁶⁶⁻¹⁶⁶⁷.

¹⁶⁶³INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 fev 2022, pp. 183-185.

¹⁶⁶⁴Também medidas de inclusão de grupos vulneráveis no mercado de trabalho formalizado desempenham relevante papel para mitigar os riscos à sustentabilidade aos sistemas de Segurança Social. Nessa linha, WOOS AND TURK defendem que uma melhor integração dos grupos vulneráveis como mulheres, imigrantes e os idosos milita a favor do equilíbrio das pensões, especialmente por combater a informalidade e aumentar os aportes contributivos. Isso porque considera que as taxas de dependência dos desempregados e pensionistas em relação aos trabalhadores ativos é mais significativa do que a mera questão do envelhecimento. Mobilizar de forma ampla o potencial de trabalho em todos os grupos etários aliviaria de forma considerável a carga fiscal decorrente do envelhecimento e melhoraria a sustentabilidade financeira (WOSS, Josef & TURK, Erik. How to best adress pension adequacy and financial sustainability in the context of population ageing: the labour market as key determinant. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *Op. cit.*, p. 321).

¹⁶⁶⁵INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 maio 2022, pp. 183-185.

¹⁶⁶⁶LAGOA, Sérgio & BARRADAS, Ricardo. Desafios do sistema de pensões em Portugal: reflexões em torno da sustentabilidade financeira e social, dos modelos organizativos e das formas de financiamento. In: PORTUGAL. *Segurança Social: modelos e desafios*. Lisboa: Conselho Econômico e Social, 2018, pp. 60-61.

¹⁶⁶⁷Não obstante isso, os trabalhadores que sejam obrigados a se inscrever como independentes nos sistemas de segurança social podem ser ver diante de encargos financeiros pesados àqueles mal pagos. Diante de tal situação,

As plataformas digitais podem ser instadas a recolher contribuições sobre os trabalhos de seus colaboradores, principalmente daqueles que prestam serviços de forma regular. Ainda que não exista cobertura previdencial, ao menos pode-se exigir que as empresas que se beneficiam do trabalho prestado de forma digital paguem prêmios de seguro para indenização por danos pessoais ou seguros privados que atendam os trabalhadores que lhes prestam serviços. Os trabalhos intermitentes e eventuais também podem estar sob a guarda da Segurança Social, especialmente quando há múltiplas fontes pagadoras a um único trabalhador. Para viabilizar tal financiamento, podem ser mescladas fontes contributivas e não contributivas¹⁶⁶⁸.

Em razão de ser mais difícil de distinguir entre o contrato de trabalho e a prestação de serviços, especialmente no mundo digital, as situações de transição de emprego devem gozar de proteção reforçada. Para tal, a comissão europeia defende a criação de uma “conta universal pessoal”, financiada por contribuições sociais generalizada suportada pelos serviços prestados através de plataformas¹⁶⁶⁹.

Para viabilizar a cobertura previdencial, o recolhimento contributivo e o controle das diversas atividades econômicas digitais desses trabalhadores, a tecnologia revela-se de fundamental importância, inclusive no armazenamento e manutenção de dados referentes ao patrimônio previdenciário¹⁶⁷⁰. O admitido risco de evasão fiscal e dessas contribuições pode ser diminuído por meio de instrumentos de transparências e *compliance* associados às transações e pagamentos efetuados pelas plataformas digitais.

No mais, existe a possibilidade de controles efetuados pelos estados nacionais, tais como o cruzamento dos dados e recolhimentos à segurança social com os da tributação do rendimento¹⁶⁷¹.

eles podem optar por permanecer na informalidade e, com isso, ficarem de fora da cobertura da Segurança Social, o que lhe geraria efeitos ruinosos em casos de doenças, lesões graves ou mesmo de incapacidade. INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Employment and Social Outlook: the role of digital labour platforms in transforming the world of work*. Geneva: ILO, 2021, pp. 221-224. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_771749.pdf. Acesso em 16 mai 2022.

¹⁶⁶⁸ *Idem*.

¹⁶⁶⁹ REBELO, Glória. *Trabalho, emprego e segurança social: transformações e desafios na era digital*. Vol. 2. Lisboa: Edições Sílabo, 2021, p. 163.

¹⁶⁷⁰ Há aqui a chamada “cidadania eletrônica”, que resulta numa proteção mais efetiva ao trabalhador na sociedade da informação. HORVATH JUNIOR, Miguel. Avanços tecnológicos na previdência social: desmonte ou reconstrução da previdência social? In: MORAIS, Océlio de Jesus C. de (Org). *Constituição, trabalho e previdência: desafios a superar na sociedade tecnológica*. São Paulo: LTR, 2020, p. 116.

¹⁶⁷¹ WEBER, Enzo. Setting out for Digital Social Security. *Research Department Working Paper n.º 34*. Organização Internacional do trabalho: Genebra, set-2018, pp. 6-7. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---inst/documents/publication/wcms_645871.pdf. Acesso em: 15 ago 2022.

Nesse sentido, vale destacar dois documentos produzidos sobre o tema no ano de 2020 pela OCDE e pela Comissão Europeia no ano de 2020. O relatório da OCDE de 03 de junho de 2020, intitulado “*On Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to sellers in the sharing and gig economy*”¹⁶⁷² preconiza novas obrigações relativas ao compartilhamento e coleta de informações sobre as receitas realizadas por intermédio das plataformas, as quais devem ser repassadas posteriormente às autoridades fiscais. Já a Comissão Europeia enviou ao Conselho uma proposta de alteração da diretiva 2011/16/EU¹⁶⁷³ relativamente à cooperação administrativa no campo tributário, a introduzir regras de envio de informações fiscais pelas plataformas digitais.

Ambas as iniciativas da OCDE e da Comissão enfatizam a obrigatoriedade de reportar os rendimentos obtidos pelos vendedores por meio das plataformas digitais e a troca de informações entre as Administrações Tributárias de diferentes países¹⁶⁷⁴.

Percebe-se que o advento das plataformas digitais deixou mais evidentes, pelo registro informático das transações, as atividades que ainda podem estar na informalidade. Portanto, o novo modelo de negócios do mundo digital constitui uma importante oportunidade para as autoridades fiscais monitorarem e acessar previamente as bases tributárias não reportadas. Assim, podem ser mais visíveis as atividades desenvolvidas pelos vendedores e prestadores de serviços, inclusive aqueles que trabalham à distância, de maneira transfronteiriça e entre mais de uma jurisdição.¹⁶⁷⁵ Vale a pena ser mencionado também que tanto a OCDE quanto a

¹⁶⁷² ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*. Paris: OECD, 2020. Disponível em: www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm.

¹⁶⁷³ COMISSÃO EUROPEIA. *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade COM(2020) 314 final (15 July 2020)*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020PC0314>. Acesso em: 15 ago 2022.

¹⁶⁷⁴ No entanto, estes documentos não alcançam a tributação sobre os rendimentos realmente obtidos pelos vendedores por meio das plataformas digitais, tampouco as incidências fiscais sobre os lucros obtidos pelas próprias plataformas, por exemplo, por meio de taxas e comissões cobradas. Também não há alinhamento pleno entre as iniciativas da OCDE e a UE, saltando aos olhos duas diferenças principais. A primeira refere-se aos conceitos de plataformas adotados, o qual é mais amplo nos termos preconizados pela OCDE, pois alcança também aqueles que compram serviços de terceiros e vendem-nos em seu nome aos usuários e alcança pequenas plataformas, quando a proposta da Comissão enfatiza aquelas plataformas que possuam estabelecimentos estáveis ou desenvolvam atividades relevantes no território da União. O segundo ponto de distinção relevante refere-se aos tipos de atividades que devem ser reportadas pelas plataformas. Enquanto o aluguel de imóveis e a prestação de serviços pessoais consta de ambas as iniciativas, a proposta da Comissão Europeia inclui outras atividades no dever de reportar, como a venda de mercadorias, o aluguel de veículos ou outras formas de transporte e investimentos. Já a OCDE estabelece exclusões também para grandes hotéis e empresas cujas ações são regularmente negociadas no mercado de valores mobiliários. BERETTA, Giorgio. The New Rules for reporting by sharing and gig economy platforms under the OECD and EU initiatives. *EC Tax Review*. 2021/1, pp. 33; 37-38

¹⁶⁷⁵ ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 194-199* (OECD Publishing 2018). Disponível em: <https://www.oecd->

Comissão indicam as vantagens que podem ser obtidas pela troca de informações e reporte de atividades pelas plataformas digitais para obtenção de outras receitas, como aquelas relativas à tributação indireta, especialmente do IVA, e mesmo para a obtenção de contribuições e outras receitas para o financiamento da Segurança Social¹⁶⁷⁶.

Ainda sobre as propostas a respeito da resolução da falta de cobertura dos trabalhadores pelos sistemas de segurança social no mundo globalizado e em prestações de trabalho deslocalizado, tendo em conta especialmente o trabalho realizado de forma eletrônica, tais como o teletrabalho e o por meio de plataformas digitais, ENZO WEBBER¹⁶⁷⁷, propõe a instituição da “*Digital Social Security*” (*DSS*), a ser administrada por instituições transnacionais como a OIT ou o Banco Mundial. De acordo com a referida sugestão, seria depositado automaticamente uma percentagem fixa do salário acordado do trabalhador em sua conta digital, a incidir adicionalmente sobre os rendimentos recebidos, como dedução sobre estes ou mesmo pela combinação das duas sistemáticas de retenção na fonte. Pagas as quantias de fontes diversas na conta digital da Segurança Social Digital do trabalhador, os montantes seriam transferidos mensalmente para o sistema de segurança social relevante ao qual o trabalhador estaria filiado, a ser definido de acordo com critérios como residência, nacionalidade ou mesmo a opção realizada pelo trabalhador. Feito isso, haveria adequação às estruturas já existentes nos sistemas de segurança social, inclusive no que tange à alocação dos recursos das contribuições advindos da Segurança Social digital no custeio dos sistemas sociais.

Portanto, do ponto de vista das fontes de financiamento da segurança social, especialmente das pensões, é necessário estar atento às novas formas de trabalho, especialmente para capturar os ganhos e rendimentos deles obtidos. Em outras palavras, é necessário que as cotizações e contribuições, como fontes de custeio das medidas de proteção social, possam incidir sobre salários, ganhos e receitas obtidas, por exemplo, de forma deslocalizada, como os já mencionados trabalhos realizados mediante plataformas eletrônicas e digitais. Alcançar esses rendimentos obtidos por trabalhadores torna-se importante para viabilizar um financiamento coletivo e sustentável para o custeio de pensões. Adequa-se, assim, os preceitos de proteção da velhice para essas categorias de trabalhadores, até para que estes não fiquem vulneráveis e

ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en. Acesso em: 16 maio 2023.

¹⁶⁷⁶BERETTA, Giorgio. The New Rules for reporting by sharing and gig economy platforms under the OECD and EU initiatives. *EC Tax Review*, 2021/1, p. 33.

¹⁶⁷⁷WEBER, Enzo. Setting out for Digital Social Security. Research Department Working Paper n.º 34. Organização Internacional do trabalho: Genebra, set-2018, p. 3. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---inst/documents/publication/wcms_645871.pdf. Acesso em: 15 ago 2022.

dependentes, no futuro, de pensões elementares não contributivas, financiadas apenas por impostos¹⁶⁷⁸.

Em jeito de conclusão, reiteramos aqui nossa posição de que combater a informalidade nas relações laborais é medida crucial para preservar a sustentabilidade dos sistemas de segurança social, especialmente para realizar o esforço contributivo das entidades empregadoras e dos trabalhadores. Para tal, considero que os sistemas previdenciais de repartição, financiados pelas contribuições e cujos benefícios refletem, ainda que com componentes redistributivos, as remunerações e os recolhimentos do trabalhador, devem ser observadas como linha importante do Estado Social.

E para manter a viabilidade financeira dos sistemas previdenciais, faz-se necessário capturar as remunerações e ganhos que todos os trabalhadores realizam, independentemente se laboram por conta de outrem, de forma independente ou mediante plataformas digitais, em teletrabalho ou como nômades digitais.

Não seria isonômico manter de fora essas categorias de trabalhadores do esforço contributivo aos sistemas previdenciais, posto que os demais, especialmente aqueles por conta de outrem e nas funções públicas, estão a fazê-lo. Também não seria compatível com os fins do Estado Social deixar aqueles que não contribuíram sem proteção quando do surgimento das contingências sociais. Ora, não havendo a formação adequada das referidas carreiras contributivas, o atendimento desses indivíduos acabaria por se dar mediante assistenciais ou de proteção de cidadania, as quais são financiadas majoritariamente pela via fiscal, o que repercute na sociedade como um todo.

Ou seja, do ponto de vista da justa repartição dos esforços para o financiamento da Segurança Social, é medida imperativa que os sistemas se adaptem para regular e efetivamente obter os recolhimentos das contribuições destes trabalhadores para financiar o setor previdencial.

Voltamos a dizer: não se pode negar a existência e o alcance dessas novas formas de trabalho no mundo contemporâneo. Tampouco, não vejo que a saída seja conduzi-las aos idênticos regramentos das questões típicas de emprego. É necessário que seja feito um esforço de adaptação dessas modalidades de trabalho às técnicas da Segurança Social. Os recolhimentos

¹⁶⁷⁸INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 fev 2022, pp. 183-185.

de impostos e contribuições necessários ao financiamento da Segurança Social devem aqui acontecer, tanto pelos trabalhadores, quanto pelos grupos empresariais que se beneficiam das prestações laborais, como decorre das plataformas digitais. Com isso, entendemos que estarão preservadas as “linhas mestras” da Segurança Social e resguardada a igualdade e a capacidade contributiva no aspecto da justa repartição dos encargos do financiamento do regime.

Inclusive, a regulamentação dos esforços contributivos a incidir sobre os trabalhos realizados à distância e sob plataformas digitais deve guardar atenção como a questões como o combate à evasão fiscal, à erosão das bases tributárias e ao *law shopping*.

No entanto, a captura dessas formas de trabalho pelas contribuições que financiam o setor previdencial não devem ser suficientes para lidar com os novos riscos sociais, decorrentes da automação e da intermitência entre trabalho e não trabalho. Por isso, ainda permanecem válidas as discussões a respeito de tributos que não incidam excessivamente sobre o fator trabalho, mas que também alcancem o capital, os grandes lucros e outras formas de riquezas, como já discutido no item 5.5 desta tese.

Em que pese já tenhamos falado a respeito desse assunto, a discussão a respeito do uso de impostos e/ou de contribuições sociais para financiar a Segurança Social, principalmente, o setor previdencial, merece ser retomada em linhas conclusivas, o que será feito a seguir.

5.7 Perspectivas para a realização da igualdade no financiamento da Segurança Social. Entre impostos e contribuições.

Importante começar esse item resgatando ponderações de KEYNES¹⁶⁷⁹ a respeito do “Relatório Beveridge”. Segundo o influente economista, é necessário manter contribuições específicas dos empregados e empregadores, inclusive para que os primeiros não escapem do dever de contribuir com sua parte. À medida em que o sistema se torna mais socializado, mais importante passa a ser associar os custos dos serviços particulares às despesas a que a arrecadação se destina, ainda que se admitam receitas fiscais obtidas da sociedade como um todo para atender a parte das subvenções. Pata tal, é necessário preservar uma contabilidade adequada, manter a economia equilibrada e a população ciente dos custos das respectivas prestações. Por isso, defende a necessidade de um fundo extraorçamentário (ou parafiscal) para a Segurança Social, assim como para o setor energético e para os danos de guerra. KEYNES

¹⁶⁷⁹ KEYNES, John Maynard. The Beveridge Report. In: KEYNES, John Maynard. *The Beveridge Report The collected writing of John Maynard Keynes*. Volume XXVII: activities 1940-1946: shaping the post-war world: employment and commodities. Londres: Macmillan, 1986, pp. 224-225.

também se posiciona favoravelmente às sugestões de tributações adicionais, pois, com os custos administrativos evidenciados, a população tende a se envolver mais.

Com toda a clareza, a realidade econômica e social de hoje não é a mesma da dos anos 1940 e do pós- Segunda Guerra. Igualmente, os sistemas de Segurança Social precisaram se adaptar aos constrangimentos financeiros e às mudanças no mundo laboral. Tanto é assim que se admitem esquemas complementares, em que pese a proteção elementar do sistema previdencial esteja ainda a cargo do modelo de repartição¹⁶⁸⁰.

Não obstante algumas incompatibilidades do pensamento de Keynes, como os fundos para fiscais e extraorçamentários, perante as modernas noções de finanças públicas¹⁶⁸¹, os elementos centrais de seu pensamento acerca do financiamento da Segurança Social permanecem de pé. Ou seja, a ideia de manter contribuições baseadas no trabalho para financiar as prestações previdenciais mostra-se compatível com a finalidade principal deste setor de proteção social, que são os rendimentos substitutivos do trabalho em contingências como a doença, a velhice e a incapacidade laboral.

No entanto, há necessidade de complementação, por parte da sociedade, de recursos que venham a suprir as carências do setor. Tal enquadramento mostra-se ainda mais relevante diante dos novos riscos sociais.

Em que pese o sistema previdenciário-tributário brasileiro hoje preveja contribuições sociais variadas, como as incidentes sobre o faturamento, o lucro, a importação e a receita de concursos de prognósticos, em razão da revolução tecnológica 4.0 que hoje presenciamos, onde há cada vez menor uso da mão de obra, pode-se afirmar que a diversidade da base de financiamento para o custeio da Previdência Social não se mostra totalmente adequada para proteger os trabalhadores. Por conta das novas formas de trabalho e do aumento dos riscos sociais causados pela automação e pela inteligência artificial, a Previdência deve ser moldada nos seus aspectos de custeio e às novas contingências sociais a serem cobertas. Não obstante isso, tal problemática não foi solucionada e tratada suficientemente quando da aprovação da última reforma da Previdência no Brasil (EC 103/19)¹⁶⁸².

O financiamento da previdência apenas com recursos das contribuições dos trabalhadores e da empresa sobre os salários representaria um importante fator de

¹⁶⁸⁰ Ao menos nos sistemas jurídicos constitucionais luso-brasileiro, conforme já aduzido no item 5.1.

¹⁶⁸¹ Vide, especialmente, item 4.1.1 e 4.2.1.

¹⁶⁸² TURQUETI, Daniele de Mattos Carreira. A reforma da Previdência Social no Brasil e a Involução do Sistema de Proteção Social. *Revista Brasileira de Direito Previdenciário*, n.º 53, Out/ Nov. 2019, p. 112.

recrudescimento da relação comutativa do sistema, em detrimento dos valores ligados à solidariedade e à redistribuição dos rendimentos.

Assim, em razão dos novos riscos sociais, como as mudanças no mercado de trabalho e as mudanças demográficas, para que os sistemas de proteção social sejam sustentáveis, novas fontes de financiamento podem ser criadas, conforme já discutido no item 5.5. Com isso, quebra-se a dependência das contribuições tradicionais do trabalhador e da empresa e fortalece-se o princípio da diversidade da base de financiamento constitucionalmente previsto no Brasil¹⁶⁸³.

Diante do forte crescimento significativo das novas formas de trabalho, inclusive aqueles realizados mediante plataformas, os sistemas previdenciais tradicionais – eminentemente financiado por contribuições -- não se mostram suficientes para, por si só, dar conta das consequências socioeconômicas geradas pelos trabalhos precarizados. Para evitar que as empresas de tecnologia fujam das responsabilidades decorrentes dos impactos da pandemia nas relações laborais e no esvaziamento dos esquemas contributivos, prestações previdenciais não contributivas devem ser estimuladas. Para atingir tal intento, os impostos precisam ocupar um papel reforçado no financiamento das prestações sociais, tais como pensões sociais, prestações familiares universais e até o controvertido rendimento básico universal¹⁶⁸⁴.

Nesse sentido, consta do Relatório “*X World Social Protection Report 2020–22: Social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*” que o financiamento de pensões por meio de impostos tem permitido o aumento da cobertura para grupos e pessoas que estavam socialmente desprotegidas em países com alto grau de informalidade e que apresentam dificuldades de instituir sistemas contributivos¹⁶⁸⁵.

No mais, os sistemas de repartição centrados em contribuições/cotizações dos empregados e empregadores podem ter os financiamentos de suas pensões complementados por recursos advindos do Orçamento geral/fiscal. Portanto, mais do que os instrumentos individuais, fontes adicionais podem ser exploradas dentro do espaço fiscal para aumentar as receitas e assegurar a sustentabilidade financeira da segurança social. Nesse contexto, a

¹⁶⁸³ HORVATH JUNIOR, Miguel. Desafios da manutenção da proteção social da Revolução 4.0, da crise do estado de bem-estar e da justiça geracional e a busca por novas bases de financiamento. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*. Vol. 224, Ano 48, jul./ago. 2022, p. 70.

¹⁶⁸⁴ BORELLI, Silvia & GUALANDI, Sofia. Which social security regime for platform workers in Italy? *International Social Security Review*. Vol. 74, n.º 3-4, 2021, p. 149.

¹⁶⁸⁵ INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm. Acesso em: 2 fev. 2022, pp. 166-168.

progressividade, tanto nas contribuições, quanto nos impostos, é um instrumento eficaz para trazer melhores resultados em termos de justiça social e equidade do que tributos regressivos. Assim, devem atuar, por exemplo os impostos mais proximamente ligados à produção e aos rendimentos de emprego do que aqueles sobre o consumo¹⁶⁸⁶.

Não se pode ignorar a componente redistributiva dos sistemas de pensões. Surgem questões tais como se as contribuições e cotizações devem ser progressivas ou fixas e se as prestações previdenciais refletirão de modo estrito os montantes recolhidos, como uma espécie de poupança, ou se deverão ser mais equitativas entre os beneficiários.

Assim, em que pese a natureza seguradora das pensões previdenciais imponha que boa parte delas seja financiada por cotizações dos segurados, outras parcelas devem ser custeadas por receitas fiscais ordinárias, o que se justifica pelos riscos da seleção adversa, pela componente redistributiva das prestações sociais e pelo longo tempo em que as carreiras contributivas precisam acontecer para o que direito à pensão seja implementado¹⁶⁸⁷.

No entanto, o uso de receitas fiscais para custear benefícios da segurança social encontra entraves a serem esclarecidos, tais como a adequação das prestações à necessidade de financiamento e sua acessibilidade em termos financeiros, as já mencionadas questões inerentes à justiça redistributiva e de reforço dos sistemas fiscais nacionais diante das externalidades provocadas pela fuga de capitais no mundo globalizado e pautado pela concorrência fiscal internacional¹⁶⁸⁸. Outras opções financeiras também são sugeridas, especialmente em situações de crises, tais como a realocação das despesas públicas, o aumento das receitas de impostos e contribuições¹⁶⁸⁹ e técnicas como o aumento do uso de impostos gerais como substitutivo de contribuições previdenciárias, inclusive para desonerar a folha salarial das empresas¹⁶⁹⁰.

É objeto de preocupações relativas à sustentabilidade financeira a existência de períodos contributivos mais fracos para a aferição de benefícios e a utilização de receitas de transferências do orçamento do estado, fortemente advindas dos impostos, para financiar prestações previdenciais – além dos sistemas não contributivos, como o de proteção da cidadania.

¹⁶⁸⁶ *Idem*, p. 183-185.

¹⁶⁸⁷ SHIGA, Sakura. International Comparison of taxation and social security policies. *Bulletin for International Taxation*, March 2010, pp. 194-195.

¹⁶⁸⁸ INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *As plataformas digitais e o futuro do trabalho: promover trabalho digno no mundo digital*. Genebra: Bureau internacional do trabalho, 2018, p. 111.

¹⁶⁸⁹ INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Trabalho para um futuro mais brilhante*. Genebra: Bureau internacional do trabalho, 2019, p. 39.

¹⁶⁹⁰ STEPHAES, Reynolds. *Reforma da previdência sem segredos*. Rio de Janeiro: Record, 1998, p. 21.

Nesse sentido, NAZARÉ DA COSTA CABRAL¹⁶⁹¹ ressalta a utilização de receitas fiscais e do orçamento geral para financiar o segurança social, com fundamento na solidariedade, tal como ocorre nas prestações “menos contributivas”, mas inseridas no quadro das prestações previdenciais (por exemplo, complementos de pensões para atingir o valor mínimo e as antecipações de pensão sem penalizações). Tais medidas acabam por não ser acompanhadas da real aferição da cobertura dos riscos sociais em debate. Haveria aí uma “desnatação” da dimensão contributiva em favor de uma solução não contributiva, sendo os impactos financeiros não tão bem percebidos quanto na adoção do sistema contributivo puro¹⁶⁹². Poderia ocorrer uma espécie de ilusão orçamental, na qual os custos financeiros das medidas não são inicialmente percebidos, legitimando que os governos realizem ações elevadoras das despesas públicas, embora os impactos venham a ser percebidos nos sistemas de pensões ao médio e longo prazo.

Desde que os sistemas protetivos caminharam em direção à universalidade, solidariedade e se pautam pela capacidade contributiva, as contribuições inicialmente tidas como parafiscais apresentam características mais próximas dos impostos. Portanto, no contexto do Estado Social, o problema de financiamento das despesas da segurança social vai se aproximando dos de índole tributária comum¹⁶⁹³.

Tal enquadramento acentua-se com o incremento do financiamento das prestações sociais por receitas fiscais e por transferências do orçamento do Estado. Neste cenário de aumento do impacto das despesas da segurança social cobertas por recursos gerais, financiar essas despesas vai se assemelhando ao financiamento de outros gastos públicos, estabelecendo-se concorrência entre eles. Portanto, a problemática financeira desloca-se das tradicionais discussões a respeito da sustentabilidade da segurança social, especialmente considerada a partir de suas receitas afetadas, para um problema de adequação¹⁶⁹⁴.

Tal cenário ganha maior gravidade se os impostos deixarem de ser fontes complementares de financiamento da Segurança Social para se tornarem o principal

¹⁶⁹¹CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto da nova revolução industrial no emprego, na organização e remuneração dos fatores de produção e nos sistemas de segurança social. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, pp. 904-905.

¹⁶⁹²SILVA, Carlos Manuel Pereira da. O futuro do seguro social: regressar ao essencial no contexto do modelo social europeu. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021, p. 20.

¹⁶⁹³SOUSA FRANCO, António de. *Finanças do sector público: introdução aos subsectores institucionais*. Lisboa: AAFDL, 2003, p. 79.

¹⁶⁹⁴CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto da nova revolução industrial no emprego, na organização e remuneração dos fatores de produção e nos sistemas de segurança social. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 905.

instrumento de receita, ao invés das contribuições. Sob essas condições, as decisões sobre adequação serão enfatizadas nas políticas de segurança social, que será pautada por um cenário mais imediatista, a partir dos recursos disponíveis. Tal juízo tenderá a pautar a extensão da cobertura previdencial, inclusive se suas prestações serão mais generosas ou se irão se limitar a atender aos patamares elementares de subsistência, qual seja o mínimo existencial¹⁶⁹⁵.

Ou seja, com a prevalência de fontes de financiamento fiscais nos regimes de segurança social, a lógica tende a ser a cobertura mais elementar e menos dissociada das carreiras contributivas e de substituição dos padrões remuneratórios do indivíduo que contribuiu para a formação de suas pensões. Tal cenário resultaria no esvaziamento do sistema previdencial, o que pode provocar, dentre outros fatores, menor estímulo à filiação e o recolhimento das contribuições por parte dos trabalhadores e das empresas.

Por isso, sugere-se que as contribuições já existentes devem ser aperfeiçoadas para alcançar situações de trabalho caracterizadas pela informalidade. Isso porque, quando os trabalhos realizados e os rendimentos deles decorrentes não estão plenamente identificados, observa-se a evasão de significativos montantes de recursos que deveriam estar sendo recolhidos aos sistemas previdenciais, cuja sustentabilidade financeira é sempre alvo de muitas preocupações¹⁶⁹⁶.

Diante dos novos riscos sociais tratados na presente tese, parece-nos pouco provável que a cobertura previdencial venha a satisfazer-se com o recolhimento das contribuições clássicas, quais sejam aquelas a cargo do trabalhador e da empresa, sempre com base na remuneração. Aliás, os custos tributários sobre a mão de obra podem ainda reprimir a geração de empregos, cujos danos econômicos e sociais vão muito além das falhas de financiamento da segurança social. Por isso, parece-nos muito improvável prescindir das receitas de impostos e das transferências de dotações orçamentais para financiar a segurança social como um todo. Tal

¹⁶⁹⁵ *Idem*, p. 905.

¹⁶⁹⁶ Como ilustrativo da defasagem no recolhimento das contribuições sociais em razão de trabalhos informais, no Brasil, em 2016, um estudo realizado pelo Fórum de Debates sobre Políticas de emprego, trabalho, renda e previdência social da ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, constatou que 72% da população estava a exercer atividade remunerada. Contudo, dentre o grupo dos “desprotegidos do sistema previdenciário”, 15% foram considerados potenciais contribuintes da Previdência Social, ou seja, pessoas que realizam atividades laborais não formalizadas. (ANFIP. *Desoneração da folha abriu brechas para elevar sonegação diz receita*. Disponível em: <https://fundacaoanfip.org.br/site/2016/06/desoneracao-da-folha-abriu-brechas-para-elevar--sonegacao-diz-receita>. Acesso em: 28 fev. 2023). Tais sujeitos não são apenas os trabalhadores de baixa renda no campo ou na cidade ou que exercem subemprego, mas abrange profissionais liberais e até mesmo empreendedores de alto poder aquisitivo, sobre os quais a Fazenda Pública deveria incrementar os esforços de fiscalização, cobrança e arrecadação das contribuições, inclusive para protegê-los, em caso de necessidade futura, com o manto da previdência compulsória e universal. (CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Op. cit.*, 2022, p. 1192).

cenário é muito mais perceptível nos sistemas não contributivos, como a Assistência Social brasileira e o regime de proteção à cidadania português. Mesmo o sistema previdencial precisará dessas fontes de receitas fiscais, dado o cenário de incerteza no que tange aos períodos contributivos, ao envelhecimento da população e a fenômenos provocados pelas mudanças laborais provocadas pela quarta revolução industrial e a globalização.

No entanto, não se pode ignorar que a “espinha dorsal” dos sistemas previdenciais é a formação de carreiras contributivas, na expectativa de que, com base na remuneração objeto de recolhimentos tributários, o indivíduo, quando da inatividade, venha a ter vencimentos além da cobertura mínima e o mais próximo possível ao que recebia quando estava em inatividade. Portanto, não se deve abandonar as contribuições das empresas e as cotizações como principais fontes de financiamento dos sistemas previdenciais. Dada a sua insuficiência para manter a sustentabilidade dos regimes públicos de pensões, é necessário que sejam reforçadas suas bases contributivas, tal como ocorreu com as medidas de alargamento previstas no código dos regimes contributivos português e na busca pelos recolhimentos dos trabalhadores em plataformas e dos nômades digitais.

Além disso, podem ser buscadas outras contribuições com receitas afetadas à segurança social, tal como há no Brasil as contribuições sobre a receita bruta das empresas, sobre o lucro, a importação e a receita de concursos de prognósticos. Em que pese a clara intenção do constituinte reformador da EC 103/19 de deixar à previdência social brasileira apenas as contribuições do segurado e da empresa sobre a folha de salários, mediante a instituição da segregação contábil das áreas da Seguridade (art. 194, parágrafo único, VI, CF/88), não pode haver uma trava na utilização das receitas das demais contribuições previdenciárias para financiar a previdência e não apenas a assistência e a saúde.

Em Portugal, especialmente após o acórdão 101/2023 do Tribunal Constitucional, espera-se maior rigor no que tange ao atendimento dos critérios de interesse e de benefícios de grupos para imputar o recolhimento de contribuições financeiras, o que pode ser um obstáculo para a criação de novos destes tributos para financiar a segurança social, principalmente o setor previdencial. No entanto, tal impedimento pode ser compensado por capturas contributivas de novas formas de trabalho que ainda podem estar na informalidade, assim como a já mencionada base contributiva mais alargada.

No mais, as receitas fiscais podem ainda ser manejadas, mas para que sua utilização seja assegurada para financiar prestações previdenciais que reflitam o esforço contributivo e a cobertura dos riscos sociais pelo segurado, ainda que de modo complementar às contribuições,

é recomendável que novos impostos criados tenham expressamente suas receitas consignadas para o financiamento das prestações sociais aqui tratadas. Em Portugal, tal consignação é amplamente aceite e já utilizada. No Brasil, pelas vedações constantes do art. 167, IV, CF/88 e do art. 16, CTN, seria necessário que novos impostos com receitas consignadas para a segurança social sejam acompanhados de ressalvas produzidas por emendas constitucionais.

Embora não seja incomum a alteração da Constituição Federal brasileira – ao contrário, já há mais de 130 emendas promulgadas de 1988 – vejo no momento da escrita dessa tese sérias dificuldades para a aprovação de novos impostos ou mesmo a consignação de receitas de impostos já existentes para financiar a previdência social¹⁶⁹⁷. Isso porque, há uma forte narrativa em desfavor da proteção social, especialmente quanto ao reforço da previdência, a qual, na opinião pública e midiática, passou a ser vista como fonte de problemas fiscais, sociais e econômicos no Brasil. Em razão disso, penso que não se deve contar com alterações constitucionais a esse respeito, sendo preferível trabalhar com enquadramento jurídico existente, o qual indica a criação de novas contribuições por meio de lei complementar, nos termos do art. 195, §4º, da Constituição Federal de 1988¹⁶⁹⁸.

Ainda, a percepção da justiça e da igualdade na repartição dos encargos exige a análise integrada dos sistemas fiscais e de segurança social, tanto nos âmbitos nacionais, quanto na linha internacional. Tal matéria ganha maior relevo nas situações de trabalho por meio digital, como decorre dos teletrabalhadores, dos nômades digitais e dos trabalhadores mediante plataforma. Pela sua importância, o tema será tratado no tópico seguinte.

5.8 Integração dos sistemas fiscais e de contribuições à Segurança Social nos âmbitos nacional e internacional como critério de Isonomia

Uma vez já tratados aspectos que cercam a utilização de receitas fiscais para financiar a Segurança Social, inclusive o setor previdencial, sem prescindir das contribuições próprias para o custeio dos regimes, cabe aqui inferir a respeito da convivência das duas espécies tributárias.

¹⁶⁹⁷A aprovação da Reforma Tributária, qual seja a EC 132, de 20 de dezembro de 2023, a qual criou a CBS (Contribuição sobre bens e serviços) apenas foi viabilizada por se voltar à tributação sobre o consumo, sob o argumento da simplificação e da eficiência do sistema tributário. No mais, a CBS chegará em substituição a outras duas contribuições, quais sejam a COFINS (contribuição sobre o financiamento da Seguridade Social) e a contribuição ao PIS (programa de integração social do trabalhador).

¹⁶⁹⁸Conforme trabalhado no item 4.2.7 e também nas alíneas do item 5.5.

Nesse aspecto, como já foi mencionado quando da análise de tributos a cargo das pessoas singulares (contribuição sobre as pensões e o alargamento da base contributiva para além do salário) e de pessoas coletivas (tributos sobre o capital e incidências mais gravosas para empresas com forte automação, pouco emprego de mão-de-obra e de alta lucratividade), há necessidade de se buscar a análise conjunta a respeito da carga tributária a qual os contribuintes estarão sujeitos. Isso para se evitar excessos de imposições, assim como de situações privilegiadas que possam colocar em risco a percepção da igualdade tributária em termos gerais e, especificamente, no que concerne às espécies destinadas ao financiamento da Segurança Social.

Em síntese: para guardar respeito à justiça fiscal e à capacidade contributiva, a análise deve ser integrada perante os sistemas fiscais e o das contribuições sociais.

Na direção desta visão integrada, são sugeridas a criação de um único “número fiscal social” para o cidadão, a administração conjunta do IRS e das contribuições sociais, a introdução de um crédito restituível de impostos perante o sistema de cotizações¹⁶⁹⁹ e a troca de informações entre as autoridades fiscais e as da segurança social. Com isso, busca-se evitar a ocultação de rendimentos, a evasão fiscal e as fraudes que podem acarretar recolhimento contributivo aquém do devido e, com isso, pôr em causa a sustentabilidade financeira da segurança social¹⁷⁰⁰.

A almejada integração deve abranger não apenas os tributos diretos, mas também os impostos indiretos, tal como o IVA (Imposto sobre o valor acrescentado), pois não pode ser ignorada a importância arrecadatória deste último no mundo globalizado, no qual tanto as trocas comerciais são intensas, quanto a competição fiscal internacional e a deslocação de lucros e capitais para territórios de baixa tributação acaba por causar quedas na arrecadação da tributação dos rendimentos. Segundo AVI-YONAH¹⁷⁰¹, os impostos sobre o consumo apresentam-se superiores do que a tributação sobre os rendimentos e sobre a riqueza (*wealth taxes*) nos intentos de se alcançar eficiência, equidade e viabilidade administrativa e no que considera os três objetivos fundamentais da tributação (arrecadação, redistribuição e regulação). Isso permite afirmar que o IVA pode, inclusive, ser utilizado para financiar políticas públicas universais e redistributivas como as prestações de saúde e a própria Segurança Social. Isto posto, as receitas

¹⁶⁹⁹SHIGA, Sakura. *Op. cit.*, p. 190.

¹⁷⁰⁰A articulação se prestará também a evitar a informalidade, como também poderá tornar mais efetiva a fiscalização sobre os rendimentos pagos pelas entidades empregadoras. (TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 2016, pp. 162-163).

¹⁷⁰¹AVI-YONAH, Reuven S. The Three goals of taxation. *Tax Law Review*, vol. 1, n.º 60, 2006, p. 21; 26-28.

de um imposto em princípio regressivo seriam utilizadas em despesas públicas com caráter progressivo.

Em que pese a imperatividade desta visão integrada no âmbito interno dos sistemas fiscais, tal percepção deve estar voltada também às questões internacionais, mormente quando os países buscam financiar a Segurança Social de modo diverso e utilizando-se de impostos e/ou contribuições.

Mesmo na União Europeia, talvez a experiência mais avançada em termos de integração comunitária, há incompatibilidades. Quando o financiamento se der por meio de contribuições sociais, a integração das legislações internas – especialmente no que se refere aos ajustes referentes ao dever de contribuir – serão aplicáveis as regras do regulamento 883/2004. Já quando o financiamento dos sistemas previdenciais de segurança social decorrer de receitas de impostos, a coordenação fiscal e a definição das regras de recolhimentos seguirão regras fiscais do direito internacional, dentre as quais a Convenção Modelo da OCDE e, principalmente, os tratados internacionais de não bitributação da renda e do capital¹⁷⁰².

O Tribunal de Justiça da União Europeia¹⁷⁰³ não definiu como primordial a forma de financiamento da segurança social por impostos ou por contribuições sociais no sistema de interno de cada país para que haja a integração. Aqui o fator determinante será a direta e suficientemente coerência que uma dada provisão por meio de impostos deve demonstrar perante as leis que recaiam no espócio do regulamento 883/2004. Deve, pois, prevalecer o escopo da regulamentação europeia a respeito da Segurança Social, sendo irrelevante a forma de financiamento destes¹⁷⁰⁴.

No julgamento do Caso “Ruyter”¹⁷⁰⁵, o Tribunal de Justiça da União Europeia aplicou as diretrizes fixadas no caso “Comissão vs. França” não apenas a tributos incidentes sobre rendimento do trabalho ou que lhes substituam, mas também àqueles que incidem sobre os rendimentos do patrimônio. Ou seja, a tributação aqui nem se referia ao exercício de atividade laboral e não se exigiu que o indivíduo estivesse se deslocando na União Europeia para exercer atividade econômica. Importou que as taxas contributivas fossem destinadas ao financiamento

¹⁷⁰²DIDDEN, Bastiaan M. M. Cross Border qualification problems between social security and supplementary pension: more guidance needed? *EC Tax Review*, 2020-2, p. 63.

¹⁷⁰³UE. *Case C-34/98 (Commission v. France)*, ECR 2000, at I-995, para. 34. Julgamento em: 15 de fevereiro de 2000. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44997&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=170667>. Acesso em: 10 maio 2023.

¹⁷⁰⁴WEEREPAS, Marjon. Tax or social contribution, a world of difference? *Nordic tax journal*, 2018, p. 22.

¹⁷⁰⁵Cfr. CJEU 26 Feb. 2015, C-623/13, de Ruyter, paras 30–34, ECLI:EU: C:2015:123.

ou equalização das dívidas da segurança social, em claro prestígio à livre circulação de pessoas na União¹⁷⁰⁶.

De todo modo, a jurisprudência do TJUE reconheceu a necessidade de integração entre os sistemas de segurança social e de compensação de tributos também para resguardar a isonomia. Isso porque não seria justo que um trabalhador migrante tivesse que contribuir para a segurança social no Estado de pagamento de seus rendimentos e no de sua residência, enquanto outros indivíduos estariam sujeitos ao pagamento apenas a um determinado sistema protetivo nacional¹⁷⁰⁷.

Como os sistemas fiscais nacionais podem ter suas fontes de financiamento centradas em impostos ou em contribuições sociais, o trabalhador que se desloca para mais de um país ou que estiver em condição transfronteiriça, pode ter a percepção de que está a contribuir de maneira dobrada. Isso porque pode estar a pagar contribuições sociais no país de seu trabalho e, simultaneamente, estar a fazer recolhimentos por meio de impostos que financiem os sistemas de segurança social no seu país de residência¹⁷⁰⁸.

Portanto, a análise integrada entre as fontes de financiamento da segurança social, sejam impostos ou taxas, devem ocorrer para evitar distorções que reflitam injustiças na capacidade contributiva do indivíduo ou em bitributação¹⁷⁰⁹. Em suma, não deve prevalecer uma definição formal das contribuições sociais, mas sim, como leciona WEEREPAS¹⁷¹⁰, o aspecto substancial

¹⁷⁰⁶Não obstante isso, a opinião do advogado geral quando do julgamento do Caso “Ruyter” infere que não necessariamente todos os impostos que destinem receitas à segurança social terão um vínculo direto ou suficientemente relevante com o sistema previdencial de outro estado-membro. Isso faria excluir da referida integração a tributação sobre o consumo realizado em um determinado país, que não poderia ser compensado com contribuições pagas em outros, ainda que houvesse no país de recolhimento a destinação de parte do pagamento do IVA ao financiamento da segurança social (PEETERS, Bruno. The design of covid-19 recovery contributions: taxes or social security contributions? *EC Tax Review*, n.º 5-6, 2021, p. 239).

¹⁷⁰⁷PEETERS, Bruno. *Op. cit.*, p. 241.

¹⁷⁰⁸PEETERS, Bruno & VERSCHUEREN, Herwig. The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States’ Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits, *EC Tax Review*, n.º 5, 2016, pp. 262-276, Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/25.5/ECTA2016028>. Acesso em: 15 ago. 2023.

¹⁷⁰⁹Como exemplo de situações que podem estar sujeitas a esse impasse, traz-se à lume o caso decidido pela Suprema Corte da Holanda referente a um reformado que residia nesse país, mas recebia rendimentos decorrentes de pensão remunerada pelo sistema de segurança social da Austrália. No referido país da Oceania os sistemas de pensão são financiados fortemente por meio de impostos, os quais eram objeto de recolhimentos pelo pensionista, ao mesmo tempo em que o indivíduo também estava sujeito ao recolhimento de contribuições sociais no país europeu. Por isso, havia a percepção de ocorrência de dupla tributação. De acordo o Poder Judiciário neerlandês, os tratados internacionais de dupla tributação celebrados entre os dois países não poderiam ser aplicados às contribuições sociais, pois estas não poderiam ser caracterizadas como impostos. Em resumo, foi considerado que nenhuma parte dos impostos australianos poderiam ser tidos como contribuições para a seguridade social, devendo permanecer como independentes e válidas ambas as incidências nos dois países distintos. (WEEREPAS, Marjon. Tax or social contribution, a world of difference? *Nordic tax journal*, n.º 1, 2018, pp. 23-24).

¹⁷¹⁰*Idem*, pp. 28-29.

entre as fontes de financiamento da Segurança Social, a fim de evitar consequências injustas e severas aos trabalhadores transfronteiriços.

Desta forma, é comum a instituição de impostos que incidam sobre os salários que visem o financiamento dos sistemas de pensões, ao mesmo tempo em que alguns países realizam a mesma forma de tributação, mas sob a rubrica de contribuições sociais¹⁷¹¹. Se adotada a convergência entre contribuições sociais e impostos, quando ambos são destinados ao financiamento da segurança social, será possível a aplicação dos tratados de dupla tributação sobre ambas as incidências¹⁷¹².

Diante disso, é recomendado realizar a separação da parcela da receita dos impostos que sejam destinadas à segurança social, para considerar o respectivo montante como contribuição vinculada a esta finalidade, inclusive com a aplicação de deduções no país de residência ou de recolhimentos parciais, como um montante para o financiamento de serviços de saúde¹⁷¹³. Não obstante a recomendação aqui mencionada, ainda remanesceriam algumas dificuldades, como a necessidade de definição da parte das receitas de impostos que poderiam ser tomadas como contribuições sociais¹⁷¹⁴.

De todo modo, as questões suscitadas demonstraram as lacunas quanto às regras aplicáveis a respeito das duplas tributações quanto às fontes de financiamento de sistemas de pensões como um imposto ou contribuição social. Ainda este parece ser um 'ponto cego' no direito transnacional, apesar da ampla atenção a este assunto pelas instituições europeias, por meio da edição de recomendações e orientações, tais como a adoção de plataformas e registros de pensões e do *Pan-European Personal Pension Product* (PEPP)¹⁷¹⁵.

Em que pese exista essa possibilidade de subtração da base fiscal dos impostos da parte relativa ao financiamento da segurança social, especialmente para aqueles indivíduos que estejam a recolher contribuições sociais ou mesmo estejam sob o esquema de proteção social de outros países, vislumbro aqui algumas dificuldades operacionais na realização do referido

¹⁷¹¹JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC LAW on the Concept of Tax in the OECD Model, *Bulletin for International Taxation*, vol. 59, n.º 10, 2005, p. 433.

¹⁷¹²Exemplo disso é a previsão da inclusão, em tratados bilaterais que o Brasil celebra, da incidência da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL) pode ser submetida aos esquemas de compensação e abatimentos, a fim de evitar a dupla tributação internacional (BLANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties – Treaty Override or Legislative Interpretation? *Bulletin for International Taxation*., vol. 70, n.º 9, 2016, par. 5.5.

¹⁷¹³VERSCHUEREN, Herwig. Financing Social Security and Regulation (EEC) 1408/71. *European Journal of Social Security*, 2001, pp. 7-24.

¹⁷¹⁴WEEREPAS, Marjon. *Op. cit.*, pp. 18-30.

¹⁷¹⁵SPIEGEL, B.; DAXKOBLE, K.; STRBAN, G. & VAN DER MEI, A.P. (Ed.). *Analytical report 2014: The relationship between social security coordination and taxation law*, FreSso, European Commission, April 2015.

abatimento dentro de cada sistema nacional fiscal e de segurança social. Podem ocorrer fraudes, deduções à coleta e outras formas de benefícios fiscais sem a pertinência devida, o que pode trazer efeitos fiscais negativos e défices no financiamento dos sistemas previdenciais. Para evitar esse tipo de constrangimentos no aspecto internacional, seria preferível que, em caso de adoção de impostos a financiar a segurança social, integralmente ou com parte de suas com receitas consignadas¹⁷¹⁶, que estes não incidam sobre os rendimentos das pessoas singulares.

O risco de dupla tributação econômica, caso não efetuada a dedução da parte da segurança social no imposto pago em outro país, é bem mais provável de acontecer para o segurado que está a contribuir por meio de cotizações para o custeio previdencial em regimes de repartição e de benefício definido, como decorre da segurança social obrigatória no Brasil e em Portugal. Isso porque é mantida, ainda que com ponderações, a noção de equivalência nas cotizações do trabalhador para a segurança social perante as prestações e pensões futuras.

Já a componente redistributiva das prestações da segurança social, inclusive do sistema previdencial, para fazer frente aos novos riscos sociais que se abatem sobre os trabalhadores e demais sujeitos em vulnerabilidade, pode ser financiada por meio de impostos. Também podem ser manejadas contribuições a cargo das pessoas coletivas, especialmente aquelas detentoras de maiores capacidades contributivas e cuja atuação empresarial provoque maiores riscos sociais, como aqueles decorrentes da automação e das mudanças no mercado de trabalho, que empregam pouca mão de obra e tenham lucros elevados, tal como ocorre com os grandes conglomerados internacionais e das *big techs*. Para cumprir tal encargo, podem ser preferíveis as incidências contributivas mais elevadas sobre empresas com elevada participação de automação e os impostos sobre movimentações financeiras¹⁷¹⁷.

Sem prejuízo disso, para manter a higidez com nossa preocupação de evitar a dupla tributação econômica aos indivíduos segurados pelo regime previdencial, pode-se admitir a consignação de receitas de tributos para a segurança social em impostos que incidam sobre a propriedade, como decorreu em Portugal do adicional ao IMI.

No âmbito da União Europeia, deve-se garantir que o trabalhador que se desloca no interior da comunidade esteja sujeito à legislação de um determinado país, sob pena de violar a livre circulação do trabalhador, advindo daí os regulamentos 883/2003 e 987/2009 do

¹⁷¹⁶No Brasil, tal proposta demandaria no mínimo uma relativização do princípio da não vinculação da receita de impostos a finalidades específicas (art. 167, IV da Constituição Federal), sendo necessário, portanto, uma Emenda Constitucional.

¹⁷¹⁷Conforme já fora tratado no item 5.5, alíneas “c” e “d”.

Parlamento e do Conselho, a fim de obter a coordenação dos sistemas de segurança social, como já ressaltado¹⁷¹⁸.

Considerando o cenário global como um todo, ainda resta alta a descoordenação entre a tributação do rendimento e as contribuições para a Segurança Social no âmbito internacional. Sobre esse tema e algumas possíveis soluções, iremos dedicar as linhas que seguem.

Inicialmente, cabe registrar que não haverá maiores dificuldades na definição do recolhimento para a Segurança Social se o teletrabalhador, caso seja por conta de outrem, atender aos critérios regulares do art. 15 do MCOCD¹⁷¹⁹, como a residência regular no local do trabalho ou se permanecer 183 dias em um mesmo espaço físico¹⁷²⁰.

No entanto, haverá descompasso entre os sistemas fiscais e as contribuições para a Segurança Social se o teletrabalhador internacional residir em um estado membro com um sistema de saúde financiado pelos impostos locais, enquanto as contribuições sociais podem estar a ser recolhidas a outro estado-membro, onde esteja a fonte de seus rendimentos. A tendência é de que ele seja reformado pelo país para onde recolheu tais contribuições e cujas pensões estrangeiras tendem a não ser consideradas no país de residência. Isso porque as

¹⁷¹⁸O sistema de integração dos sistemas de segurança social tinha como beneficiários, inicialmente, os nacionais dos estados-membros da EU, refugiados e apátridas, tendo sido alargado a nacionais de terceiros países, conforme explicitado pelo regulamento 1231/2010, desde que estes tenham residência legal em algum estado-membro e que se encontrem em situações que envolvam elementos transfronteiriços. A integração dos sistemas de segurança social com outros locais do mundo, em princípio, seria enfrentada por acordos bilaterais de um estado-membro com terceiros países. No entanto, para evitar o risco de inconsistência e contradições de tratamentos no próprio seio da União em relação a trabalhadores que deslocam a partir de outros locais, além de proporcionar-lhes estabilidade e proteção social uniforme, faz-se necessário concretizar a dimensão externa da coordenação dos sistemas de Segurança Social. Para tal, ainda que não se possa cogitar de sistemas de segurança social uniformes a todos os estados-membros, pois isso suprimiria a soberania deles, há necessidade uma base uniforme de coordenação, a fim evitar, por exemplo, a perda de períodos contributivos no caso de o trabalhador retornar ao país de origem fora da União Europeia (DOMINGOS, Marta Prata. Coordenação dos sistemas de Segurança Social dos Estados-membros da EU: o enigma da dimensão externa. *Revista de Questões Laborais*. Ano XXVII, n.º 56, Jan/Jul 2020, pp. 149; 161-162).

¹⁷¹⁹O art. 15º do referido instrumento internacional recomenda, como regra geral, que os rendimentos dos trabalhadores dependentes devem ser tributados no Estado em que a atividade laboral é desenvolvida (fonte). Caso o país onde a atividade é exercida for diferente do da residência do trabalhador, poderá haver recolhimentos em ambos os Estados, cabendo ao estado da residência eliminar a dupla tributação. Quando o trabalho for exercido em navios ou aeronaves utilizadas no tráfego internacional, a tributação deve ocorrer no país da sede ou direção efetiva da empresa empregadora (art. 15º, 3). ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version (as it read on 21 novembre 2017). *OECD publishing*, 2017. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4. Acesso em: 6 maio 2023.

¹⁷²⁰NIESTEN, Hannelore. Frontier's Workers' taxes and social security status in Europe – optimizing the legal status in a changing landscape. *Tax International Studies*. Amsterdam: IBFD, 10-2022, p. 16. Disponível: <https://www.ifa.nl/media/dgal1pyf/frontier-workers-tax-and-social-security-status-in-europe-optimizing-the-legal-status-in-a-changing-landscape-ibfd.pdf>. Acesso em: 18 maio 2023.

contribuições são tributadas na fonte, mas as do trabalhador acabam por não ser objetos da dedução à coleta de impostos no seu estado de residência¹⁷²¹.

Já a respeito dos nômadas digitais, os desafios à interação dos sistemas fiscais e de Segurança Social são mais profundos. Esse trabalhador deve recolher os impostos sobre os rendimentos, notadamente se no Estado da fonte pagadora dos rendimentos ou no local em que está a residir.

Nesse sentido, de acordo com as regras do direito fiscal internacional, quanto à definição do local de incidência do imposto sobre os rendimentos (fonte ou residência), deve-se considerar fatores que delimitam a relação do nômada digital entre o seu país de origem e seu país de destino, assim como onde está localizada a sede ou domicílio fiscal do contratante ou, caso seja autônomo, qual o status (residente ou não residente) que o nômada guarda em relação a seu país de origem¹⁷²².

Ainda, deve-se ter em conta se existe acordo ou tratado de não bitributação entre o país de origem e aquele que recebe o trabalhador, ainda que por prazo determinado¹⁷²³. Ao menos que seja regulamentado por um tratado bilateral, os rendimentos pessoais são considerados gerados no local onde o trabalho é desenvolvido, o que põe em risco a bitributação ao trabalhador, tanto no país da fonte, quanto no de sua residência. Para evitar tal situação, o trabalhador deve ser registrado nas duas jurisdições e requerer isenção fiscal em algum deles, sob pena de sofrer sanções¹⁷²⁴.

A adoção de tratados bilaterais entre os países deve ser incrementada no sentido de trazer maiores condições de mobilidade laboral e da rede de proteção no ambiente comunitário, o que pode ser replicado também para o âmbito internacional mais alargado. Nesses casos, devem

¹⁷²¹NIESTEN, Hannelore. Revising the fiscal and social security landscape of international teleworkers in the digital age. *Intertax*, Volume 49, n.º 2, 2021, p. 134.

¹⁷²²O art.º 14 da convenção modelo da OCDE, que tratava do trabalhador independente, foi excluído na revisão realizada em 2000.) Não obstante exclusão pelo modelo de convenção da OCDE, a convenção modelo da ONU estabelece que, em se tratando de trabalhadores independentes, a regra é pela tributação dos rendimentos pelo Estado de Residência, salvo se o profissional independente possuir uma base fixa ou permanecer por 183 dias no Estado em que presta serviços, ao qual, nessa hipótese, poderá tributar os rendimentos. A disciplina da tributação dos rendimentos do trabalhador independente não apenas se manteve nos acordos internacionais brasileiros, mas também mostra-se mais protetiva da tributação na fonte do que o modelo de convenções da ONU (ROCHA, Sérgio André. Acesso do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira. Boletim de economia e política internacional. *BEPI*, n.º 28, set/dez 2020, p. 39. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10538>. Acesso em: 10 maio 2023.)

¹⁷²³MUZZI, Patrícia Ferreira; CÂNDIDO, Filipe Soares & ALMEIDA, Isabela Antônia Rodrigues de. Nômades digitais e seus aspectos trabalhistas e tributários. *Revista Consultor Jurídico*, 14 de outubro de 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-out-14/opinioao-nomade-digital-aspecto-trabalhista-tributario#_ftnref5. Acesso em: 27 abr 2023.

¹⁷²⁴DELOITTE IRELAND LLP. *The future of work: tax and legal perspective*. 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/Deloitte-Future-of-Work-August-2020.pdf>. Acesso em: 1 maio 2023.

constar provisões de prêmios de pensões, os quais permitirão o mútuo reconhecimento de pensões obrigatórias e complementares advindas do país de origem no local de destino. Já nos países nos quais os trabalhadores tenham que pagar impostos que incidam amplamente sobre seus rendimentos, ele deve ser isento do recolhimento da parte específica e afetada ao financiamento da segurança social, a fim evitar dupla tributação econômica¹⁷²⁵ e, consequentemente, violações ao princípio da isonomia.

Conforme ensina ALBERTO XAVIER¹⁷²⁶, a principal razão por estar concentrada a incidência fiscal no local de residência do indivíduo, inclusive a alcançar rendimentos obtidos no exterior, além de estar relacionado à capacidade contributiva¹⁷²⁷, decorre da presunção de que no local onde reside é que o indivíduo irá ser atendido pelas diversas atividades do Poder Público, sendo medida de justiça fiscal o recolhimento dos impostos nesse local. Se for feita uma aproximação dessa premissa ao financiamento da Segurança Social, deveria prevalecer o recolhimento contributivo do trabalhador para o local onde reside, pois é ali que provavelmente irá acessar a rede de proteção social ofertada pelo Estado¹⁷²⁸.

A residência fiscal das pessoas singulares é determinada em virtude da presença física e/ou ponderando as circunstâncias pessoais dos contribuintes, nas quais haverá maior peso ao país da residência principal ou o local onde os seus laços familiares são mais fortes¹⁷²⁹.

Já para os casos em que há a tributação no Estado da fonte, tal critério está relacionado à realização de um emprego e está condicionada a fatores adicionais que atestem a existência de uma relação mais substancial com o Estado onde a relação laboral é realizada¹⁷³⁰, ou na forma da presença física ou ao menos o local onde o emprego é exercido se a remuneração por este emprego puder ser utilizada como dedução à coleta na tributação do rendimento do empregador. Portanto, a interpretação do art. 15 em referência está também fundamentalmente relacionada aos termos “emprego” e “empregador”¹⁷³¹.

¹⁷²⁵DIDDEN, Bastiaan M. M. Cross Border qualification problems between social security and supplementary pension: more guidance needed? *EC Tax Review*, 2020-2, p. 70.

¹⁷²⁶XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 229.

¹⁷²⁷Tema da capacidade contributiva já tratado na presente tese no item 2.4.2.

¹⁷²⁸REI, José Aníjar Frágoso. A (não) contribuição social dos nômades digitais e a sustentabilidade da Segurança Social. In: VADELL, Lorenzo Mateo Bujosa (Dir); VEIGA, Fábio da Silva & PIERDONÁ, Zélia Luiza (Coord). *Retos del Horizonte Jurídico Iberoamericano*. Vol. II. Porto & Salamanca: Iberojur & Universidad D Salamanca, 2023, p. 277.

¹⁷²⁹AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007, p. 23.

¹⁷³⁰PÖTGENS, Frank. The Netherlands Supreme Court and Remuneration Borne by the Permanent Establishment – Third Time Lucky! *Eur. Tax Journals IBFD*, vol. 48, n.º 12, 2008, p. 655.

¹⁷³¹KOSTIC, Svetislav V. In Search of digital nomad – rethinking the taxation of employment income under tax treaties. *WorldTax Journal. IBFD*, May 2019, p. 195.

Ocorre que, *no mundo globalizado*, onde estão presentes variadas formas de trabalho movidas pela tecnologia e à distância, além de formas de trabalho flexíveis que não se pautam por empregos formais, as referidas premissas do art. 15 da CMOCDE estão obsoletas.

O critério da fonte dos rendimentos e da presença física do trabalhador no local de trabalho mostra-se incompatível com o trabalho globalizado e muitas vezes realizado por meios informáticos, especialmente para os trabalhadores em teletrabalho¹⁷³² e aos nômadas digitais. No entendimento de NIESTEN¹⁷³³, as formas de distribuição dos poderes tributários devem se basear, além da residência, no estado do local da real/ efetiva gestão da empresa que contrata o teletrabalhador. Adotada essa baliza, a tributação sobre o teletrabalhador pode ocorrer no local onde está a gerência da empresa, sem exigência da presença física.

Em razão da concorrência fiscal internacional¹⁷³⁴ e o “*shopping for social security*”¹⁷³⁵, em que países buscam atrair para suas fronteiras, capitais, indivíduos e empresas, muitas vezes a oferecer vantagens tributárias, torna cada vez menos importante o conceito tradicional de residência como definição da jurisdição fiscal incidente. Isso porque o planejamento fiscal internacional, especialmente em grupos empresariais, demanda que, em determinadas situações, apenas algumas funções são realizadas no país apontado como de residência¹⁷³⁶⁻¹⁷³⁷.

Ainda, não se pode ignorar as dificuldades decorrentes do fato de que as fontes pagadoras muito frequentemente estão em países diferentes dos da residência e que, por isso,

¹⁷³²Tal situação mostra-se afim à discussão da tributação sobre a economia digital, como já tentando pela proposta da comissão europeia COM (2018) 147, apresentada em 21 de março de 2018. Em resumo, a proposta busca que a tributação dos rendimentos ocorra nos Estados-membros em que as companhias os obtiveram, mesmo que elas não tenham presença física que caracterize um estabelecimento estável. Para ser compatível com o novo modelo digital de negócios, é necessário que os lucros sejam tributados no local em que o valor é criado. Para tal, pode ser criado um estabelecimento estável virtual para as companhias não residentes, mas que operam na economia digital (PEREIRA, Paula Rosado. Online platforms and taxes in the EU: a compatible match? In: VICENTE, Dario Moura; CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos & CHEN, Chen (Eds). *The legal challenges of the fourth industrial Revolution: The European Union's Digital Strategy*. Switzerland: Springer, 2023, pp. 147-148).

¹⁷³³NIESTEN, Hannelore. *Op. cit.*, 2021, pp. 133-134.

¹⁷³⁴Tema já trabalhado nos itens 2.5.3 da presente tese.

¹⁷³⁵Tema já trabalhado no tópico item 3.8, “d” da presente tese.

¹⁷³⁶HONGLER, Peter & PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. *Working Paper (IBFD 2015), White Papers IBFD*, pp. 20-21. Disponível em: https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper%288%29.pdf. Acesso em: 9 maio 2023.

¹⁷³⁷Como alternativas para frear que os conglomerados privados escolham os sistemas de segurança social que melhor lhes aprouver, geralmente em busca de menor carga contributiva e, por via de consequência, com menos proteção social aos trabalhadores, NICOLAS RENNUY propõe que os elementos de conexão, tais como local de trabalho e residência do trabalhador, sejam aperfeiçoados e melhor amarrados, ou seja, que estejam bem definidos e que o mecanismo de “*law shopping*” se torne mais difícil e sujeito a maiores custos. É posta como resolução fundamental o fortalecimento do critério da lei do local de trabalho (*lex loci laboris*), com a preponderância real do local das atividades relevantes da empresa e do afastamento de trabalhos acessórios ou marginais para definir esse critério. (RENNUY, Nicolas. Shopping for social security law in the EU. *Common Market Law Review*. Volume 58, n.º 1, Fevereiro 2018, pp. 29-37).

será mais difícil exigir o recolhimento, por empresas sediadas no exterior, das contribuições ao país de residência do trabalhador¹⁷³⁸.

Além disso, há deslocação dos trabalhadores ao longo do globo e a possibilidade de realização do trabalho à distância, como é o caso do teletrabalho, dos trabalhos realizados mediante plataformas e mesmo no caso dos nômades digitais¹⁷³⁹, pelo que se faz necessário conformar o critério da residência às novas realidades, inclusive a fim de evitar abusos e a erosão das bases tributárias em razão da forte mobilidade de capitais e pessoas no mercado global.

Diante disso, SVETISLAV V. KOSTIC¹⁷⁴⁰ propõe a relativização desta divisão tradicional, com a adoção de algum método alternativo, mediante a introdução de um critério qualificado de residência dos indivíduos para viabilizar os benefícios dos tratados. Ainda que se mantenha a posição principal do estado de residência, recomenda suprimir a exceção do art. 15, 2 da CMOCDE, mantendo o limiar de presença, embora em volume menor dos que os atuais 183 dias, dada a mobilidade intensa do mundo moderno¹⁷⁴¹.

¹⁷³⁸Perante as normas fiscais brasileiras, se o nômada digital estiver fora do país, mas a receber remuneração decorrente de contrato de trabalho de empresas brasileiras ou outros oriundos do Brasil, haverá a incidência do imposto de renda retido na fonte, sob a taxa de 25% sobre rendimentos do trabalho, nos termos do art. 36 da Instrução Normativa SRF 208/2022 (BRASIL. *Normativa SRF 208/2022*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079#:~:text=Os%20rendimentos%20recibidos%20por%20residentes,na%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20Ajuste%20Anual>. Acesso em: 12 dez. 2023). Excetuam-se dessa obrigatoriedade os valores pagos ou remetidos ou não residente a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, para os quais a taxa contributiva sobre os rendimentos obtidos na fonte será de 15% (art. 37). Se a situação for a contrária, ou seja, o estrangeiro que optou por residir no Brasil e recebe rendimentos do exterior, haverá necessidade de apuração e pagamento do imposto de renda brasileiro de forma direta, mediante o recolhimento denominado carnê-leão, cujas taxas variarão de forma progressiva conforme tabela vigente no mês de recebimento. O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordo, tratado ou convenção internacional prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, pode ser considerado como redução do imposto devido no Brasil, desde que não seja compensado ou restituído no exterior. (art. 16, § § 1º e 5º, SRF 208/2022).

¹⁷³⁹No caso dos nômades digitais, pode-se afirmar que as regras do modelo de convenção da OCDE e da maioria dos tratados internacionais não contempla a situação, cada vez mais crescente, de pessoas que em seus estudos, trabalho ou lazer, não estão confinados a uma única localização geográfica ou cuja mobilidade é viabilizada pela tecnologia e pelas conexões móveis à internet. Especialmente no setor de serviços, mais propensos à mobilidade, está mais difícil conectar as pessoas a uma determinada jurisdição para efeito de recolhimento de impostos. Assim, as novas tecnologias também determinam que sejam repensadas o modo como cada tipo de rendimento de trabalho é relacionada a uma localização geográfica em particular. Assim, quando o nômade digital não permanece em determinado país por mais 183 dias e quando seus rendimentos não são pagos por empregador que não é residente fiscal nem tem estabelecimento estável em quaisquer uma das localidades por onde o trabalhador esteve, não foram atendidos os critérios do art 15, n. 2 da convenção modelo da OCDE, o que levaria ao não recolhimento de impostos sobre o rendimento da pessoa singular em questão. (KOSTIC. Svetislav V. In Search of digital nomad – rethinking the taxation of employment income under tax treaties. *World Tax Journal*. IBFD, May 2019, p. 205; 210)

¹⁷⁴⁰*Idem*, p. 212.

¹⁷⁴¹Em igual direção, NIESTEN defende a adoção de um “critério de tolerância” para atividades realizadas pelo trabalhador fora do país onde realize suas atividades regulares. Com isso, flexibiliza-se essa exigência temporal de 183 dias, sendo recomendado prazo inferior, de 69 dias de presença física no país onde estão centradas as atividades habituais do trabalhador. A introdução de tal regra de tolerância para executar atividades fora do estado de emprego habitual por um máximo de sessenta e nove dias sem alterar a autoridade do estado de emprego para

Em semelhante direção, nas situações de teletrabalho, defende-se o alinhamento da coordenação entre o recolhimento das contribuições para a Segurança Social com os impostos sobre os rendimentos. A fim de buscar maior amplitude da coordenação entre os sistemas fiscais e de Segurança social dos teletrabalhadores e de todos que se relacionem com mais de um estado-membro, mais do que a realização de acordos bilaterais, recomenda-se a adoção de modelos internacionais multilaterais¹⁷⁴². Esses instrumentos devem abordar as questões relativas aos trabalhadores virtuais, especialmente para aferir o critério da residência (*lex loci domicilii*) ou o local do trabalho (*lex loci laboris*) para definir para qual país as contribuições devem ser recolhidas e qual deles deve arcar com a cobertura dos benefícios previdenciais¹⁷⁴³.

Por meio deles, podem ser instituídas partilhas das receitas fiscais e contributivas entre os estados contratantes que sejam qualificáveis como da residência ou do emprego. Nesses casos, seria mais viável que o Estado da residência procedesse ao recolhimento dos tributos¹⁷⁴⁴ e que este ficasse obrigado a repassar um porcentual ao país do trabalho. Para tal, faz-se necessário o controle dos valores recebidos pelo trabalhador transfronteiriço, nômade digital ou em teletrabalho, a ser viabilizado pelos sistemas informáticos e pela cooperação entre as autoridades fiscais dos estados envolvidos. Feito isso, embora a maior parte das receitas permaneçam no país de residência do teletrabalhador, mas, além de ser garantido uma parte das receitas ao país do emprego, será viável a dedução de despesas ao trabalhador e o creditamento de tributos recolhidos no estrangeiro¹⁷⁴⁵.

Maior avanço haverá ainda se a tributação da renda seguir o quadro das contribuições para a segurança social. Quando o indivíduo que vive em um país realiza o emprego apenas em outro estado, ele seria tributado apenas no estado estrangeiro onde a atividade é realizada.

cobrar impostos (ou seja, não ser tributado no estado de residência) é a mais prática e simples solução que evita problemas previdenciários, notadamente situações de trabalhos realizados por meios informáticos e de maneira transfronteiriça. NIESTEN, Hannelore. *Op. cit.*, pp. 139-140).

¹⁷⁴²*Idem*, p. 142.

¹⁷⁴³TSETOURA, Anna. The impact of digitalization on employment-productivity and the role of social protection: socio-economics costs and legal options. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022, pp. 68-69.

¹⁷⁴⁴Para ANA PAULA DOURADO, no âmbito da tributação universal e progressiva dos rendimentos da pessoa singular, os residentes deveriam ser tributados segundo os rendimentos universais e submetidos à progressividade, com direito às deduções à coleta de despesas elementares, como saúde e educação. Na União Europeia, defende que um verdadeiro mercado interno e a cidadania europeia deveria levar à harmonização das taxas e da matéria tributável e que a repartição das receitas entre os países deveria seguir a doutrina do Caso *Schumacker* (capacidade contributiva global, tendo em conta o ano fiscal como um todo), a partir de critérios subsidiários ainda não consolidados: local da residência, locais da obtenção da maior parte dos rendimentos que impliquem vínculo pessoal (predominância do trabalho em detrimento das mais-valias) e local de obtenção de outros rendimentos (capital, mais-valias, prediais e outros rendimentos de trabalho dependente e independente). (DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina, 2017, pp. 271-273).

¹⁷⁴⁵NIESTEN, Hannelore. *Op. cit.*, 2021, p. 141.

Alternativamente, uma abordagem de estado de origem poderia ser considerada com o rateio da arrecadação da receita proporcional¹⁷⁴⁶.

Essas últimas sugestões, uma vez implementadas, contribuiriam para a percepção da igualdade quanto à percepção das receitas para o financiamento do setor previdencial entre os países e em relação à capacidade contributiva da pessoa singular, que poderia abater as contribuições recolhidas em um país em outro em que venha a pagar o imposto sobre os rendimentos.

Com o recolhimento fiscal e contributivo coordenados e concentrados em um único país, ainda que com partilha de receitas a mais de um estado, facilita-se a mobilidade de trabalhadores, evita-se a dupla tributação e garante-se também que haja o escape das bases tributárias dos impostos sobre os rendimentos e das contribuições. Portanto, tais mecanismos militariam também para evitar a não dupla tributação internacional e, pela correta aplicação do esforço contributivo à Segurança Social às empresas e aos trabalhadores, fica prestigiada também a sustentabilidade dos sistemas nacionais previdenciais e demais mecanismos de proteção social.

Ainda as instituições comunitárias e os estados-membros devem adotar, na aferição de qual sistema de proteção social a ser seguido no caso concreto, interpretação teleológica, a qual deve tomar por base a proteção social e o repúdio a situações artificiais e de abuso. Por fim, as empresas, trabalhadores e instituições devem aprofundar seus mecanismos de implementação da integração dos regimes de segurança social e de *compliance* em face de situações inadequadas quando da definição dos sistemas de segurança social a serem seguidos. É fundamental evitar que o trabalhador esteja atrelado a um sistema de Segurança Social de um país em que ele não tenha ligação efetiva. Pelo contrário, deve-se prestigiar a conexão de fato do trabalhador com o Estado competente para receber suas contribuições sociais e, quando necessário, pagar as prestações que lhe forem devidas.

Portanto, a definição dos recolhimentos aos sistemas de segurança social oficiais e dos de impostos sobre os rendimentos devem ser objeto de integração no âmbito internacional, a fim de realizar a captura adequada dos recolhimentos contributivos dos trabalhadores transfronteiriços e que se utilizem de meios digitais, como decorre com os teletrabalhadores, os trabalhadores mediante plataformas e os nômades digitais. Para tal, a coordenação e cooperação

¹⁷⁴⁶NIESTEN, Hannelore. Frontier's Workers' taxes and social security status in Europe – optimizing the legal status in a changing landscape. *Tax International Studies*. Amsterdam: IBFD, 10-2022, p. 29. Disponível: <https://www.ifa.nl/media/dgal1pyf/frontier-workers-tax-and-social-security-status-in-europe-optimizing-the-legal-status-in-a-changing-landscape-ibfd.pdf>. Acesso em: 18 maio 2023.

fiscal e dos sistemas de segurança social devem ocorrer no âmbito internacional. Ainda que se utilizem de critérios de definição de incidência contributivas no estado da fonte, da residência ou mesmo do rateio das obrigações entre os estados envolvidos, a estabilização das regras mostra-se necessária não apenas para salvaguardar a proteção social a esses trabalhadores, como também para garantir a justa repartição dos esforços no financiamento dos regimes de proteção social.

Os referidos esforços passam necessariamente pelo combate à evasão fiscal e *do shopping for social security law*, a fim de ter a igualdade entre esses trabalhadores e seus empregadores resguardada, especialmente se tomarmos por comparação a situação dos indivíduos e das empresas que atuam pelos modos físicos e convencionais. Em outras palavras, não sendo desejável – nem compatível com o Estado Social -- abrir mão da proteção oferecida pelos sistemas previdenciais de repartição, todos aqueles que atuam no mercado, seja da forma tradicional, ou seja por meio da *Gig-economy*, não podem ser eximir dos esforços para o financiamento do setor, mormente aqueles que detenham maior capacidade contributiva.

5.9 As consequências da Pandemia de COVID-19 para a Segurança Social. Oportunidade de aprofundamento ou afastamento do princípio da igualdade?

a) Os impactos da Pandemia na proteção social

A pandemia da COVID-19 já encontrou, a partir do ano de 2020, as sociedades modernas sob o impacto de constantes crises econômicas e que ainda não sabiam lidar com os chamados “novos riscos sociais”, notadamente aqueles provocados pelo envelhecimento da população, da automação excessiva, da inteligência artificial e as novas formas de trabalho, em que o pleno emprego e o vínculo formal laboral já não são mais uma realidade dominante.

Não obstante a convivência do mundo contemporâneo com outras crises recentes e agudas, o vírus pode ter sido apenas a “gota d’água” para a eclosão de um choque mais severo que decorre da inabilidade do funcionamento da economia antes já estabelecida. Portanto, a pandemia intensificou externalidades já presentes e a necessidade de enfrentamento dessas questões, sob pena de se tornar o prelúdio de uma ruptura ainda mais intensa em futuro próximo¹⁷⁴⁷.

¹⁷⁴⁷HAN, Byung-Chul. *O coronavírus de hoje e o mundo de amanhã*. Disponível em: <https://www.ihu.unisinos.br/78-noticias/597343-o-coronavirus-de-hoje-e-o-mundo-de-amanha-segundo-o-filosofo-byung-chul-han>. Acesso em: 20 mar. 2023.

Grandes choques disruptivos nos esquemas de produção e trabalho, tanto internamente em cada país, quanto nas relações internacionais no mundo globalizado foram acelerados¹⁷⁴⁸. Essas mudanças nas atuações dos setores público e privado provocam temores especialmente naqueles que estão mais ameaçados com o estabelecimento de “uma nova normalidade”.

Desta maneira, no entendimento de BOAVENTURA DE SOUSA SANTOS, a pandemia e a crise econômica tornaram mais evidente a inviabilidade do modelo de capitalismo até então prevalecente e posto como única alternativa viável no mundo globalizado, qual seja a vertente neoliberal com domínio no capital financeiro e com traços antissociais¹⁷⁴⁹, em que se faz presente a privatização daqueles que geram receitas e o subfinanciamento dos que ficam a cargo do Estado, por não atenderem ao interesse econômico do mercado¹⁷⁵⁰.

Como evidência disso, os países que vinham privilegiando o Mercado ao invés do Estado e onde havia maior desigualdade tiveram maiores dificuldades em responder às emergências. Por outro lado, nos países mais bem dotados de políticas sociais, os efeitos foram mais amenos e percebidos de maneira mais parecida entre as pessoas¹⁷⁵¹. Logo, há uma relação direta entre o maior número de infecções, agravamentos e mortes nos estados com menor coeficiente *Gini*, o que reforça o potencial lesivo da desigualdade também no que se refere à pandemia¹⁷⁵².

¹⁷⁴⁸A COVID-19 e os choques provocados produzem efeitos contemporâneos em muitos países e em todos os setores de produção. Nesse sentido, vale destacar o estudo econômico empreendido por ALESSANDRO SFORZA E MARINA STEININGER, segundo o qual os efeitos da Pandemia reduzem drasticamente a renda real de todos os países, pois as interrelações setoriais e as ligações comerciais globais têm um papel crucial para explicar a transmissão do choque entre países. Com isso, mostra-se evidente a importância dos vínculos comerciais globais e intersetoriais entre as economias, com repercussões sobre o bem-estar da população de cada país. Portanto, para fins de recorte econômico, a disseminação da doença COVID-19 é modelada como choque exógeno que nos permite estudar a difusão da disrupção da produção ao longo de cadeias de valor globais. (SFORZA, Alessandro & STEININGER, Marina. *Globalization in the time of COVID-19. CESifo Working Paper n.º 8184*. Munich, Maio de 2020, pp. 21-22. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3567558>. Acesso em: 13 jun. 2020).

¹⁷⁴⁹As áreas sociais – sobretudo saúde, educação e segurança social -- se submetem ao modelo de negócio do capital, ou seja, a áreas de investimento privado que devem ser geridas de modo a provocar o máximo lucro para os investidores, em detrimento dos fundamentos basilares do serviço público promovido pelo Estado social. (SANTOS, Boaventura de Sousa. *A cruel pedagogia do vírus*. Coimbra: Almedina, 2020).

¹⁷⁵⁰Vale aqui mencionar o entendimento de MICHEL FOUCAULT, para quem, no neoliberalismo, o Estado não é enfraquecido ou diminuto, como ocorreu no liberalismo clássico. Pelo contrário, o Estado neoliberal intervém com vigor nos aspectos morais, políticos e jurídicos para criar e manter condições para que a livre concorrência seja efetiva. Ou seja, são utilizados fortes instrumentos políticos, morais e jurídicos, a ponto de o sistema social se tornar neutralizado em detrimento do econômico (FOUCAULT, Michel. *Nascimento da biopolítica*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 333).

¹⁷⁵¹FERRAZ, Octávio Luiz Motta. Covid-19 and Inequality: The Importance of Social Rights. *King's Law Journal*, vol. 32, n.º 1, 2021, pp. 109-121. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09615768.2021.1885329>.

¹⁷⁵²SACHS, Jeffrey. ‘How Inequality Fuels COVID-19 Deaths’. Project Syndicate, 29 June 2020) Disponível em: <https://www.project-syndicate.org/commentary/inequality-fuels-covid19-mortality-by-jeffrey-d-sachs-2020-06?barrier=accesspaylog>. Acesso em: 20 maio 2023.

Portanto, os direitos sociais mais uma vez mostraram seu potencial de trazer resultados concretos na percepção dos direitos humanos e na amenização das mazelas sanitárias, o que denota a necessidade de reforço da proteção social¹⁷⁵³, assim como de suas fontes de financiamento, para bem enfrentar os tempos difíceis¹⁷⁵⁴.

De acordo com levantamento realizado pelo Fórum Econômico Mundial¹⁷⁵⁵, entre janeiro de 2020 e janeiro de 2022, aproximadamente 3.900 medidas de proteção social foram implementadas em 233 países para apoiar a força de trabalho impactada pela Pandemia, cujo alcance mundial chegara proximamente a 1,2 bilhões de pessoas. Dentre tais prestações, destacam-se subsídios de salários, transferências em dinheiro, medidas de treinamento e subsídios de desemprego por tempo mais alargado, as quais foram essenciais para proteger os mais vulneráveis durante a crise pandêmica. No entanto, já a partir de 2022 e mais acentuadamente pelo ano de 2023, a maioria das medidas de curta duração foram pausadas e investimentos de médio e longo prazo serão necessários para aliviar os efeitos econômicos decorrentes dos choques econômicos sobre as empresas e os trabalhadores.

Em Portugal, após as flexibilizações do Tratado Orçamental da União Europeia, podem ser destacadas as principais medidas de enfrentamento à Covid e que impactaram as contas públicas: *lay-off* simplificado, visando a manutenção dos contratos de trabalho; diferimentos e isenções no recolhimento das contribuições da parte empregadora à Segurança Social; o apoio excecional às famílias dos trabalhadores por conta de outrem, do independente e domésticos; prorrogação extraordinária de prestações sociais e linhas de apoio às empresas e *startups*¹⁷⁵⁶. Tais medidas representam práticas de gestão próximas às ferramentas privadas, pois demonstram flexibilidade e autonomia na gestão financeira, inclusive nas administrações locais e entidades descentralizadas. Desta forma, ficou demonstrada a rapidez com que as autoridades agiram buscando a cooperação e superação dos efeitos da crise¹⁷⁵⁷.

¹⁷⁵³GHEBREYESUS, Tedros Adhanom 'WHO chief: Covid-19 needs to be a turning point'. *Financial Times*, 19 October 2020. Disponível em: <https://www.ft.com/content/4dcf31d4-5874-4a8b-9342-60a980dfaf5d>

¹⁷⁵⁴LOBATO, Valter de Souza & MARINHO NETO, José Antonio. A importância da seguridade social e a necessidade de seu custeio: uma releitura do parecer 'Contribuição para o finsocial' de Misabel Derzi. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Valério Pereira; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & ROCHA, Sérgio André. *A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020, pp. 666-667.

¹⁷⁵⁵WORLD ECONOMIC FORUM. *Future of Jobs report: insight report*, May 2023. Cologny/Geneva: World Economic Forum, 2023, p. 14. Disponível em: <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2023/>. Acesso em: 17 maio 2023.

¹⁷⁵⁶NABAIS, José Casalta & LAVOURAS, Matilde. Direito financeiro em tempos de pandemia: o caso de Portugal In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Finanças Públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia: diálogos ibero-americanos*. Belo Horizonte/ São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 487.

¹⁷⁵⁷CATARINO, João Ricardo; LOPES, Miguel Pereira; GONÇALVES, Sonia P & SOARES, Ricardo Moraes. Exceptional measures in a crisis environment in Portugal facing COVID-19 rationality of public management on financial, administrative leadership and education policies. In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Op. cit.*, p. 56

No Brasil, a EC 106/2020 flexibilizou as regras de equilíbrio fiscal por certo tempo e para objetivos específicos, em uma retomada de preceitos keynesianos, ao invés daqueles ultraliberais¹⁷⁵⁸. Tais medidas de flexibilidade financeira no combate aos efeitos da pandemia, embora necessárias, não podem deixar de lado a programação orçamental e de boas práticas de governação, inclusive podendo ser admitidos aumentos temporários na carga fiscal. Tudo isso para que os objetivos de crescimento, inclusão e sustentabilidade não sejam comprometidos¹⁷⁵⁹. Assim, o enfrentamento da Pandemia e de suas graves consequências não devem ensejar a livre disposição das regras fiscais pelos governantes, especialmente quanto às despesas, sob pena de que as consequências econômicas danosas venham trazer ônus que demorem anos para serem superados. Assim, medidas fiscais extraordinárias, além de estarem associadas ao combate da crise, não podem ignorar os pilares da governação instituída pela Lei de Responsabilidade Fiscal: planejamento, transparência, controle e responsabilidade¹⁷⁶⁰.

Com a paralisação de parte das atividades econômicas durante o período pandêmico e mesmo no período logo seguinte a ela, aumentou também o desemprego e a informalidade. Em razão disso, cresceu o número de trabalhadores a receber subsídios de desemprego; diminuíram as contribuições, pois a proporção de trabalhadores em atividades também caiu; e cresce a pressão pelo pagamento de benefícios assistenciais e não contributivos.

Com isso, aumenta o déficit público e a preocupação com a sustentabilidade financeira da Segurança Social e das finanças públicas como um todo. Em resposta a isso, faz-se necessária uma consolidação fiscal nas economias dos países para redução dos danos financeiros e reconstruir os orçamentos fiscais¹⁷⁶¹, tendo em conta que há menor possibilidade de adoção de políticas monetárias¹⁷⁶². Tudo isso deve ser feito sem descuidar-se do caráter protetivos das políticas sociais.

¹⁷⁵⁸SCAFF, Fernando. Eficácia do orçamento de guerra depende de capacidade de gerenciamento do Executivo. *Revista Consultor Jurídico*, 12 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/contas-vista-orcamento-guerra-autonomia-gastos-inedita-presidente>. Acesso em: 7 set. 2020.

¹⁷⁵⁹BRIGADÃO, Gustavo. Medidas tributárias necessárias ao enfrentamento da pandemia da COVID-19. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís & AFONSO, José Roberto (Coord). *Governance 4.0 para a Covid-19 no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 496; 502.

¹⁷⁶⁰SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo *et al.* Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido, 2020, pp. 212-213.

¹⁷⁶¹RADU, Maria-Tatiana. How the pandemic affects the social security system especially the unemployment and the immigration data. *Holistica Journal of Business and Public Administration*, Vol. 13, n.º 1, pp. 81-92. 84; 90.

¹⁷⁶²A maioria dos pacotes financeiros de resposta à crise pandêmica, como decorreu do Plano Biden, foram fortemente financiados por medidas de política fiscal mesmo que convenientemente acomodadas por políticas monetárias. No entanto, a possibilidade de financiamento desse estímulo fiscal expansionista com a impressão de dinheiro existia e isso pode ser exercido como em outros momentos, pois a dívida elevada poderia criar uma pressão adicional para a implementação de tal opção. No entanto, em se tratando da União Monetária Europeia, ainda que o endividamento também estivesse alto no cenário pós-pandemia, a impressão maior de moeda ou outras

Além disso, a resposta financeira massiva dada à crise pelos países levou atenção para o papel desempenhado pelos sistemas de pensões de velhice, com repercussões também à proteção de outras faixas etárias, especialmente em situações de crise. Especificamente, países sacaram parte das reservas de programas de pensões para custear benefícios emergenciais, potencializando preocupações relativas à sustentabilidade financeira¹⁷⁶³.

O referido quadro de fragilização futura dos rendimentos das pensões individuais, imporá aos Estados a necessidade de implantar maior número de pensões não contributivas, notadamente financiadas por meio de impostos. Tais práticas de saques antecipados de recursos individuais destinados a financiar pensões de velhice não representam uma boa prática no que se refere à cobertura dos riscos da velhice. Na realidade, tais levantamentos precoces de valores resultam da falha nas alternativas de proteção social dos sistemas baseados em capitalização individual. Ou seja, fica evidenciada a fragilidade dos sistemas de contribuição definida e a sentida ausência dos sistemas de repartição em situações de crise, especialmente para cobrir a perda de rendimentos do trabalho e enfrentar o desemprego¹⁷⁶⁴.

Após a pandemia de COVID-19, as situações de trabalho remoto, tanto o independente, quanto por conta de outrem, tendem a ficar cada vez mais frequentes, mesmo após a abolição das regras de restrição de circulação de pessoas e da ampla imunização das pessoas, especialmente por meio das vacinas. Assim, grandes companhias estudam a ampliação do trabalho sem que seja necessária a presença física do empregado na sede da empresa, o chamado “*work-from-anywhere*”¹⁷⁶⁵ e os nômadas digitais. Portanto, esses novos parâmetros são

formas de monetização da dívida são de utilização muito mais remota. Tal impossibilidade pela ausência do casamento entre soberania fiscal, que cabe aos países, e a monetária, que cabe às instituições da União Europeia, notadamente o Banco Central Europeu. Em que pese aí exista um obstáculo à utilização de um recurso, tal quadro pode eventualmente ajudar a prevenir futuras pressões inflacionárias na União Econômica Monetária, ajudando assim a consolidar a credibilidade do euro e seu status como moeda internacional. (CABRAL, Nazaré da Costa. Disjointed sovereignties in the European Union and atypical interactions between monetary and fiscal policies after the Sovereign debt and covid-19 crisis. *CIDEEFF Working Papers*. Disponível em: <https://www.cideeff.pt/en/publications/working-papers/disjointed-sovereignties-in-the-european-union-and-atypical-interactions-between-monetary-and/5144/>. Acesso em: 23 maio 2023).

¹⁷⁶³De acordo com levantamento da FIAP (Federation Pensions Fund Administrators), países da América Latina, como o Chile e o Peru propuseram saques antecipados dos fundos de pensão de contas individuais para mitigar os efeitos da Pandemia, portanto, reduzindo suas poupanças. Com isso, a haverá redução das futuras pensões e, consequentemente, diminuição da cobertura previdenciária destes trabalhadores (*FIAP Statement: The withdrawal of pension funds to mitigate the effects of Covid-19*. Disponível em: <https://www.fiapinternacional.org/en/fiap-statement-the-withdrawal-of-pension-funds-to-mitigate-the-effects-of-covid-19>. Acesso em: 4 fev. 2022, p. 184.)

¹⁷⁶⁴INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang-en/index.htm. Acesso em: 2 fev 2022.

¹⁷⁶⁵CHOUDHURY, Prithwiraj. Our work-from-anywhere future: best practices for all-remote organizations. *Harvard Business Review*. Novembro-December 2020. Disponível em: <https://hbr.org/2020/11/our-work-from-anywhere-future>. Acesso em 23 maio 2023.

fundamentais não apenas para rediscutir o futuro das relações de trabalho, mas também a divisão das bases tributárias e das contribuições sociais entre os países¹⁷⁶⁶.

Como desafio para o futuro no mundo pós-pandemia, ainda remanesce importante promover proteção social àqueles que não laborem de forma integral e contínua, o que inclui aproximadamente 2 bilhões que estão em condição de trabalho informal. Tais índices alcançam aproximadamente 70% dos trabalhadores de países em desenvolvimento e 18% das economias mais ricas, aos quais deveriam ser destinadas medidas de transferência de renda, no tempo imediato, e, a longo prazo, promover alterações que os levem à formalidade¹⁷⁶⁷.

b) Os reflexos da Pandemia nas questões transnacionais envolvendo a Segurança Social

Conforme exposto acima, a crise provocada pela Pandemia de COVID adicionou pressão para o custeio e financiamento dos sistemas de pensões.

Com a Covid-19, quando se verificou o fechamento de fronteiras, a decretação de quarentenas e medidas de apoio, como o pagamento de salários pelo governo ao trabalhador que não estava em atividade (*lay-off*), novas questões surgem referentes ao pagamento de impostos e contribuições sociais, dentre as quais: trabalhadores fronteiriços que ficaram retidos no seu país de origem; *posted-workers*; trabalhadores por curto prazo e expatriados retornando ao seu país de origem durante a pandemia¹⁷⁶⁸.

A respeito desse assunto, cabe inferir que períodos prolongados de trabalho à distância, como foi intensificado a partir da pandemia de COVID-19, podem criar confusões na área fiscal e da segurança social (*tax and social security mess*)¹⁷⁶⁹, uma vez que há dificuldades relativas à definição de qual seria o local onde os impostos e as contribuições sociais devem ser recolhidas.

A definição do país de incidência de impostos sobre os rendimentos e do recolhimento de contribuições sociais nem sempre segue o mesmo regramento no direito internacional, havendo diferenças significativas inclusive quanto aos aspectos temporais¹⁷⁷⁰. Em razão dessas

¹⁷⁶⁶CEJIE, Katia. New problems caused by the Covid-19 pandemic – income taxes and social security contributions (an overview). *European Taxation. IBFD*, May 2021, pp. 193-194.

¹⁷⁶⁷WORLD ECONOMIC FORUM. *Future of Jobs report: insight report*. Cologny/Geneva: World Economic Forum, 2023., p. 14. Disponível em: <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2023/>. Acesso em: 17 maio 2023.

¹⁷⁶⁸CEJIE, Katia. *Op. cit.*, 2021, p. 186.

¹⁷⁶⁹HOOPER, Kate & BENTON, Meghan. *The future of remote work: digital nomads and the implications for immigration systems*. MPI (Migration Policy Institute), June 2022, p. 10.

¹⁷⁷⁰Conforme exemplifica CEJIE, no que se refere aos *posted workers*: do ponto de vista fiscal, esses trabalhadores poderão recolher impostos no país de sua residência se estiverem a residir no estrangeiro no período máximo de 183 dias, conforme art. 15 da CMOCDE; o pagamento das contribuições sociais será devido ao local da sede da

disparidades referentes ao local de diferentes jurisdições a recolher impostos e contribuições sociais, alguns problemas tradicionalmente se concentram nos trabalhadores transfronteiriços, especialmente porque os sistemas de pensões podem ser financiados mais fortemente por meio de receitas de impostos ou mediante contribuições sociais.

Assim, trabalhadores transfronteiriços que pagam contribuições sociais no estado de trabalho e impostos nos estados de residência podem sofrer dupla tributação¹⁷⁷¹. Os trabalhadores fronteiriços são normalmente cobertos e pagam contribuições aos sistemas de segurança social do país de trabalho, enquanto o estado de residência pode ficar financeiramente penalizado, pois ali devem ser providos benefícios ao residente, tais como as prestações de saúde, educação e equipamentos e infraestrutura viária e urbana¹⁷⁷².

No que se refere aos aspectos fiscais dos trabalhadores fronteiriços, uma das questões mais relevantes era a de se o trabalhador que passou a laborar à distância deveria ser considerado um estabelecimento estável, a fim de fazer incidir no respectivo país a tributação de rendimentos. Tal possibilidade foi rechaçada pela OCDE, especialmente por considerar que as mudanças excepcionais e temporárias de localização dos empregados em razão das restrições à circulação de pessoas e de políticas de prevenção à propagação do vírus. Como é exigido que um estabelecimento estável tenha razoável duração temporal e conexão com o tipo de negócio e atividade empresarial, tal condição não pode ser estendida à residência do trabalhador que precisou ali laborar em consequência das condições extraordinárias impostas pela pandemia.

No entanto, se o “*home office*” permanecer além do período de restrições de circulação determinadas pela Pandemia, um certo grau de permanência pode ser conferido a ele, embora essa circunstância, isoladamente, não seja capaz de determinar a existência de um

empresa contratante se o trabalhador residir em outro país num prazo máximo de 24 meses, nos termos do regulamento 883/2004 do Parlamento e do Conselho Europeu. Nessa situação, há possibilidade de recolhimento de contribuições sociais e impostos a diferentes países durante 18 meses. Ainda relativamente aos *posted workers*, a mencionada doutrinadora ainda alerta a respeito dos riscos que os trabalhadores retidos por causa da pandemia podem ter problemas com a Segurança Social, tanto por conta da definição sobre o recolhimento das contribuições sociais, quanto também ao recebimento dos benefícios, pois a maioria dos países europeus atrela a concessão de prestações sociais aos critérios da residência e do trabalho realizado. No contexto da pandemia e das interrupções do trabalho, defende que há razões de força maior que justificam o alargamento do prazo de 24 meses para permitir que o trabalho permaneça atrelado ao sistema previdencial do estado da sede da empresa. No entanto, admite que é necessária a definição da questão por regras da União Europeia, pelo que, em razão desta omissão, prevalecem as normas regulares do regulamento 883/2004. (CEJIE, Katia. *Op. cit.*, 2021, pp. 186-190).

¹⁷⁷¹ WEEREPAS, Marjon. *Op. cit.*, 2018, pp. 18-30.

¹⁷⁷² DAHLBERG, M & ONDER, A. S. Taxation of cross border employment income and tax revenue sharing in the Oresund Region. *Bulletin for International Taxation 2015, Volume 69*, n.º 1, 11 dec 2014. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/taxation-cross-border-employment-income-and-tax-revenue-sharing-oresund-region>. Acesso em: 20 maio 2023.

estabelecimento estável na residência do trabalhador em país diverso da empresa, pois demanda uma análise mais ampla das circunstâncias e dos fatos envolvidos¹⁷⁷³.

As questões relativas às contribuições sociais dos trabalhadores fronteiriços que ficaram retidos em suas residências durante a pandemia não foram tratadas pela OCDE. Como é o local da realização do trabalho que prepondera para definir o país de filiação e recolhimento previdencial, discutiu-se a possibilidade de transferência desta vinculação ao país onde reside o trabalhador, já que ali ocorria a prestação de atividades laborais. Contudo, diante da citada omissão da OCDE e da própria União Europeia, alguns países tiveram que resolver a questão de forma bilateral, como ocorreu com a Suécia e a Dinamarca, que acordaram que a pandemia não alteraria, por si só, as regras relativas ao cumprimento das obrigações relativas à Segurança Social¹⁷⁷⁴.

A OCDE se pronunciou a respeito a respeito dos subsídios governamentais a empresas a fim de manter os empregos, na forma de prestações ou repasse de parte dos salários, mesmo quando a prestação de trabalho não foi realizada por força das restrições decorrentes do período pandêmico, como nos pacotes de *layoff*. Nesses casos, os rendimentos recebidos pelo trabalhador devem ser atribuídos ao local onde o trabalho era normalmente exercido, em afinidade com as regras do art. 15 do modelo da OCDE. Analogicamente, aplica-se o entendimento constante do parágrafo 2.6 dos comentários ao art. 15 da CMOCOD relativo às verbas rescisórias e aos vencimentos recebidos em períodos de ausência (férias, licença médica remunerada). Em tais situações as regras jurídicas referentes ao pagamento de benefícios e tributação de rendimento se atrelam à jurisdição onde o trabalho era realizado. Se houver tratados internacionais entre os países envolvidos, o estado da residência deve evitar a dupla tributação, mediante a isenção dos rendimentos recebidos no exterior ou concedendo crédito para o estado da fonte¹⁷⁷⁵.

Portanto, verifica-se que a pandemia de COVID-19 deixou mais evidente a necessidade de resolução de questões transnacionais envolvendo o recolhimento de impostos e de contribuições sociais, especialmente para os trabalhadores que trabalham de maneira deslocalizada, em situação transfronteiriça e no meio digital. Tais questões ainda merecem

¹⁷⁷³ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19). Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*. 21 January 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/#section-d1e140>. Acesso em 20 mai 2023.

¹⁷⁷⁴CEJIE, Katia. *Op. cit.*, 2021, pp. 188-189,

¹⁷⁷⁵ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19). Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*. 21 January 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/#section-d1e140>. Acesso em : 20 maio 2023

reflexões acadêmicas e decisões políticas para além do período posterior à pandemia, uma vez que impactam na sustentabilidade da Segurança Social e das Finanças Públicas de modo geral.

c) Perspectivas financeiras para a Segurança Social após a Covid-19

A capacidade das sociedades contemporâneas de contrabalançarem as dificuldades e os abalos causados pela Pandemia pautam o que ocorre no período posterior. A pandemia proporcionou que as funções do Estado de bem-estar social fossem revisitadas.

No aspecto das finanças da Segurança Social, MARION DEL SOL¹⁷⁷⁶ defende que estas devem-se preservar autônomas, a fim de combater as fronteiras porosas entre os demais campos das políticas públicas e a Segurança Social propriamente dita, preservando os quinhões garantidos à última. Nesse sentido, sugere que deve haver um reforço da compensação pela perda de recursos direcionados para áreas diversas da Segurança Social, tais como as medidas de respostas às crises dos “coletes amarelos” e de redução dos direitos trabalhistas, em atenção aos altos riscos gerados pelas crises sanitária e social.

Diante do quadro recessivo que a crise pandêmica apresenta, deve haver uma ação internacional mais efetiva não apenas dos Estados isoladamente. Este é um momento, uma oportunidade, para a União Europeia se afirmar, o que depende da consolidação de uma União orçamental, que ora se mostra essencial à sobrevivência da união monetária. Uma união monetária se não for acompanhada de algum reforço em termos de orçamento, em termos de união orçamental, pode estar em perigo. Aliás, a crise do euro e das dívidas soberanas revelou isso mesmo¹⁷⁷⁷.

Logo, têm-se que o aumento das despesas provocado pela Pandemia demanda a busca de recursos por parte dos estados, tanto no âmbito interno quanto no aspecto supranacional, os quais podem ser obtidos basicamente por meio de duas possibilidades: operações financeiras e de crédito, as quais precisarão ser pagas, e por meio de mudanças na política fiscal¹⁷⁷⁸.

¹⁷⁷⁶SOL, Marion del. Protéger les finances sociales. *Droit Social*, n.º 11. Novembre 2020. Paris: Edition Dalloz, 2020, p. 960.

¹⁷⁷⁷ CABRAL, Nazaré da Costa. *Papel das Finanças Públicas em Portugal*. Webinar: Finanças Públicas e Política Fiscal em tempos de COVID-19 em 25 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/noticias/intervencoes-publicas/intervencao-de-nazare-da-costa-cabral-no-webinar-financas-publicas-e-politica-fiscal-em-tempos-de-covid-19>. Acesso em: 15 jul. 2020.

¹⁷⁷⁸MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira & MOURA, Joana Graça. EU Funds and taxation: lessons from Portugal in times of Covid. In: RODRIGUES, Nuno Cunha & CUNHA, Alice (Org). *Portuguese Economic Development and external funding in the Modern Era*. Brington, Chicago & Toronto: Sussex Academic Press, 2022, p. 153.

Sobre os instrumentos financeiros comunitários, cabe repisar que, conforme já tratado no capítulo 2, especificamente no item 2.7 “Perspectivas financeiras para o futuro: entre a sustentabilidade das finanças e o resgate do Estado Social”, a União Europeia apresentou instrumentos de mitigação da crise econômica e social, dentre os quais se destaca o *Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency* (SURE) e o Plano de Recuperação Fiscal *Next Generation EU*, os quais incrementam elementos de solidariedade e de proteção laboral nas políticas financeiras comunitárias.

Particularmente sobre o SURE, pode-se afirmar que ele evidencia avanços na participação da União nas políticas sociais, particularmente por meio do financiamento, de operações de crédito, das medidas de suporte aos trabalhadores. Não houve avanços em temas como a harmonização das relações de trabalho, cujos regramentos ainda estão na margem de conformação dos países¹⁷⁷⁹. Todavia, não se pode deixar de enxergar no SURE um importante passo em direção a uma maior convergência dos sistemas nacionais, especificamente no tema das relações de trabalho de curta duração e no suporte financeiro às medidas de proteção social¹⁷⁸⁰.

Em seguimento a isso, a concretização do pilar europeu de direitos sociais, já definido como uma das prioridades da União Europeia 2019-2024¹⁷⁸¹, como permanece com o planejamento do lançamento de novas diretivas para os próximos meses, sendo esta uma oportunidade para o aprofundamento da “Europa Social”, mediante ações que combinam direitos laborais, estímulo ao emprego e proteção pela Segurança Social¹⁷⁸². Para ser exitoso, o referido plano deve ter amplo envolvimento dos Estados-membros, parceiros sociais europeus e da sociedade civil, em conjunto com uma transição digital, verde e justa, a fim de alcançar uma convergência social e econômica para dar resposta aos desafios demográficos, como consta da Declaração do Porto, firmada em fórum realizado em 2021¹⁷⁸³.

¹⁷⁷⁹ MÜLLER, Torsten & SCHULTEN, Thorsten. Ensuring Fair Short-Time Work – A European Overview (*ETUI Policy Brief*, n.º 7/2020). Disponível em: <https://www.etui.org/sites/default/files/2020-06/Covid-19%2BShort-time%2Bwork%2BM%C3%BCller%2BSchulten%2BPolicy%2BBrief%2B2020.07%281%29.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹⁷⁸⁰ LAULOM, Sylvaine. ‘Social Europe in Times of COVID-19’. *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, vol. 39, n.º 2, 2023, pp. 159–174, pp. 168-169.

¹⁷⁸¹ UE. *Prioridades da União Europeia 2019-2024*. Disponível em: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/eu-priorities/european-union-priorities-2019-2024_pt. Acesso em: 20 fev. 2024.

¹⁷⁸² LAULOM, Sylvaine. *Op. cit.*, pp. 170-171

¹⁷⁸³ UNIÃO EUROPEIA. *Declaração do Porto. 8 de maio de 2021*. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2021/05/08/the-porto-declaration/>. Acesso em: 20 fev. 2024.

Após o período mais agudo da crise, os países devem definir o caminho de volta à normalidade das regras de estabilidade fiscal, ao mesmo tempo em que uma janela de oportunidades é aberta para a reforma da governação fiscal da União Europeia, conforme estabelecem as orientações da reforma publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2022¹⁷⁸⁴. Tal documento, com o propósito de simplificar o regime atual, propõe uma mudança em direção à percepção do risco centrado em dívida abrangente, análise de sustentabilidade, planos vinculativos fiscais plurianuais e a introdução de uma ferramenta operacional única focada em despesas (líquidas primárias)¹⁷⁸⁵.

Sobre o esforço financeiro que possa fazer frente aos constrangimentos decorrentes da Pandemia de Covid-19, que em muito impactam também a Segurança Social, e recuperar as economias europeia e portuguesa, EDUARDO PAZ FERREIRA¹⁷⁸⁶ indica além das transferências tradicionais do orçamento europeu, uma nova contribuição baseada nas embalagens de plástico não recicladas, tributos incidentes sobre a emissão de carbonos, imposto digital e um imposto sobre transações financeiras.

Com o objetivo de criar uma sociedade europeia, climaticamente neutra, justa, inclusiva e resiliente e para fazer frente ao Programa *Next Generation EU*, novas fontes de receitas próprias estão na agenda do Orçamento europeu de longo prazo (2021-2027). Dentre elas, destacam-se: ajustes na tributação de produtos que ingressam na União Europeia de países que não tenham um sistema de precificação do carbono¹⁷⁸⁷; imposto sobre transações

¹⁷⁸⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: on the path to policy normalization*. Abril 2023, p. 21.

¹⁷⁸⁵UE. *Orientações Comissão Europeia para a Reforma*. Disponível em: [https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/economic-governance-framework/reform/#:~:text=Orienta%C3%A7%C3%B5es%20da%20Comiss%C3%A3o%20para%20uma%20reforma,-](https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/economic-governance-framework/reform/#:~:text=Orienta%C3%A7%C3%B5es%20da%20Comiss%C3%A3o%20para%20uma%20reforma,-A%20Comiss%C3%A3o%20Europeia&text=Devido%20%C3%A0%20pandemia%20de%20COVID,de%20govern%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B3mica%20da%20UE)

[A%20Comiss%C3%A3o%20Europeia&text=Devido%20%C3%A0%20pandemia%20de%20COVID,de%20govern%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B3mica%20da%20UE](https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/economic-governance-framework/reform/#:~:text=Orienta%C3%A7%C3%B5es%20da%20Comiss%C3%A3o%20para%20uma%20reforma,-A%20Comiss%C3%A3o%20Europeia&text=Devido%20%C3%A0%20pandemia%20de%20COVID,de%20govern%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B3mica%20da%20UE). Acesso em: 20 fev. 2024.

¹⁷⁸⁶FERREIRA, Eduardo Paz. A Europa tímida face à pandemia. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Op. cit.*, 2021, p. 222.

¹⁷⁸⁷Do produto da arrecadação desse imposto na entrada de produtos estrangeiros, propôs-se que 75% fossem tidos como receitas próprias da União Europeia. UE. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of the regions. The next Generation of own resources for the EU Budget. COM (2021) 566*. Bruxelas, 22.12.2021. Disponível em: https://commission.europa.eu/document/download/563392ba-ae18-4ff5-827c-6bc94435f03c_en?filename=com_2021_566_1_en_act_part1_v8.pdf&prefLang=pt. Acesso em: 22 fev. 2024.

financeiras¹⁷⁸⁸; imposto digital¹⁷⁸⁹ incidente sobre atividades empresariais desmaterializadas e de ativos intangíveis; contribuição vinculada ao setor corporativo e; uma nova base tributária comum para o setor corporativo¹⁷⁹⁰.

Mais recentemente, em junho de 2023, a Comissão propôs novas receitas baseadas no comércio de emissões e por um recurso próprio estatístico ligado ao setor empresarial, a fim de gerar um incremento de receitas para assegurar o financiamento a longo prazo do orçamento da União e o reembolso do programa *Next Generation EU*.¹⁷⁹¹

¹⁷⁸⁸ UE. *Communication from the commission to the European Parliament and the Council: bussiness taxation for the 21st Century*. COM (2021) 251. Bruxelas, 18.05.2021. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c_en?filename=communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf. Acesso em 22 fev 2024.

¹⁷⁸⁹ Em que pese exista proposta da Comissão que regula um imposto de caráter indireto com taxa de 3% sobre os volumes de negócios da sociedade, especialmente os anúncios de publicidade digital, a disponibilização de interfaces digitais aos usuários e a transmissão de dados recopiados dos usuários que tenham sido gerados por eles nas interfaces digitais. Não obstante isso, há sobreposição desta proposta comunitária com iniciativas nacionais, o que pode levar problemas de descoordenação (BERNADEU, Begoña Pérez. *Nuevas tendencias en la tributación de la economía digital*. In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Op. cit.*, 2020, p. 257; 261). No Brasil, durante a pandemia, foi apresentado projeto de lei 2358/2020, que pretendia criar a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia, chamada “CIDE-Digital”. Tal incidência ocorreria sobre as empresas de tecnologia que operam em escala transnacional, tais como as empresas de publicidade digital, intermediação na aquisição de bens e serviços por meio de plataformas *on line* ou venda de dados captados de usuários residentes no Brasil. Tal iniciativa, embora alinhada às experiências internacionais, embora no Brasil a tributação sobre o consumo seguia o local da fonte de pagamento. No mais, a espécie tributária pela qual optou-se, qual seja a CIDE, pressupõe uma finalidade de intervenção em determinado segmento do mercado, o que não seria exatamente a pretensão da proposta, na qual preponderava a finalidade arrecadatória. Tal incompatibilidade poderia levar ao desvio de finalidade da CIDE-digital, até mesmo sua inconstitucionalidade, pelo que a proposição não avançou perante o Poder Legislativo. (ELALI, André & ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. *Crise da Covid-19 e repercussões no direito financeiro e tributário: a pressão fiscal por novas fontes de receitas tributárias*. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Valério Pereira; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & ROCHA, Sérgio André. *A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte/ São Paulo: D’Plácido, 2020, pp. 26-27).

¹⁷⁹⁰ Estas medidas tributárias sobre o setor corporativo constam do BEFIT (*Business in Europe: Framework for Taxation*), proposto pela Comissão em 12 de setembro de 2023, a qual visa à instituição de um novo e único conjunto de regras para determinar a base tributária sobre os rendimentos de grupos de empresas na União Europeia, obrigatoriamente para aqueles cujos faturamentos totais ultrapassem 750 milhões de euros (UE. *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao Quadro de Tributação dos Rendimentos Empresariais na Europa (BEFIT)* COM/2023/532. Bruxelas, 12.09.2023. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0532&amp%3Bqid=1700565513879>. Acesso em: 20 fev. 2024). No mais, há compatibilidade com a solução de dois pilares do Quadro Inclusivo da OCDE e do G20, extensão do Projeto BEPS, que visa a combater a erosão das bases tributárias no mundo digital e globalizado. O pilar um engloba uma reafetação parcial dos direitos de tributação às jurisdições de mercado e uma simplificação do princípio de plena concorrência para determinadas atividades. Já o pilar é composto de s regras mundiais contra a erosão da base tributável (regras *GloBE*), mediante uma tributação efetiva mínima de 15 % e uma taxa mínima de 9 % aplicada a determinados pagamentos. (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* – 11 July 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.htm>. Acesso em: 20 fev. 2024).

¹⁷⁹¹ UE. *Communication from the commission to the European Parliament, the Council, the European Council, The European Economic and Social Committee and the Comittee of the regions: mid-term revision of the multianual financial framework 2021-2027*. COM (2023). 336. Brussels, 20.05.2023. Disponível em:

Assim, as situações críticas decorrentes da pandemia de Covid-19 podem provocar alterações profundas no sistema orçamentário da União, assim como deve ser promovida uma reforma nas fontes próprias de financiamento, com a instituição de novos impostos sintonizados com os objetivos das políticas da União Europeia¹⁷⁹². Portanto, as contingências provocadas pela pandemia também devem motivar reformas estruturais tendo em vista a persecução da justiça fiscal, o que pode incluir a instituição ou reforço da progressividade tributária entre os países, impostos sobre o lucro em excesso e demais medidas que possam trazer o aumento de receitas para financiar programas sociais, mas que não causem distorções na economia¹⁷⁹³.

A necessidade de incremento de receitas fiscais para fazer frente aos riscos contemporâneos, todavia, deve ser sopesada com eventuais externalidades, como a oneração do setor produtivo, a inibição de investimentos e o risco de que os contribuintes achem formas de desviar-se das obrigações fiscais, dentre os quais aqueles proporcionados pela mobilidade do capital¹⁷⁹⁴.

Diante dos problemas advindos da COVID-19, a busca pela justiça na distribuição das riquezas entre os cidadãos requer uma estratégia que cubra tanto os aspectos fiscais, quanto os orçamentais e das despesas pública. Desta maneira, GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS e JOANA GRAÇA MOURA¹⁷⁹⁵ sugerem que não apenas o aumento da tributação sobre as riquezas é capaz de realizar a igualdade, mas também pode ser a referida ação conjugada com a consignação de receitas do IVA para financiar os contribuintes de baixa renda¹⁷⁹⁶.

https://commission.europa.eu/system/files/2023-06/COM_2023_336_1_EN_ACT_part1_v4.pdf. Acesso em: 22 fev 2024.

¹⁷⁹²CORDEWENER, Axel. The Covid-19 crisis: an opportunity for EU budget and tax reform. *EC Tax Review*, n.º 6, 2020, p. 262.

¹⁷⁹³KLEMM, Alexander; HEBOUS, Shafik; MICHIELSE, Geerten & NERSESYAN, Narine. *Covid-19 Recovery contributions*. International Monetary Fund, 2021, p. 3.

¹⁷⁹⁴ Os temas da concorrência fiscal internacional, da erosão das bases tributárias e da evasão fiscal para países de baixa tributação também merecem atenção no mundo pós-covid-19, em que os efeitos econômicos adversos merecem ser reparados. Para fazer frente ao aumento do endividamento público, são imprescindíveis as receitas fiscais. Além da necessidade de melhorar a percepção da justiça fiscal e da igualdade, exige-se uma política abrangente de “tolerância zero” contra o branqueamento de capitais, a corrupção, a fraude fiscal e aduaneira, a elisão fiscal e a fuga de capitais para paraísos fiscais e territórios de baixa tributação (BARROSO, Nuno. A fiscalidade na União europeia na era pós-Covid. In: VIEGAS, Miguel & BARROSO, Nuno (Coord). *Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020, p. 142).

¹⁷⁹⁵MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira & MOURA, Joana Graça. EU Funds and taxation: lessons from Portugal in times of Covid. In: RODRIGUES, Nuno Cunha & CUNHA, Alice (Org). *Portuguese Economic Development and external funding in the Modern Era*. Brington, Chicago & Toronto: Sussex Academic Press, 2022, pp. 158-160.

¹⁷⁹⁶ Já a diminuição das receitas dos tributos sobre o consumo não se mostra medida adequada, pois não é possível garantir que haja diminuição nos preços finais de bens e serviços. No mais, é necessário buscar onde está a capacidade econômica expressa na manutenção ou na elevação dos padrões de consumo e desses fatos econômicos extrair os recursos para financiar a atividade do Estado. (ZILVETI, Fernando Aurélio. Efeitos da Covid-19 no Sistema tributário. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO,

Portanto, vislumbram que a referida crise pode pavimentar um caminho para reformas estruturais nas finanças públicas.

É importante perquirir a respeito da condição dos trabalhadores mais vulneráveis, como voluntários, trabalhadores mal pagos ou prestadores de cuidados nos tempos mais agudos. Isso porque é grande a probabilidade de a sociedade minimizar seus sentimentos no pós-pandemia e retomar aos preceitos habitais¹⁷⁹⁷, com o recrudescimento de políticas de austeridade para arcar com os custos das medidas adotadas durante a crise da COVID¹⁷⁹⁸, quando a questão da sustentabilidade da dívida pública volta ao debate¹⁷⁹⁹.

Nesse tocante, a questão a respeito de a quem deve ser direcionado o apoio e quem deve fornecê-lo ou financiá-los tornam-se os pivôs do pensamento social e político. Em seguimento a isso, deve-se questionar a respeito de se as políticas de apoio social devem permanecer mais universais ou se devem ser concentradas aos setores mais vulneráveis¹⁸⁰⁰.

No sentido de que as políticas universais tendem a direcionar os orçamentos para essas ações e, com isso, reduzir de maneira mais eficaz a pobreza e a desigualdade, ATKINSON¹⁸⁰¹ justifica sua análise pelo apoio que as demandas universais tendem a receber da sociedade, o que viabiliza o financiamento. No entanto, nem sempre as políticas universais irão alcançar de

Marcos Valério Pereira; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & ROCHA, Sérgio André. *A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 421).

¹⁷⁹⁷LIANOS, Michalis. The welfare state: where hope and fear meet. *European Societies*, vol. 22, n.º 3, pp. 291-292. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/loi/reus20>. Acesso em: 20 jun 2020.

¹⁷⁹⁸KELTON, Stephanie. *The deficit myth: modern monetary theory and the birth of People's economy*. New York: Public Affairs, 2020, p. 13.

¹⁷⁹⁹NAZARÉ DA COSTA CABRAL defende que o afastamento da austeridade durante o enfrentamento da crise e nos seus efeitos subsequentes não deve excluir o rigor na política orçamental nos anos de recuperação. Desta maneira, projetou que a grande preocupação nas finanças públicas portuguesas deve ser a retomada dos saldos positivos primários e níveis expressivos de crescimento econômico, inclusive para permanecer com condições favoráveis de financiamento. (CABRAL, Nazaré da Costa. Efeitos imediatos e estruturais da crise pandêmica em Portugal: que respostas para o futuro? In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Finanças Públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia: diálogos ibero-americanos*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020, p. 532).

¹⁸⁰⁰Como bem esclarece PAULO CALIENDO, as políticas universais (*universal welfare policy*) se destinam a uma alocação ampla por meio da atribuição de direitos, ao passo que as políticas seletivas de bem-estar (*selective welfare policy*) realizam uma destinação de recursos discricionária sob a forma de testes de carência ou necessidades. As políticas universais resvalem em direitos sociais que abrangem a totalidade da população ou serviços que são realizados sem a exigência de critérios de necessidades. Já as políticas seletivas de bem-estar são pautadas em critérios, tendo o destinatário que se enquadrar na ausência da capacidade econômica para contribuir ou na proteção social pela seguridade social (*social insurance*). CALIENDO, Paulo. A tributação do trabalho, a redistribuição da renda e o Brasil pós-covid. In: FINCATO, Denise Pires; SILVA, Elizabete Leal da & PIERDONÁ, Zélia Luiza (Orgs.) *Direitos sociais de emergência: estratégias e perspectivas pós pandemia*. Porto: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2021, p. 284.

¹⁸⁰¹ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: Leya, 2015, p. 85

maneira plena os grupos excluídos, pois a efetividade pode ser obstaculizada por discriminações e dificuldades de acesso aos serviços¹⁸⁰².

Não obstante essas dificuldades, pode-se defender que os efeitos redistributivos das políticas públicas dependem de uma combinação entre políticas universais e focalizadas¹⁸⁰³. É o que ocorre com a Segurança Social, em que convivem os sistemas contributivos e não contributivos. Assim, a vertente previdencialista, no sentido de buscar uma remuneração pautada pelos rendimentos substitutivos do trabalho e com contribuições atreladas às remunerações dos trabalhadores, quaisquer que sejam suas origens e remunerações, deve ser fomentada. Para tal, devem ser capturadas e adaptadas pelo esforço contributivo as novas modalidades de trabalho – independente, semidependente, remoto, de nômadas digitais – para que o financiamento do setor previdencial seja realizado de forma igualitária.

Portanto, ainda que sejam necessárias novas leis para compatibilizar a proteção social a todas essas mudanças, muitos dos problemas emergentes podem ser enfrentados mediante a utilização e interpretação dos instrumentos normativos já existentes¹⁸⁰⁴. Desta maneira, deve ser buscado na capacidade contributiva expressa nas remunerações dos trabalhadores e das empresas, quaisquer que sejam suas denominações e da forma e local onde são pagas, o devido custeio dos sistemas protetivos de repartição. O alcance desses fatos econômicos para o financiamento da Segurança Social mostrar-se-á compatível com a igualdade e o desenho do Estado Social expresso nas constituições portuguesa e brasileira.

Diante dos novos riscos sociais já mencionados e que podem provocar desemprego em massa e interrupção nas carreiras contributivas por ausência de rendimentos, devem se fazer presentes políticas de proteção universal, como decorre do sistema de proteção de cidadania e dos complementos de pensão. Tais prestações, como muito bem definidas pelo direito português (mediante os complementos de pensão e o princípio da adequação seletiva) devem financiadas fortemente por receitas fiscais. Já no Brasil, contribuições diversas das tradicionais podem cumprir essa finalidade, como é o caso da atual PIS/COFINS e da futura CBS, a última criada pela Reforma Tributária (EC 132/23).

¹⁸⁰²MAUÉS, Antonio Moreira. *O desenho constitucional da desigualdade*. São Paulo: Tirant lo Banch, 2023, p. 73.

¹⁸⁰³HUBER, Evelyn & STEPHENS, John D. *Democracy and the left: social policy and inequality in Latin America*. Chicago: University of Chicago Press, 2012, pp. 53-60.

¹⁸⁰⁴PFALZ, Thomas. 'The Response of Social Europe in Times of Covid-19'. *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, vol. 09, n.º 2, 2023, pp. 175–180, 2023, p. 179.

Portanto, com a discussão de novas fontes de receitas de impostos e de contribuições que incidam de maneira mais diversificada e que busquem recursos dos setores mais beneficiados pela digitalização, automação da economia e pelas novas formas de trabalho, é possível que a igualdade no financiamento das prestações sociais fique melhor satisfeita. Disso dependerá, além dos esforços políticos internos e da cooperação internacional entre os países, da criação e ajustes nas incidências de contribuições ou receitas de impostos consignadas à Segurança Social, a fim de buscar a justa repartição de esforços e benefícios entre: os envolvidos (direta e indiretamente) nos sistemas previdenciais; aqueles que respondem e se beneficiam do mesmo ambiente econômico em que os novos riscos sociais são potencializados e; os detentores de capacidade contributiva elevada.

É de se esperar, portanto, que as consequências dos choques causados pela pandemia e da retomada de discussões a respeito dos temas ora tratados venham a contribuir para uma melhora na justiça fiscal e na solidariedade, notadamente no contexto da Segurança Social. No entanto, devem ser ressaltados os receios a respeito de não realização dessas perspectivas se as políticas de austeridade recrudescerem, em ambiente de maior individualismo acirrado por movimentos políticos nacionais, e de hostilidade global, tanto por conta das guerras que hoje se desenvolvem, quanto por conta de rivalidades econômicas entre blocos e países.

CONCLUSÕES

Na presente tese, discutimos a respeito do futuro do financiamento da Segurança Social, concentradamente do setor previdencial, diante dos novos riscos sociais, dentre os quais: a automação e digitalização da economia e dos processos produtivos; as novas modalidades de atividades laborais, como o teletrabalho, o trabalho realizado mediante plataformas eletrônicas e os nômades digitais e a concorrência fiscal internacional, a qual se projeta também sobre as fontes de receitas da Segurança Social (*shopping for social security law*).

Os mencionados fenômenos estão vinculados à quarta revolução industrial e à globalização e provocam desafios à sustentabilidade dos esquemas previdenciais. Isso porque tais modelos centram suas fontes de financiamento no fator trabalho, que se torna mais fragilizado por causa do aumento da desocupação e da informalidade dos vínculos laborais.

No mais, a competição fiscal entre os países, a qual se vale da mobilidade do capital, que tende a se deslocar em busca de menor carga fiscal, alivia a tributação sobre os rendimentos e sobre as riquezas. Ainda por haver os riscos tradicionais, como o envelhecimento da população, os sistemas fiscais tornam-se menos progressivos e com maiores dificuldades de obtenção de receitas suficientes para atender às demandas por prestações sociais.

Tendo em vista esses constrangimentos financeiros ao futuro da proteção social, discute-se se novas formas de obtenção de receitas públicas, dentre elas: tributos que incidam sobre os valores das pensões já constituídas; o alargamento da base contributiva para além dos salários fixos; a tributação progressiva das empresas que utilizam pouca mão-de-obra e apresentam processos produtivos calcados na automação; impostos ou contribuições sobre transações financeiras; contribuições ou impostos sobre o valor adicionado das pessoas coletivas e tributos sobre o capital, a riqueza e consignações de receitas fiscais.

Procuramos avaliar a viabilidade da instituição desses tributos, se destinados ao financiamento da Segurança Social, e a sua compatibilidade com os sistemas jurídicos português e brasileiro. Desta maneira, em que pese tenhamos dialogado com considerações doutrinárias e relatórios de organismos comunitários e internacionais como a OCDE e a OIT a respeito das propostas sobre essas incidências tributárias, nossa análise está centrada nas características dos ordenamentos jurídicos luso-brasileiro.

Portanto, submetemos essas possíveis figuras tributárias às dimensões principiológicas presentes na Constituição da República Portuguesa de 1976, na Constituição da República

Federativa do Brasil de 1988 e nos respectivos sistemas tributários e de Segurança Social dos dois países.

Não obstante os referidos conjuntos de normas sejam informados por vários princípios, conferimos especial destaque à igualdade. Isso porque, além de ser um tradicional critério balizador da justiça fiscal, as acepções de equidade, de redistribuição e de capacidade contributiva derivam da igualdade em seu aspecto material. E todos esses paradigmas servem para justificar a proteção conferida pelas prestações da Segurança Social, mas também devem pautar os encargos aos quais os segurados do setor previdencial e os contribuintes de uma forma geral devem suportar para manter o sistema.

O balizador de fundo aqui é a inegável opção que as Constituições portuguesas e brasileira fazem pelo Estado Social, sendo dedicado ao tema o primeiro capítulo desta tese. Dele concluímos que não existe uma uniformidade de tratamento nos modelos de Estado Social pelo mundo, assim como também a forma de como dependem da positivação e dos valores constantes em cada Estado. Ainda é possível a ocorrência de reformas nas maneiras de atingimento de seus objetivos.

Contudo, alguns pontos fulcrais como a preocupação com direitos sociais, a dignidade da pessoa humana e a busca pela igualdade, no seu sentido material, não podem ser negligenciados. E, nessa direção, as Leis Fundamentais de Portugal e do Brasil impõem preceitos que devem ser prestigiados, mesmo diante de movimentos internacionais e políticos internos que busquem ressignificar o papel do Estado no atendimento dos anseios sociais e econômicos.

A interpretação sistemática de direitos sociais nos modelos de Estado Social previstos nas Constituições portuguesa e brasileira, conforme consta do capítulo 1, nos faz concluir que a proteção previdencial básica e oficial não pode ocorrer de outra forma que não pelos sistemas de repartição e a cargo do Poder Público, em que pese na CRP/1976 não haja previsão específica expressa que obrigue a repartição.

Não obstante sejam compatíveis e até estimulados modelos previdenciais complementares na forma de capitalização, conforme consta dos pilares propostos pelo Banco Mundial e pela OIT, permanece como atribuição precípua do Estado oferecer a proteção previdencial ao cidadão e dele – assim como de segmentos diversos da sociedade – exigir o esforço de financiamento desses regimes. Tal paradigma se revela afim também à cobertura das

eventualidades relativas à perda de rendimentos do trabalho de forma solidária e com componentes intergeracionais, que se amoldam bem mais aos modelos de repartição.

Firmada nossa posição pela indispensabilidade do modelo de repartição nos sistemas previdenciais elementares, as formas de obtenção de receitas, diante dos novos riscos sociais, por via de consequência, também devem levar em conta os conceitos caros às finanças públicas redistributivas e típicas do Estado Social.

Tanto é assim que, no capítulo 2, discorremos a respeito do financiamento do Estado fiscal e social e ressaltamos a importância das funções redistributivas e da percepção da igualdade, com destaque para o princípio da capacidade contributiva, o qual informa com grande intensidade a figura dos impostos.

No entanto, expusemos também que tais noções de distributividade e de capacidade contributiva encontram-se presentes também nos tributos comutativos. Nestes, como decorre das taxas, a igualdade está centrada no princípio do benefício e na fixação da obrigação tributária em consonância com a vantagem aferida pelo contribuinte por conta da atividade estatal. Diante da retração do Estado Fiscal social percebida nas últimas décadas – com algumas exceções como durante a Pandemia de COVID-19, observa-se a diminuição da progressividade fiscal na tributação dos rendimentos e da riqueza, fortalecendo-se a opção por tributos contraprestacionais, concentrados no fator trabalho e incidentes sobre bases econômicas não propensas à deslocação.

Com o incremento do Estado taxador, da retração da progressividade fiscal, da competição fiscal internacional e de políticas de austeridade que se proponham a diminuir o gasto público, cada vez há maior destaque aos tributos comutativos, como decorre tradicionalmente das contribuições sociais destinadas ao financiamento da Segurança Social.

Portanto, em que pese a preocupação com a sustentabilidade das finanças públicas não possa ser elidida das boas práticas de gestão do Estado e para evitar encargos tributários e de dívidas públicas para as gerações presentes e futuras, expressamos nossa preocupação com os movimentos com que vários países realizam, inclusive sob pressões de instituições internacionais e comunitárias, por exemplo o FMI e a Comissão Europeia, no sentido de reduzir o tamanho do Estado na intervenção da economia e nas prestações sociais.

Diante das questões aqui mencionadas, defendemos que os ajustes visando o controle das finanças públicas não devem se concentrar apenas no controle das despesas estatais, mas na resignificação da tributação. Para preservar os fins do Estado Social e o princípio da

igualdade, os impostos, cujas incidências devem ser proporcionais às capacidades econômicas dos contribuintes, devem ser retomados como instrumentos essenciais no financiamento das atividades estatais.

Tal cenário de afastamento da capacidade contributiva também tem lugar quando das fontes de receitas que visam o financiamento da Previdência, as quais são fortemente concentradas sobre o trabalho, tanto em relação às pessoas singulares, quanto às entidades empregadoras.

Além de onerar a contratação laboral, o que pode causar mais desemprego, informalidade e fomentar a substituição de humanos por robôs e automação no processo produtivo, há riscos para a sustentabilidade financeira da proteção social se a incidência das contribuições para a segurança social permanecer concentrada sobre os salários, os quais tendem a estar dispersos e não declarados nas novas modalidades laborais. Portanto, haverá uma retroalimentação danosa se as fontes de financiamento da segurança social permanecerem concentradas nos salários: a contratação laboral será onerada por esses encargos tributários e a diminuição no número de trabalhadores e nos valores dos vencimentos representará menos receita para o financiamento da Segurança Social.

Não podemos ignorar as externalidades geradas pela concorrência fiscal internacional e a pressão que os conglomerados econômicos exercem na formulação das políticas tributárias. Contudo, isso não deve ser razão suficiente para que os detentores de grandes capitais e de riquezas sejam aliviados do esforço de financiamento dos estados-nacionais, tampouco recebam benefícios fiscais anti-isonômicos, sob pena de violação do princípio da igualdade. E para tal, é necessário que se empreendam esforços visando a cooperação fiscal entre os países, a fim de evitar a erosão das bases fiscais em esquemas abusivos e onde devem ocupar papel central as organizações internacionais como o G-20, a OCDE, o FMI, a OIT e a União Europeia.

Portanto, concluímos que merece ser freada a concentração dos encargos fiscais no fator trabalho e em patrimônios e rendimentos imóveis, ao mesmo tempo em que se aliviam capitais voláteis e de grupos econômicos, muitas vezes motivados por concorrências fiscais internacionais e a erosão de bases fiscais para territórios de baixa tributação.

O prestígio à igualdade e aos fins do Estado Social não elidem que os tributos comutativos, como decorre das taxas, continuem a obrigar que os indivíduos e empresas devolvam ao Estado os custos de atuações específicas, em proporcionalidade ao benefício que receberam, sendo este também um critério de justiça.

No que tange às contribuições, inclusive aquelas que destinam ao financiamento da Segurança Social é que precisamos adotar mais cuidados. Embora tradicionalmente esses tributos tenham sido colocados também numa lógica de retribuição, visando a formação das pensões previdenciais futuras, demonstramos que essa noção hoje encontra-se mitigada.

Não obstante os dissensos doutrinários a respeito da natureza jurídica dessas contribuições, inclusive na ciência jurídica e nos direitos português e brasileiro, nos posicionamos no sentido de que são os referidos tributos de natureza *sui generis*, pois, embora carreguem a finalidade de financiar as prestações previdenciais futuras do trabalhador, a destinação dos recursos não se faz de maneira individualizada nos sistemas de repartição. Estão sendo resguardados interesses de um grupo no qual o trabalhador está inserido, sendo a afetação das receitas ao custeio de uma finalidade determinada, um elemento essencial.

Inegável que as contribuições apresentam traços característicos dos impostos, pois são devidas também por empresas, as quais obviamente não vão receber prestações previdenciais, embora se beneficiem indiretamente do sistema protetivo na cobertura das contingências que atingem seus empregados. No mais, as contribuições podem e devem ser calculadas não exatamente com base nos salários, mas também sobre outros rendimentos que integram a remuneração do trabalhador, como decorre do alargamento da base contributiva. Também podem incidir mais fortemente sobre empresas que apresentem maior lucratividade e se utilizem de menor volume de trabalhadores.

Além disso, há a possibilidade de incidência de contribuições sobre a receita bruta das empresas, do lucro das empresas ou sobre operações com bens e serviços, como ocorre, respectivamente, com as brasileiras COFINS, CSLL e a futura CBS (contribuição sobre bens e serviços), a última inserida pela Reforma Tributária (Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023).

Concluimos que as contribuições sociais que onerem pessoas coletivas que apresentem maior lucratividade, setores que utilizam menos trabalhadores e incidam sobre bases diversas do trabalho acabam por se assemelhar aos impostos. No entanto, a adoção de tais características às contribuições, longe de ser proibida, mostra-se afim à capacidade contributiva, pois presta-se para desconcentrar a carga tributária do fator de produção trabalho e como instrumento hábil a compensar o acirramento dos novos riscos sociais.

Por exemplo, ao cobrar tributos à segurança social de uma *Big-tech* que apresente grande lucratividade e empregue pouca mão-de-obra, estar-se-á zelando pela capacidade contributiva.

Ao mesmo tempo, busca-se fazer com que essa pessoa coletiva, que se beneficia da automação e, com isso, gera externalidades no mundo laboral, venha a contribuir mais intensamente com o sistema protetivo que irá resguardar os trabalhadores diante de situações como o desemprego e as dificuldades de complementar o papel das contribuições na formação das carreiras contributivas e nas prestações solidárias dos sistemas previdenciais.

Esta é, sob nosso olhar, uma interessante forma de utilizar tributos que mesclam características de impostos, uma vez informados pela capacidade contributiva, com o custeio diferenciado das situações de novos riscos sociais por quem mais os potencializa, o que já se aproxima mais da equivalência. Com isso, entendemos que estará sendo prestigiada a igualdade na justa repartição dos esforços quando financiamento da Segurança Social, criando fontes de receitas para que não seja descuidado o enfrentamento das intempéries causadas no mundo moderno e globalizado.

A modalidade de tributo a ser utilizada vai depender dos enquadramentos previstos em cada sistema jurídico. Assim, em Portugal, embora as contribuições sejam aproximadas aos impostos, com o acórdão 101/2023, o Tribunal Constitucional tornou mais exigente a aferição do sinalagma de grupo, ou seja, de que o tributo vá ser cobrado de quem está relacionado direta ou indiretamente à despesa pública para qual as receitas são destinadas, sob pena de violar a igualdade. Por outro lado, são cabíveis também em Portugal impostos com receitas consignadas à Segurança Social, como já decorre do AIMI, do IVA Social e de parte do IRC.

Já no Brasil, as receitas de impostos, em regra, não podem ser vinculadas a atividades estatais específicas, o que incluiria o financiamento da Segurança Social. Por isso, as espécies tributárias preferenciais por onde esses objetivos de reforço do financiamento da Previdência podem ser veiculados são as contribuições sociais, cuja principal característica é a afetação de receitas para os sistemas de seguridade social.

Além disso, a jurisprudência constitucional brasileira não tem sido tão exigente quanto à necessidade de as contribuições sociais terem que incidir apenas sobre fatos econômicos praticados por pessoas ou grupos interessados no recebimento das prestações previdenciais. Isto posto, o Supremo Tribunal Federal vem validando contribuições que incidem sobre fatos econômicos não exatamente ligados à cobertura de riscos sociais, como decorre na contribuição sobre o lucro (CSLL), sobre a importação (COFINS-Importação) e sobre a receita de concursos de prognósticos.

Para enfrentar os constrangimentos financeiros impostos aos sistemas previdenciais, à luz dos sistemas jurídicos português e brasileiro e sempre informados pela igualdade, apresentamos, em síntese, as seguintes conclusões sobre algumas das novas fontes de financiamento do setor previdencial discutidas:

— Como já ocorre no Brasil, entendemos ser juridicamente viável a incidência de contribuições sobre as pensões previdenciais em Portugal, especialmente em cenário de défices, pelo que deveria ser revisto o entendimento do TC sobre a inconstitucionalidade da contribuição de solidariedade. Mesmo que os recolhimentos não venham a repercutir nos valores das prestações já atribuídas, o chamamento dos reformados a contribuírem para o sistema, desde que de maneira proporcional e obediente à capacidade contributiva, encontraria respaldo na solidariedade, no interesse de grupo e na coesão intergeracional (art. 13º, LBSS). As contribuições sobre os reformados apresentam-se como medida necessária para que eles partilhem com os trabalhadores atuais os custos de manutenção de suas pensões, muitas das quais foram concedidas com regras financeiramente mais generosas do que as atuais;

— Também seria possível, no Brasil o alargamento da base contributiva das pessoas singulares, a fim de alcançar outros rendimentos que não os salários, tal como já instituído no Código dos regimes contributivos do sistema previdencial português. A inserção de tal medida, se coordenada com o IRS, seria apta a fomentar a percepção da capacidade contributiva, pois traria para o financiamento do setor previdencial outras fontes de rendimentos que denotam disponibilidade econômica. Além disso, seria fortalecida a igualdade e a justiça em relação a tentativas de fuga à incidência contributiva, como os “falsos recibos verdes”(Portugal) e a “pejotização” (Brasil);

— A tributação progressiva sobre pessoas coletivas que utilizam pequeno volume de empregadores e apresentam alta lucratividade, por conta da automação, da robotização e do uso de inteligência artificial, também se revela como instrumento apto a perseguir a igualdade material nas relações de financiamento da Segurança Social. No mais, encontra respaldo na previsão de equidade na forma de participação do custeio e da possibilidade de taxas progressivas e diferenciadas, previstas na Constituição da República Federativa do Brasil, além de satisfazer ao princípio da equidade social (art. 9º, LBSS);

— Sobre a figura das *robot taxes*, em que pese a intenção de compensar a diminuição das contribuições sobre o trabalho humano em face da automação, entendemos que não seria conveniente colocar os robôs como sujeitos passivos das respectivas obrigações fiscais e contributivas. Isso porque haveria necessidade de criar todo um arcabouço normativo para

justificar essa ficção jurídica, cujos reflexos se estenderiam para além do direito fiscal. No mais, vemos dificuldades em supor remunerações que seriam auferidas pelos “robôs” no lugar de indivíduos. Por isso, defendemos a tributação mais incisiva e progressiva sobre os proprietários dos robôs e quem deles tira proveito econômico, a consignar receitas para a Segurança Social, o que satisfaria os objetivos pensados para as *robot taxes*;

— Os tributos sobre transações financeiras, em tese, podem ter lugar no reforço do financiamento da Segurança Social, em que pese possa ser considerado regressivo e inibidor das trocas comerciais e de fluxos de capital. No entanto, as espécies tributárias a serem seguidas no Brasil e em Portugal seriam diversas. No Brasil, a consignação de impostos à segurança social não encontra respaldo constitucional, pelo que restaria a adoção de uma nova contribuição social com esta finalidade. Já em Portugal, a consignação das receitas fiscais é amplamente admitida, ao passo que o requisito de interesse de grupo para atrelar as incidências de contribuições e as finalidades de suas receitas é dotado de maior exigência. Desta maneira, uma eventual contribuição sobre transações financeiras estaria sob maior risco de chumbo frente à igualdade;

— A contribuição sobre o valor adicionado das empresas em substituição à dos empregadores sobre o salário já vem sendo adotada no Brasil na chamada “desoneração da folha de pagamentos”. Embora sua prorrogação atualmente esteja sob impasses políticos e legislativos, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já validou sua constitucionalidade. Embora tal técnica contributiva ainda não tenha sido instituída em Portugal, não vislumbramos violações à igualdade e à capacidade contributiva. Pelo contrário, a possível mudança da incidência das contribuições do empregado pode ser capaz de aliviar os custos da contratação laboral e dos salários, ao mesmo tempo que se propõe a trazer a base coletável para elementos menos desconectados do fator trabalho. As exigências de interesse de grupo e de sinalagma difuso são atendidas por serem as empresas ligadas a processos produtivos chamadas a contribuir para a Segurança Social. Há de se evitar, por fim, eventuais quedas nos montantes arrecadados, sob pena de pôr em perigo a sustentabilidade financeira da Segurança Social;

— A consignação de receitas fiscais e a tributação do capital também aparecem como possibilidades de reforço no financiamento da Segurança Social, justificados pelo excesso de tributos já incidentes sobre o trabalho e pela crescente participação dos rendimentos do capital em relação aos originados do trabalho. Em Portugal, todavia, dificilmente a figura das contribuições seria adequada para trazer recursos dessas bases para o setor previdencial, pois seria muito provável a alegação de que os detentores de capital não ligados à atividade laboral

não seriam vinculados pelos interesses grupais aos fins da Segurança Social e que, com isso, seriam desigualmente onerados pelo tributo. Restaria, portanto, a consignação de receitas fiscais. Já no Brasil, as receitas de impostos não podem ser consignadas à Segurança Social, mas as contribuições previdenciais podem incidir sobre fatores alheios à atividade laboral, como já dissemos aqui. Contudo, numa eventual inserção de uma nova contribuição sobre o capital no Brasil, há de se evitar a bitributação diante da nova Contribuição sobre bens e serviços (CBS), prevista na Reforma Tributária (EC 132/23).

Em que pese a relevância da criação de novos tributos ou adaptações daqueles já existentes, como as aqui referidas, entendemos que eles não bastam para atender os modelos previdenciais de repartição.

Por isso, deve-se ter cautela para que não sejam concentradas as fontes de financiamento da Segurança Social em impostos ou em contribuições não relacionadas com os rendimentos laborais do trabalhador. Isso porque os referidos tributos, mesmo desempenhando funções importantes na cobertura dos novos riscos sociais, tendem a financiar majoritariamente prestações de índole não contributiva, tais como as do sistema de proteção de cidadania e os complementos de pensões previdenciais. Sendo comumente tais prestações de valores baixos ou elementares, não estarão propensas a refletir, quando da velhice das pessoas, uma aproximação com a capacidade econômica que obtinham durante suas vidas laborais. Tal problemática pode ser enfrentada com o estímulo a aforros individuais e por esquemas previdenciais complementares.

Urge firmar o sistema previdencial como elemento central da Segurança Social. Para isso, a lógica de obter da pessoa singular e da entidade empregadora as contribuições sobre seus ganhos laborais para formar as carreiras contributivas e futuras pensões compatíveis com elas não pode ser abandonada. A fim de alcançar esse objetivo, mostra-se imprescindível que as novas modalidades laborais, tal como o teletrabalho, o trabalho realizado mediante plataformas e as atividades dos nômadas digitais não deixem de ser formalizadas e os rendimentos ali percebidos (pelo trabalhador) e pagos (pela empresa ou pelo tomador de serviço) sejam objeto das contribuições.

Não se pretende aqui ignorar, nem rejeitar a existência dessas novas realidades laborais no mundo contemporâneo, conectado e digitalizado. Tampouco cabe reconduzi-las forçadamente à relação tradicional de emprego. Porém, como a proteção social destes trabalhadores não deve ser descuidada, faz-se necessária a captura delas pelas contribuições para a segurança social, com as devidas adaptações nas legislações nacionais e por meio de

técnicas de cooperação e partilhas de receitas e competências em instrumentos normativos internacionais.

O recolhimento das contribuições sociais sobre os teletrabalhadores, os nômadas digitais e os trabalhadores mediante plataformas, assim como também da empresa e, sempre que possível, de quem lhes remunera é importante também para resguardar a igualdade. Isso porque não é justo que esses trabalhadores e as entidades que lhes pagam pelos serviços prestados fiquem eximidos do dever de contribuir para a Segurança Social, enquanto os demais agentes que atuem de maneira tradicional permaneçam a suportar as contribuições devidas.

Também deve ser preservada a igualdade para com o todo da sociedade, pois se for esvaziada a formação das carreiras contributivas previdenciais, o indivíduo, diante das inevitáveis contingências sociais como as doenças e o envelhecimento – sabendo-se que o Estado Social também não pode falhar nessas situações – acabarão por se socorrer de prestações não contributivas. Como são essas financiadas por impostos ou transferências do orçamento do Estado, aumentaria a sobrecarga fiscal para a sociedade em caso de não alimentação adequada dos sistemas previdenciais.

Ou seja, mais do que lutar contra uma realidade social e econômica que já se impôs mediante essas formas de trabalho digitalizado e deslocalizado, defendemos aqui a adaptação das técnicas de financiamento do sistema previdencial a essas modalidades laborais. Isso deve ser feito justamente para manter os preceitos do Estado Social, aqui expresso em sistemas previdenciais sustentáveis financeiramente e que resguardecam a igualdade e a justa repartição dos encargos entre seus participantes e os atores econômicos e sociais chamados a contribuir.

Concluimos, então, que a dimensão principiológica do Estado Social, fortemente pautada pela igualdade na justa repartição dos encargos de custeio da Segurança Social, exige que as contribuições com receitas afetadas para o setor previdencial devem ser mantidas como fontes centrais de financiamento deste setor, a fim de que permaneçam com a missão de proporcionar rendimentos substitutivos do trabalho quando da ocorrência de eventualidades.

No entanto, os novos riscos sociais – como os decorrentes da automação e digitalização da economia, das novas modalidades de trabalho e da diminuição do peso dos rendimentos do trabalho mediante aqueles oriundos do capital – impõem o uso cada vez mais frequente de receitas de impostos. A fiscalidade deve atender ao custeio de prestações não contributivas, mas também para complementar as prestações previdenciais, especialmente diante da intermitência laboral e do aumento do desemprego.

Não se pode ignorar quem possui capacidade econômica relevante e se beneficia dos sistemas produtivos, dos fluxos e acúmulos de capital prevalescentes no mundo globalizado. Considerando que também há consequências negativas desses processos para o mundo do trabalho, para a progressividade tributária e para a distribuição de renda, com o recrudescimento da desigualdade entre as pessoas, é esperado que, por questões de justiça, sejam chamados esses agentes (pessoas singulares ou coletivas) a deixarem suas parcelas de contribuições para atenuar os danos, o que acaba por ser atribuição dos sistemas de Segurança Social.

Considerando a analogia do “romance em cadeia” e do “direito como integridade” de Ronald Dworkin, entendemos que a manutenção do espoco do setor previdencial em proporcionar rendimentos substitutivos do trabalho exige que as diversas formas de remunerações laborais sejam objetos de recolhimentos de contribuições, a satisfazer o teste da adequação ao Estado Social. No entanto, em razão dos desafios decorrentes dos novos riscos sociais, econômicos e demográficos, faz-se necessária a complementação do financiamento do setor previdencial por fontes incidentes sobre bases diversas, como o capital, os rendimentos das empresas, as transações financeiras e mesmo as pensões já constituídas. Assim, a presente formulação parece atender ao teste da justificativa diante da busca pela sustentabilidade do setor previdencial nos tempos atuais, ao mesmo tempo em que ficam preservadas as funções protetivas e o princípio da igualdade.

Ainda, para resguardar a igualdade entre os contribuintes dos sistemas, é preciso que sejam analisados em conjunto os ônus decorrentes de encargos fiscais e contributivos que se abatem sobre os indivíduos e as empresas, inclusive aqueles destinados ao financiamento da Segurança Social. Ao mesmo tempo em que nos preocupamos com a viabilidade financeira do sistema previdencial para o futuro e, para isso devem ser adaptadas e perseguidas novas fontes de financiamento, não podem também ser atribuídas incidências tributárias excessivas e desproporcionais.

No que tange às pessoas singulares, há de se ter cautela para que os rendimentos do trabalho e do capital poupados por elas não sejam desproporcionalmente tributados por meio do IRS e das contribuições sociais. Também não podem ser desestimuladas as poupanças, os investimentos e mesmo a busca por esquemas complementares de proteção previdencial.

Já no que concerne às pessoas coletivas, os tributos não devem incidir de maneira gravosa sobre os salários pagos aos trabalhadores, sob pena de inibir as contratações. Da mesma forma, em que pese os setores de alta lucratividade e de uso pouco ostensivo de mão de obra possam estar sujeitos a maior carga tributária destinada à Segurança Social, também não podem

existir excessos que venham a desincentivar os investimentos e a inovação. Não se pode esquecer que as mudanças tecnológicas também podem trazer não apenas crescimento e aquecimento da economia, como também ferramentas que visem à melhoria de qualidade de vida.

Apontamos para a necessidade de reforço nas componentes solidárias e redistributivas nos sistemas de pensão e nas modalidades de financiamento do setor previdencial. Isso implica dizer que, com o desemprego, a informalidade ou a intermitência laboral causada por quebras nas relações laborais duradouras em razão de fenômenos como a automação e a robotização dos processos produtivos e o trabalho mediante plataformas digitais, as carreiras contributivas baseadas nos ganhos salariais dos trabalhadores serão formadas com obstáculos cada vez maiores.

Por isso, a obtenção de pensões previdenciais com valores adequados à subsistência do indivíduo será mais difícil, tanto pelo aumento das idades mínimas para reformas nas legislações nacionais, quanto também pelas falhas nas percepções de rendimentos mensais em razão de trabalhos e remunerações nem sempre contínuas. Aqui ganham destaque crescente os complementos solidários de pensões, os quais permitem o pagamento de prestações em patamares mínimos quando os cálculos dos benefícios pelas fórmulas legalmente definidas resultariam em valores inferiores.

Revelando o cariz não contributivo e redistributivo desses complementos de pensão, eles não devem ser colocados como despesas tipicamente previdenciais e financiadas pelas contribuições incidentes sobre os salários, mas sim devem ser tomados como despesas não contributivas e financiadas por impostos ou por transferências de receitas do orçamento do Estado, como já está explícito no direito português quando da análise da sustentabilidade e do equilíbrio dos diversos setores da Segurança Social.

Tal raciocínio deveria também ser adotado no direito brasileiro, pois os recursos que são utilizados como complementos das aposentadorias (pensões previdenciais) no Brasil para alcançar o patamar de um salário-mínimo são postos como despesas dos regimes de previdência social e financiadas precipuamente por contribuições sociais dos trabalhadores e das empresas sobre as folhas de salários, ou seja, como despesas previdenciais. Embora o referido entendimento tenha ganhado força com a previsão de segregação das receitas da previdência, da assistência e da saúde pela Emenda Constitucional 103/19 (Reforma da Previdência), que alterou o art. 194, Parágrafo Único, VI, da Constituição brasileira, concluímos que deve ele ser revisto ao menos para que os referidos complementos às pensões mínimas sejam tidos como

despesas não contributivas e financiadas por receitas diversas das contribuições sociais tradicionais.

Caso contrário, os sistemas previdenciais fatalmente ficarão com défices nominais, o que pressionará para a diminuição e dificuldades de acesso aos benefícios, além de impor maiores ônus tributários aos trabalhadores e pensionistas, por exemplo, por meio das contribuições progressivas e extraordinárias, autorizadas após a EC 103/19. O excesso de agravamentos contributivos sobre as remunerações laborais dos trabalhadores e das pensões dos inativos importará em constrangimentos à sua capacidade econômica, em violação à igualdade e à capacidade contributiva.

Portanto, na aferição do equilíbrio orçamental e da sustentabilidade dos setores da Segurança Social, há de estar definido com equidade o que são: despesas contributivas, as quais ainda podem ser custeadas majoritariamente por tributos comutativos, sem prejuízo do complemento por outras fontes, como os impostos e despesas não contributivas, cujo financiamento deve ser feito por impostos, por transferências do orçamento do Estado ou por outras formas de obtenção de recursos pelo Estado que não aqueles advindos dos rendimentos do trabalho.

Aí está mais uma razão para que o financiamento do setor previdencial não decorra apenas de contribuições baseadas nos salários, mas também ganhe outras fontes com bases diversificadas, inclusive por meio de impostos e por transferências do orçamento do Estado. Tal caminho, além de compatível com o futuro que se projeta para as relações econômicas e laborais no cenário global contemporâneo, encontra ressonância não apenas nos preceitos gerais do Estado Social e da igualdade, mas também em orientações normativas específicas que já informam os sistemas de financiamento da Segurança Social em Portugal e no Brasil. Dentre eles, destacam-se a diversificação das fontes de financiamento (art. 88º da LBSS de Portugal) e a diversidade das fontes de financiamento da Seguridade Social brasileira (art. 194, Parágrafo único, VI, da Constituição brasileira).

Em que pese a aparente limitação da adoção de fontes diversas das contribuições tradicionais para financiar o setor previdencial pela segregação das contas da previdência, da assistência e da saúde (EC 103/19 no Brasil) e pelo princípio da adequação seletiva, a nossa interpretação para esses preceitos é distinta. Entendemos que tais mandamentos orientam que devem estar nas contribuições sobre o trabalho o centro do financiamento das pensões previdenciais, o que, inclusive, demonstra compatibilidade com o esforço de captura contributiva sobre os trabalhos realizados mediante plataformas eletrônicas e os nômadas

digitais. No entanto, o reclamo à solidariedade, típicas dos sistemas de repartição, não permitem que tais tributos sejam considerados como os únicos para financiar o setor previdencial, sendo imperiosa a complementação por meio de impostos com bases de incidência diversas do fator trabalho. É essa resposta que entendemos compatível com a igualdade, a justa repartição dos esforços de financiamento da Segurança Social diante dos desafios provocados pelos novos riscos sociais.

Desta forma, concluímos que será na integração entre as contribuições e os impostos que deve ser pautar o financiamento equitativo da Segurança Social diante das perspectivas que hoje se apresentam mundialmente e das quais não escapam Portugal e Brasil.

Não será na negação do progresso tecnológico e na impossível volta aos modelos de produção antes prevaescentes que será viável manter redes de proteção social efetivas e sustentáveis. Ao contrário, nossa conclusão é de que as fontes de custeio dos sistemas previdenciais se adaptem às mudanças, sempre pautadas pelas diretrizes principiológicas dos sistemas constitucionais e tributários.

Os desafios são imensos: as constantes mudanças tecnológicas da revolução industrial 4.0, a ainda forte competição fiscal internacional, o aumento dos custos de vida e da inflação, o recrudescimento do individualismo e da desigualdade, dentre outras. O Mundo mal se recuperou de uma pandemia com efeitos econômicos devastadores e já se vê diante do aumento dos conflitos armados que se prolongam no tempo e que podem escalar para dimensões globais.

No entanto, não conseguimos vislumbrar que a estabilização social – e mesmo de manutenção da paz – possa ignorar a existência de sistemas de Segurança Social fortes e financeiramente sustentáveis. E suas modalidades de financiamento devem seguir os valores caros ao Estado Social, especialmente aqui manifestado na igualdade e na justa repartição dos custos de financiamento. Ao menos à luz dos sistemas jurídicos abordados na presente tese, de Portugal e do Brasil, concluímos que esse é um caminho sustentável e equânime para o futuro do financiamento da Segurança Social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARON, Henry. The Social Insurance. *Canadian Journal of Economics and Political Science*. vol. 32, n.º 3, Aug. 1966. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/139995>.
- ABRAHAM, Marcus & PEREIRA, Vitor Pimentel. Alguns aspectos das recentes reformas tributárias e financeira. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento/Casa do Direito, 2020.
- ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os 20 Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro*. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.
- ABRAHAM, Marcus. *Direito financeiro brasileiro*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.
- ABRAHAM, Marcus. *Governança fiscal e sustentabilidade financeira: os reflexos do pacto orçamental europeu em Portugal como exemplos para o Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2019.
- ABRAHAM, Marcus. Os princípios reitores da Lei de Responsabilidade Fiscal e as lições de Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019.
- ABRAMO, Laís; CECCHINI, Simone; ULLMANN, Heidi. Addressing health inequalities in Latin America: the role of social protection. *Ciênc. saúde coletiva*, vol. 25, n.º 5, May 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1413-81232020255.32802019>.
- ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalização: raízes e evolução do modelo político brasileiro*, São Paulo: Companhia das letras, 2018.
- ACEMOGLU Daren & ROBINSON, James A. *Economic Origins of Dictatorship and Democracy*. Cambridge: University Press, 2005.
- ACEMOGLU, Daron & JOHNSON, Simon. *Reequilibrar la inteligencia artificial*. International Monetary Fund, Diciembre de 2023. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/reequilibrar-la-inteligencia-artificial-acemoglu-johnson/>.
- ACEMOGLU, Daron & RESPTREPO, Pacual. Automation and New Tasks: How Technology Changes Labor Demand. *Journal of Economic Perspectives*, vol. 33, n.º 2, 2019, pp. 3–30, p. 7. Disponível em: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.33.2.3>.
- ACEMOGLU, Daron & ROBINSON, James A. *Por que falham as nações? As origens do poder, da prosperidade e da pobreza*. Lisboa: Círculo de Leitores, 2013.
- ACEMOGLU, Daron. The post-covid world: to reverse widening inequality, keep a tight rein on automation. *Finance & Development*. March 2021. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2021/03/COVID-inequality-and-automation-acemoglu.htm>.
- AFONSO, Antonio & SCHUKNECHT, Ludger. How “big” should government be? *Economics and Business Letters*, vol. 8, n.º 2, 2019.

AFONSO, José Roberto & PINTO, Vilma da Conceição. *Composição da desoneração (completa) da folha de salários*. IBRE/FGV: Rio de Janeiro, julho de 2014. Disponível em: <https://portalibre.fgv.br/sites/default/files/2021-03/desoneracao-folha.pdf>.

AFONSO, José Roberto; PORTO, Laís Khaled & FUCK, Luciano Felício. Sistema Constitucional versus novos (e desconhecidos) tributos. In: AFONSO, José Roberto & SANTANA, Hadassah Laís (Coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

AFONSO, José Roberto. Os desafios do distanciamento: propostas de seguro-destrabalho e inovação social. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís & AFONSO, José Roberto. *Governance 4.0 para Covid-19 no Brasil*. São Paulo: Almeida, 2020.

AFONSO, José Roberto. Transfigurações. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio & SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento/ Rio de Janeiro: FGV Rio, 2017.

AFONSO, José Roberto. Uma História da Lei Brasileira de Responsabilidade Fiscal. *RDU, Volume 13*, Edição Especial, 2016. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/2610>.

AFONSO, Luís Eduardo & CARVALHO, João Vinicius de França. Show do trilhão no RGPS? Quantificando os aspectos fiscais e distributivos da reforma da previdência do governo Bolsonaro. *Revista Brasileira de Economia*, vol. 75, n.º 2, Apr-Jun 2021. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbe/a/9sKNyjnpgLxBkqW3Bxj7Qcq/?lang=pt#>.

ALBUQUERQUE, Cristina. O Estado providência do século XXI: um Estado retraído ou Estado “pan-ótico”? In: ALBUQUERQUE, Cristina & LUZ, Helena Amaro da (Coord.). *Políticas sociais em tempos de crise: perspectivas, tendências e questões críticas*. Lisboa: Pactor, 2016.

ALBUQUERQUE, Fabrício Sarmanho de. *Imposto global: da Taxa Tobin ao imposto patrimonial líquido*. Dissertação (Mestrado em Direito). Brasília: Universidade de Brasília, 2019.

ALBUQUERQUE, José Luis & ALMEIDA, João Ramos de Há alternativas de financiamento? In: LOUÇÃ, Francisco; ALBUQUERQUE, José Luis; JUNQUEIRA, Vitor & ALMEIDA, João Ramos de. (Coord) *Segurança social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

ALEXANDRINO, José de Melo. *A estruturação do sistema de direitos, liberdade e garantias na Constituição Portuguesa*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2006.

ALEXANDRINO, José de Melo. Jurisprudência da crise: das questões prévias às perplexidades. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014.

ALEX, Robert. Constitutional Rights and Constitutional Review. In: HIMMA, Kenneth Einar & SPAIC, Bojan (eds). *Fundamental Rights: justification and representation*. Hague Netherlands, Eleven International Publishing, 2016.

ALEX, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ª ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011.

ALMEIDA, Mansueto. *Pedaladas fiscais*. Blog do Mansueto Almeida. Disponível em: <http://mansueto.wordpress.com/2014/08/29/pedaladas-fiscais>.

ALVARADO, Mery et al. (Editors). *European Tax Handbook 2023*. Amsterdam: IBFD, 2023.

ALVARENGA, Mirella Souza. *Risco e vulnerabilidade: razões e implicações para o uso na política nacional de assistência social*. [Dissertação de Mestrado em Política Social] apresentada ao Programa de Pós-graduação em política social da Universidade Federal do Espírito Santo, 2012. Disponível em: <<chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Frepositorio.ufes.br%2Fbitstream%2F10%2F6497%2F1%2FMirella%2520Souza%2520Alvarenga.pdf&clen=1443247>>.

ALVES, Hélio Gustavo. Por que o Estado deve promover o sistema de Seguridade Social? In: MORAIS, Océlio de Jesús C (Org). *Sistemas de Seguridade no Mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019.

AMADO, Frederico. *Reforma da previdência comentada: emenda constitucional 103/19 e seus impactos infraconstitucionais*. Salvador: Juspodivm, 2020.

AMADO, Frederico. *Curso de direito e processo previdenciário*. 8.^a ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

AMADO, Frederico. *Manual de Direito Previdenciário*. Salvador: Juspodivm, 2021.

AMADO, Joao Leal & GONÇALVES, Luísa Andias. Transformação das relações laborais em Portugal e seu reflexo no sistema de Segurança Social. In: MORAIS, Océlio de Jesús C; MIZIARA, Cristiane & ALVES, Hélio Gustavo (Coord). *Sistema de seguridade no mundo: a dignidade está em primeiro lugar?* São Paulo: LTr, 2019.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2015*. Brasília: ANFIP, 2016.

ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2017*. Brasília: Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, 2018. Disponível em: https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2018/12/Livros_28_11_2018_14_51_18.pdf.

ANFIP. *Análise da Seguridade Social 2022*. Brasília: Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, 2023. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/10/Analise-Seguridade-2022.pdf>

ANFIP. *Análise da Seguridade Social: 100 anos da previdência social*. Brasília: ANFIP, 2023. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/10/Analise-Seguridade-2022-Web.pdf>.

ANFIP. *Desoneração da folha abriu brechas para elevar sonegação diz receita*. Disponível em: <https://fundacaoanfip.org.br/site/2016/06/desoneracao-da-folha-abriu-brechas-para-elevar--sonegacao-diz-receita>.

ANFIP. *Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social e Tributário. Previdência social: contribuição ao debate*. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/publicacoes/previdencia-social-contribuicao-ao-debate>.

ANTUNES, Ana Sofia & FROTA, Phelipe. A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético e os seus desdobramentos: Uma nova leitura sobre o tema no Tribunal Constitucional. *Easy tax/Jornal Econômico*. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-o-setor-energetico-e-os-seus-desdobramentos-uma-nova-leitura-sobre-o-tema-no-tribunal-constitucional>.

APPY, Bernardo; COELHO, Isaías & CANADO, Vanessa Rahal. Alíquota única do IBS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de & MACHADO, Nelson (Coord.). *Imposto sobre bens e serviços*. Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Editora Max Limonad, 2021.

ARCANJO, Manuela. *Análise e avaliação dos sistemas de segurança social: um modelo aplicado a Portugal*. [Tese de Doutoramento]. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Economia e Gestão, 1991. Disponível em: <https://www.repository.utl.pt/handle/10400.5/2971>.

ARENDT, Hannah. *Da revolução*. Brasília: Universidade de Brasília, 1988.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, et al. *Tributar os super-ricos para reconstruir o país*. Brasília, julho de 2020. Disponível em: <https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-opais/>.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1969.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* São Paulo: Leya, 2015.

AUTOR, David; LEVY, Frank & MURNANE, Richard. The skill content of recent technological change: an empirical exploration. *Quarterly Journal of Economics*, 118:4, 2003. Disponível em: <https://economics.mit.edu/files/11574>.

AUVERGNON, Philippe. Angustias de uberización y retos que plantea el trababajo digital al derecho laboral. *Revista Derecho Social Y Empresa*, n. 6, Diciembre 2016, p. 18. Disponível em: file:///C:/Users/jose_/Downloads/articulos_RDSyE_Num_6_2016_AUVERGNON.pdf.

AVELÃS NUNES, Antônio José; SCAFF, Fernando Facury. *Os Tribunais e o Direito à Saúde*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

AVELÃS NUNES, Antônio José. *Economia e direito*. Belém: Editora Cesupa, 2019.

AVELÃS NUNES, Antônio José. *Os caminhos da social-democracia europeia*. São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2019.

AVI-YONAH, Reuven S. *International tax as international law: an analysis of the international tax regime*. Cambridge: Cambridge University Press, 2007.

AVI-YONAH, Reuven S. The Three goals of taxation. *Tax Law Review*, vol. 1, n.º 60, 2006.

AVI-YONAH, Reuven. Why Tax the Rich? Efficiency, Equity, and Progressive Taxation. 111. *Yale Law Journal*, 2002. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/797614>.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Scabra de. (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Rodrigo. *Superávit primário: o debate rebaixado*. Auditoria cidadão da dívida. Brasília, DF, 14 nov 2014. Disponível em: <https://auditoriacidada.org.br/conteudo/superavit-primario-o-debate-rebaixado/>.

AYRES BARRETO, Paulo. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3.^a ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 15.^a ed. Imprensa: Rio de Janeiro, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17.^a ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALERA, Wagner. A contribuição social sobre o lucro. *Revista de Direito Tributário*, n.º 67, 1996.

BALERA, Wagner. A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. In: MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (Coord). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BALERA, Wagner. As contribuições de seguridade social. In: MARTINEZ, Heitor Novaes, BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTR, 2015.

BALERA, Wagner. Contribuição sobre a folha de salários: remunerações que compõe sua base de cálculo. *Revista Fórum de Direito tributário RFDT*, vol. 2, n.º 10, jul./ago., 2004.

BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade no gasto público no Brasil. Volume 1: síntese*, nov. 2017.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARBOSA, Leonardo Augusto Andrade de. *História Constitucional Brasileira: mudança constitucional. Autoritarismo e democracia no Brasil pós 1964*. Brasília: Edições Câmara, 2016.

BARBOSA, Murilo de Oliveira & VIANA, Joseval Martins. O princípio do equilíbrio econômico no modelo constitucional de financiamento da previdência pública e os rumos da nova previdência. *Revista Brasileira de direito previdenciário*. Ano XI, n.º 62, abril-maio, 2021.

BARCELLOS, Ana de Paula. Tributação e direitos sociais: uma reflexão sobre suas múltiplas conexões – uma homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional*. 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

BARR, Nicholas. *Economics of the Welfare State*. Oxford: Oxford Univesity Press, 2012.

BARR, Nicholas. Reforming pensions: myths, truths and policy choices. *IMF Working Papers*, WP/00/0139, agosto 2020. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00139.pdf>.

BARRETO, João Vinha; PICA, Luís Manuel & VAZ, Ana. Breves notas sobre as contribuições e quotizações para a segurança social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*, Lisboa: AAFDL, 2021.

BARRETO, Paulo Ayres & KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A CBS e a economia digital: o projeto de lei 3.887/20 a responsabilidade tributária dos marketplaces. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa & PORTO, Laís Khaled (Coord.). *Perspectivas e desafios das reformas tributárias*. São Paulo: Almedina, 2023.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção de um novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Da falta de efetividade à judicialização excessiva: direito à saúde, fornecimento gratuito de medicamentos e parâmetros para a atuação judicial*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/estudobarroso.pdf>.

BARROSO, Nuno. A fiscalidade na União europeia na era pós-Covid. In: VIEGAS, Miguel & BARROSO, Nuno (Coord). *Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020.

BARROSO, Nuno. *A taxa sobre transações financeiras na UE: taxa Robin Hood – um bom imposto*. Porto: Vida Económica, 2016.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais da PEC 34/2019. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira (Org). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & SCAFF, Fernando Facury. *CSL, fraude à Constituição e desequilíbrio financeiro à Federação*. Consultor Jurídico, 11 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-11/a-csl-e-a-fraude-a-constituicao-e-a-federacao/>.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista & SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Contribuição previdenciária sobre descontos na folha de salários: uma interpretação à luz da eficácia irradiante dos direitos fundamentais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2021.

BAUMAN, Zygmunt & BORDONI, Carlo. *Estado de crise*. Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2016.

BECHARA, Gabriela Natacha; RODRIGUES, Horácio Wanderley & CAMPOS, Felipe Campos Lemos de. A constituinte de 1986–1987 e a positivação de direitos e garantias no Brasil pós-ditadura militar. In: MIRANDA, Jorge & GOMES, Carla Amado (Coord). *Diálogo Ambiental, Constitucional e Internacional*. Vol. 5. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

BECK, Ulrich. *A Europa alemã: a crise do Euro e as novas perspectivas de poder*. (recurso eletrônico) Tradução Kristina Michahelles. São Paulo: Paz e Terra, 2015

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. 2. ed. São Paulo: Editora 34, 2019.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2^a. ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5.^a ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BEHRENDT, Christina; NGUYEN, Quynh Anh & RANI, Uma. Social protection systems and the future of work: Ensuring social security for digital platform workers. *International Social Security Review*, vol. 72, n.º 3, pp. 17-41. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/issr.12212>.
- BENGTSSON, Erick & WALDENSTRÖM, Daniel. Capital Shares and Income Inequality: Evidence from the Long Run. *The Journal of Economic History*, 78, n.º 3, 2018, pp. 712-743. Disponível em: <https://www.cambridge.org/core/journals/journal-of-economic-history/article/capital-shares-and-income-inequality-evidence-from-the-long-run/CA36D0F50F1AA476A44A0E43F8096639>.
- BERCOVICI, Gilberto & MASSONETO, Luís Fernando. A Constituição dirigente invertida: a cegueira da Constituição financeira e a agonia da Constituição econômica. *Boletim de ciências econômicas*, Coimbra, XLIX, 2006.
- BERETTA, Giorgio. Literature Review: Taxing Robots: helping the economy to adapt to the use of artificial intelligence. *Intertax, Volume 48*, n.º 3, 2020, pp. 351-353.
- BERETTA, Giorgio. The New Rules for reporting by sharing and gig economy platforms under the OECD and EU initiatives. *EC Tax Review*. 2021/1, pp. 33-38.
- BERNACIAK, Magdalena. *Social dumping and the EU integration process*. Bruxelas: ETUI aisbl, 2014, p. 5. Disponível em: [05.https://www.etui.org/sites/default/files/14%20WP%202014%2006%20Social%20dumping%20and%20the%20EU%20integration%20process%20Bernaciak%20Web%20version%20EN.pdf](https://www.etui.org/sites/default/files/14%20WP%202014%2006%20Social%20dumping%20and%20the%20EU%20integration%20process%20Bernaciak%20Web%20version%20EN.pdf).
- BERNARDINO, Gabriel. Sustainable pensions for European citizens: how to close the gap? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019.
- BEVERIDGE, William. *Full employment in a free Society: a report by Lord Beveridge*. 2.^a ed. Londres: George Allen & Unwin Ltd, 1960.
- BEVERIDGE, William. *Social Insurance and allied services*. Report by Sir. William Beveridge. London: Majesty's Stationery Office, 1942.
- BEZERRA, Thaís Maia Carvalho. Direitos sociais e a reforma do teto dos gastos públicos: uma análise da PEC 14/2018. In: TEIXEIRA, Eliana Franco. & FERREIRA, Vanessa Rocha (Coord). *A crise da proteção social no Brasil: igualdade na filosofia política contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- BIERBRICHER, Thomas. Neoliberalism and Authoritarianism. *Global Perspectives, Vol. 1*, n.º 1. University of California Press, 2020. Disponível em: <http://online.ucpress.edu/gp/article-pdf/390760/11872.pdf>.
- BITTLER, Marianne P. & HOYNES, Hilary W. The State of the Social Safety Net in the Post-Welfare Reform Era. *Brookings Papers on Economic Activity*, 2, 2010, pp. 71-127. Disponível em: doi:10.1353/eca.2010.0013.

- BLANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties – Treaty Override or Legislative Interpretation? *Bulletin for International Taxation*., vol. 70, n.º 9, 2016.
- BLOOM, David E.; CANNING, David; FINK, Günther. Population Aging and Economic Growth. *Commission on Growth and Development Working Paper*, n.º 32, 2008. World Bank, Washington, DC. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/28027>.
- BLYNTH, Mark. *Austerity: the history of a dangerous idea*. New York: Oxford University Press, 2016.
- BOBBIO, Norberto; BOVERO, Michelangelo. *Sociedade e estado na filosofia política moderna*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Brasília: Brasiliense, 1986.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 1992.
- BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda: razões e significados de uma distinção política*. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. 3ª. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.
- BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade*. 4º ed., Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.
- BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 6ª ed. São Paulo: Paz e Terra, 1997.
- BOLLMAN, Vilian. *Previdência e justiça: o direito previdenciário no Brasil sob o enfoque da teoria da justiça de Aristóteles*. Curitiba: Juruá, 2009.
- BONAVIDES, Paulo & PAES DE ANDRADE. *História Constitucional do Brasil*. 4.ª ed. São Paulo: OAB Editora, 2002.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BONAVIDES, Paulo. *Do Estado liberal ao estado social*. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BONIZZU, Bruno & CHURCHILL, Jennifer. Pensions funds and financialisation in the European Union. *Revista de Economia Mundial*, vol. 46, 2017. Disponível em: <https://winchester.elsevierpure.com/en/publications/pension-funds-and-financialisation-in-the-european-union-3>.
- BORCHARDT, Klaus-Dieter. *O ABC do direito da União Europeia*. Luxemburgo: União Europeia, 2017.
- BORELLI, Silvia & GUALANDI, Sofia. Which social security regime for platform workers in Italy? *International Social Security Review*. Vol. 74, n.º 3-4, 2021.
- BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento. *Revista Notícia do Direito Brasileiro*. Nova Série. Brasília: Universidade de Brasília, LTr, 1996.
- BOTELHO, Catarina Santos. 40 anos de direitos sociais: uma reflexão sobre o papel dos direitos fundamentais sociais no século XXI. *Julgar*, maio-agosto 2016.
- BOTELHO, Catarina Santos. A Tutela Jurisdicional das gerações futuras. In: SILVA, Jorge Pereira da & RIBIERO, Jorge de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações: perspectivas interdisciplinares*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017.

BOTELHO, Catarina Santos. *Os direitos sociais em tempos de crise: ou visitar as normas programáticas*. Coimbra: Almedina, 2017.

BOTELHO, Catarina Santos. Os direitos sociais num contexto de austeridade: um elogio fúnebre ao princípio da proibição do retrocesso social? *Revista da Ordem dos Advogados*, A. 75, nº 1 (jan.-jun. 2015).

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; COSTA, Thiago de Melo Teixeira & SILVA, Fernanda Cristina da. Custeio da seguridade social no Brasil e no Estado de bem-estar social. *Revista Ciências Sociais Unisinos*, vol. 57, n.º 3, 2021, Disponível em: https://revistas.unisinos.br/index.php/ciencias_sociais/article/view/21547.

BOULHOL, Hervé & LÜSKE, Marius. What's new in the debate about pay-as-you-go versus funded pensions? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019.

BOUVIER, Michel, ESCLASSAN, Marie-Christine & LASSALE, Jean-Pierre. *Finances publiques*. 8ª. ed. Paris: LGDJ-EJA, 2006.

BOVENBERG, A. L. & VAN DER LINDEN, A. S. M. Can we afford to grow old? *Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis*, 1997. Disponível em: [extension://efaidnbnmnnibpcajpcglcfindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.cpb.nl%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fpublicaties%2Fdownload%2Fcan-we-afford-grow-old.pdf&clen=279454&chunk=true](https://efaidnbnmnnibpcajpcglcfindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.cpb.nl%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fpublicaties%2Fdownload%2Fcan-we-afford-grow-old.pdf&clen=279454&chunk=true).

BRASIL. *Boletim resultado do tesouro nacional*. Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-resultado-do-tesouro-nacional-rtn/2019/12?ano_selecionado=2019.

BRASIL. *Boletim resultado do tesouro nacional*. Tesouro Nacional, 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/boletim-resultado-do-tesouro-nacional-rtn/2020/12>.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 103, de 12 de novembro de 2019*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc103.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 105, de 12 de dezembro de 2019*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc105.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 126, de 21 de dezembro de 2022*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc126.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 41, de 19 de dezembro de 2003*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc41.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc86.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 93, de 8 de setembro de 2016*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 95, de 15 de dezembro de 2016*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm

BRASIL. *Gasto Social do Governo Central 2002 a 2015*. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:33463.

BRASIL. *Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm

BRASIL. *Lei Complementar n. 177, de 12 de janeiro de 2021*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp177.htm

BRASIL. *Lei n. 13.655, de 25 de abril de 2018*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113655.htm

BRASIL. *Lei n. 14.297, de 5 de janeiro de 2022*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/114297.htm

BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm.

BRASIL. *Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm.

BRASIL. *Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm

BRASIL. *Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm

BRASIL. *Lei n. 9.717, de 27 de novembro de 1998*, . Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=9717&ano=1998&ato=f7aATSU1EeNpWTa9d>.

BRASIL. *Medida Provisória n. 1.202, de 28 de dezembro de 2023*. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2023/medidaprovisoria-1202-28-dezembro-2023-795193-norma-pe.html>

BRASIL. *Medida Provisória n. 1.208, de 27 de fevereiro de 2024*. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=MPV&numero=1208&ano=2024&ato=07bATWE1ENZpWTb47>.

BRASIL. *Mensagem n.º 619, de 23 de novembro de 2023*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/msg/vet/VET-0619-23.htm.

BRASIL. *Normativa SRF 208/2022*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079#:~:text=Os%20rendimentos%20recebidos%20por%20residentes,na%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20de%20Ajuste%20Anual>.

BRASIL. *Os 100 anos da Previdência Social*. Brasília: Ministério do Trabalho e Previdência, 2022.

BRASIL. *Parecer AJCONST/PGR n. 355118/2021*. Procuradoria Geral da República. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADI6.254.pdf/view>.

BRASIL. *Portal de imigração Laboral*. Disponível em: https://portaldeimigracao.mj.gov.br/images/resolucoes_normativas/RESOLU%C3%87%C3%83O_CNIG_MJSP_N%C2%BA_45_DE_9_DE_SETEMBRO_DE_2021.pdf.

BRASIL. *Portaria Interministerial MPS/MF N° 2, de 11 de janeiro de 2024*. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria-mps-mf-2-2024.htm>.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar que dispõe sobre a relação de trabalho intermediado por empresas operadoras de aplicativos de transporte remunerado privado individual de passageiros em veículos automotores de quatro rodas e estabelece mecanismos de inclusão previdenciária e outros direitos para melhoria das condições de trabalho*. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2024/03/projeto-de-lei-complementar-regulamentacao-motoristas.pdf>.

BRASIL. *Projeto de Lei do Congresso Nacional n° 4, de 2023 (PLDO 2024). Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2024 e dá outras providências*. Brasília: Presidência da República. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/pesquisa/-/materia/156890>.

BRASIL. *Proposta de Projeto de Lei cria pacote de direitos para motoristas de aplicativos*. Ministério do Trabalho e Emprego, 4 mar. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/trabalho-e-emprego/pt-br/noticias-e-conteudo/2024/Marco/proposta-de-projeto-de-lei-cria-pacote-de-direitos-para-motoristas-de-aplicativos>.

BRASIL. *Regime geral da previdência do déficit tem redução de mais de 23% nos dois primeiros bimestres de 2023*. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/maio/regime-geral-da-previdencia-tem-reducao-de-mais-de-23-do-deficit-nos-dois-primeiros-bimestres-de-2023>.

BRASIL. *Relatório Resumido da Execução Orçamentária Governo Federal e Outros Demonstrativos*. Tesouro Nacional, 2023. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:47103.

BRASIL. *Resumo desonerações*. Brasília: Ministério da Fazenda, jan. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/arquivo/resumo-desoneracoes-v7.pdf>.

BRAU, Diogo Marcel Reuter. *Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BRAZ TEIXEIRA, Antônio. Natureza jurídica das contribuições para a previdência. In: AAVV. *Estudos comemorativos do XX aniversário do CEF*. Vol I. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1983.

BRIGADÃO, Gustavo. Medidas tributárias necessárias ao enfrentamento da pandemia da COVID-19. In: MENDES, Gilmar Ferreira; SANTANA, Hadassah Laís & AFONSO, José Roberto (Coord). *Governance 4.0 para a Covid-19 no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2020.

BRIGADÃO, Gustavo. Reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.

BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de & QUARESMA, Nágila de Jesus de Olivera. Futuro do trabalho, trabalho decente e meio ambiente do trabalho. *Revista de direito do trabalho*, vol. 45, n. 207 (nov. 2019). Disponível em: <https://andt.org.br/wp-content/uploads/2021/04/FUTURO-DO-TRABALHO-TRABALHO-DECENTE-E-MEIO-AMBIENTE-DO-TRABALHO.12.08.2019-J.pdf>.

BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. Liberalismo igualitário e libertarismo: heranças distintas do pensamento liberal. In: TEIXEIRA, Eliana Franco & FERREIRA, Vanessa Rocha (Org). *A crise da proteção social no Brasil: igualdade na filosofia política contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. *Trabalho decente: análise jurídica da exploração do trabalho – trabalho forçado e outras formas de trabalho indigno*. São Paulo: LTR, 2004.

BRITO, Miguel Nogueira de & COUTINHO, Luís Pereira. A igualdade proporcional: novo modelo do princípio da igualdade? Comentário ao acórdão do Tribunal Constitucional n. 187/2013. *Direito & Política*, n.º 4, jul.-out. 2013.

BRITO, Miguel Nogueira. Medida e intensidade do controlo da igualdade na jurisprudência da crise do Tribunal Constitucional. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira. *O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014.

BRUNNER, Johann K. Transition from a pay-as-you-go to a fully funded pension system: The case of differing individuals and intragenerational fairness. *Journal of Political Economics*, n.º 60, 1996.

BRYNJOLFSOON, Erik & McAfee, Andrew. *Race Against the machine: how the digital Revolution is accelerating innovation, driving productivity, and irreversibly transforming employment and the economy*. The MIT Center for digital bussiness. Boston, jan. 2012. Disponível em: https://www.academia.edu/2662722/Race_against_the_machine_How_the_digital_revolution_is_accelerating_innovation_driving_productivity_and_irreversibly_transforming_employment_and_the_economy.

BRYONJOLFSSON, Erik & McAfee, Andrew. *The second machine age: work, progress and prosperity in a time of brilliant Technologies*. New York and London: W. W. Norton & Company, 2014.

BUARQUE, Cristovam. A perfeição inacabada. In: GURAN, Milton (Coord). *O processo constituinte: 1987-1988*. Brasília: Agil, 1998.

BUCHAHAN, James M. Response. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999.

BUCHANAN, James & WAGNER, Richard. *Democracy in deficit*. The Political legacy of lord Keynes. New York: Academic Press, 1977.

BUCHANAN, James. *Public Finance in Democratic process: fiscal institucional and individual choice*. The collected works of James M. Buchanan. Volume IV. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

BUCHANAN, Neil H. What do we owe future generations? *George Washington Law review*, 77, n. 1237, 2009. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/232644327.pdf>.

BUFFON, Marciano & ANSELMINI, Priscila. O imposto mundial sobre o capital: da sua relevância sócio-jurídica para a redução da desigualdade de renda e patrimônio, a partir de

Piketty. *Revista de Direito Internacional, econômico e tributário (RDIET)*, vol. 12, n.º 1, Jan-Jul 2017.

BUJANDA, Fernando Sainz. Estructura jurídica del Sistema Tributário. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda pública*, Vol. XI, n.º 41, Marzo de 1961. Disponível em: <https://revistas.um.es/analesumderecho/article/view/103421/98401>.

CABRAL, Nazaré da Costa & MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Finanças públicas e direito financeiro*: noções fundamentais. Lisboa: AAFDL, 2017.

CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha. *Finanças dos subsectores: Segurança Social, Sectores Regionais e Locais*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2020.

CABRAL, Nazaré da Costa Cabral. Disjointed sovereignties in the European Union and atypical interactions between monetary and fiscal policies after the Sovereign debt and covid-19 crisis. *CIDEEFF Working Papers*. Disponível em: <https://www.cideeff.pt/en/publications/working-papers/disjointed-sovereignties-in-the-european-union-and-atypical-interactions-between-monetary-and/5144/>.

CABRAL, Nazaré da Costa. *A redistribuição econômica*: breve estudo sobre o seu significado à luz das principais teorias econômicas. Lisboa: AAFDL, 2002.

CABRAL, Nazaré da Costa. *A Teoria do Federalismo financeiro*. 3.ª ed. Coimbra: Almedina, 2018.

CABRAL, Nazaré da Costa. Borrowing in the European Union: from a pure national model to the antechamber of a European fiscal federal solution, *Journal of European Integration*, 43:8, 2021.

CABRAL, Nazaré da Costa. Breves notas sobre o enquadramento do Orçamento do Estado. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Helena Taveira & PALMA, Clotilde Celorico (Org). *Estudos em homenagem ao professor Doutor Alberto Xavier*: economia, finanças públicas e direito fiscal. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2013.

CABRAL, Nazaré da Costa. *Contribuições para a segurança social*: natureza, aspecto de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza. Coimbra: Almedina, 2010.

CABRAL, Nazaré da Costa. Contribuições para a Segurança Social: um imposto que não ousa dizer o seu nome? In: AAVV. *Estudos em homenagem ao prof. Sérvulo Correia*. Volume 4. Coimbra: Edições da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa/Coimbra Editora, 2010.

CABRAL, Nazaré da Costa. Efeitos imediatos e estruturais da crise pandêmica em Portugal: que respostas para o future? In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Finanças Públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia*: diálogos ibero-americanos. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020.

CABRAL, Nazaré da Costa. Especificidades da relação jurídica contributiva à luz dos vários regimes de segurança social. In: ABREU, Margarida Reis. *Taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas e contribuições para a segurança social*. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015. Disponível em: <https://cej.justica.gov.pt/LinkClick.aspx?fileticket=GyuW8xXfZvE%3D&portalid=30>.

CABRAL, Nazaré da Costa. *O financiamento da Segurança Social e suas implicações redistributivas*: enquadramento e regime jurídico. Lisboa: Associação Portuguesa da Segurança Social, 2001.

CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto da nova revolução industrial no emprego, na organização e remuneração dos fatores de produção e nos sistemas de segurança social. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021.

CABRAL, Nazaré da Costa. O impacto económico da crise do COVID-19 e as medidas de recuperação a nível nacional e europeu. *Revista da Faculdade de direito da Universidade de Lisboa (Lisbon Law review)*. Número temático: COVID-19 e o Direito, n. 1, Ano LXI, 2020.

CABRAL, Nazaré da Costa. O Orçamento da Segurança Social: enquadramento da situação financeira do sistema de segurança social português. *Cadernos do IDEFF*, nº 3. Coimbra: Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal FDL & Almedina, 2005.

CABRAL, Nazaré da Costa. O princípio da sustentabilidade e sua relevância nas finanças públicas. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte. *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010.

CABRAL, Nazaré da Costa. *Papel das Finanças Públicas em Portugal*. Webinar: Finanças Públicas e Política Fiscal em tempos de COVID-19 em 25 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/noticias/intervencoes-publicas/intervencao-de-nazare-da-costa-cabral-no-webinar-financas-publicas-e-politica-fiscal-em-tempos-de-covid-19>.

CABRAL, Nazaré da Costa. Pensions plans and European Pillar of Social Rights: a new scope for the EU Social Policy? In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets* (Financial and Monetary policy studies, 48). Cham (Switzerland): Springer, 2019.

CABRAL, Nazaré da Costa. *Programação e decisão orçamental: da racionalidade das decisões orçamentais à racionalidade económica*. Coimbra: Almedina, 2008.

CABRAL, Nazaré da Costa. Redução de pensões em curso de atribuição e o princípio da proteção da confiança: algumas reflexões sobre o modo de superação deste impasse, a propósito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 862/2013. *Direito & Política*, n.º 7, maio-agosto 2014.

CABRITA, Miguel. *Alocução de abertura*. Ministério Do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e Trabalho*, n. 20, 2017.

CAENEGEM, R.C Van. *Uma introdução histórica ao direito constitucional ocidental*. Tradução de Alexandre Vaz Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

CALDAS, José Castro. De que mais depende a sustentabilidade da Segurança Social? In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs). *A Crise e o Direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020.

CALDAS, José Castro. Deepening financialization within the EU: Consequences for pensions regimes. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019.

CALIENDO, Paulo. A tributação do trabalho, a redistribuição da renda e o Brasil pós-covid. In: FINCATO, Denise Pires; SILVA, Elizabete Leal da & PIERDONÁ, Zélia Luiza (Orgs.) *Direitos sociais de emergência: estratégias e perspectivas pós pandemia*. Porto: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2021.

CALIENDO, Paulo. Comentários ao art. 195, §4º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 3.ª ed. São Paulo: Saraivajur, Almedina e IDP, 2023.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMMETT, Melani e MACLEAN, Lauren M. *The Politics of non-state welfare*. Cornell University Press, 2014. Disponível em: muse.jhu.edu/book/57659.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O dever fundamental de pagar “tributos” na Constituição Federal de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sérgio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017.

CAMPOS, Diogo Leite. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. 6.ª ed. Coimbra: Almedina, 2018.

CAMPOS, Diogo Leite. O novo contrato social: dos impostos às contribuições. In: CAMPOS, Diogo Leite. *O sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

CAMPOS, Joana Nogueira Gomes Carvalho. Trabalhadores independentes: estudo das implicações do conceito de entidade contratante no pagamento das contribuições à segurança social. *Revista eletrônica de direito*, vol. 15, n.º 1. Disponível em: <https://blook.pt/publications/fulltext/a7e4fac67b2e/>.

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

CANOTILHO, J. J. Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

CANOTILHO, J. J. Gomes. “Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. Coimbra: Almedina, 2008.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional*. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito constitucional como ciência da direcção – o núcleo essencial de prestações sociais ou localização incerta da socialidade (contributo para a reabilitação da força normativa da “constituição social”. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha (Coord). *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito dos pobres no activismo judiciário. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha (Coord). *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

CANOTILHO, J.J. Gomes & MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. I. 4.ª ed. revista. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Contribuições sociais. *Caderno de pesquisas tributárias*. São Paulo: Resenha tributária, 1992.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Direito tributário aplicado*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992.

CARDOSO, Fernando Henrique & FALETTTO, Enzo. Dependência e desenvolvimento na América Latina. In: BIELSCHOWSKY, Ricardo (Org). *Cinquenta anos de pensamento na CEPAL*. Rio de Janeiro e São Paulo: Editora Record, 2000.

CARDOSO, Fernando Henrique & FALETTTO, Enzo. Repensando dependência e desenvolvimento na América Latina. In: SORJ, Bernardo, CARDOSO, Fernando Henrique, & FONT, Maurício (Orgs). *Economia e movimentos sociais na América Latina* [online]. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisa Social, 2008.. Disponível em: <http://books.scielo.org>.

CARDOSO, Teodora. Austeridades alternativas. In: FERREIRA, Eduardo Paz. *A austeridade cura; a austeridade mata*. 2ª. ed. Lisboa: AAFDL Editora, 2014.

CARDOSO, Teodora. O financiamento da segurança social: bases de equidade e de sustentabilidade. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro. *A Crise e o Direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020.

CARMO, Renato Miguel; CALEIRAS, Jorge; ROQUE, Isabel & ASSIS, Rodrigo Vieira de. *O Trabalho aqui e agora: crises, percursos e vulnerabilidades*. Lisboa: Edições Tinta da China, 2021.

CARNEIRO, Cláudio. *Neoconstitucionalismo e austeridade fiscal: confronto constitucional-hermenêutico das cortes constitucionais do Brasil e de Portugal*. Salvador: Juspodivm, 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 37ª. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

CARVALHO JR, Pedro & PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação do Brasil. In: AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio & SILVEIRA, Fernando Gaiger (Org). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento/Rio de Janeiro: FGV Rio, 2017.

CARVALHO, Ana Sofia. A velhice e as prestações de ação social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021.

CARVALHO, Laura & RUGITSKY, Fernando. Growth and distribution in Brazil the 21st century: revisiting the wage-led versus profit-led debate. *Working Paper Series*, n.º 2015-25, Departments of Economics, FEA/USP. São Paulo, 2015. Disponível em: http://www.repec.eae.fea.usp.br/documentos/Carvalho_Rugitsky_25WP.pdf.

CARVALHO, Osvaldo Ferreira de. *Segurança jurídica e a eficácia dos direitos sociais e fundamentais*. 4ª. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4.^a ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASSEB, Diego Filipe. *Contribuição previdenciária sobre a receita bruta: análise crítica e estudos de alternativas*. São Paulo: Almedina, 2017.

CASTEL, Robert. *A Insegurança Social: o que significa é ser protegido?* Petrópolis: Vozes, 2005.

CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede. A era da informação: economia, sociedade e cultura*. Vol. 1. Tradução de Jussara Simões. 6.^a ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006.

CASTELLS, Manuel. Fim de Milênio. *A Era da informação: economia, sociedade e cultura*. Tradução: Klauss Brandini Gerhardt e Roneide Venancio Majer. Vol. 3, 7.^a ed. São Paulo: Paz e Terra, 2020.

CASTILHO, Ricardo. *Justiça Social e distributiva: desafios para concretizar direitos sociais*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Carlos Alberto P. & LAZZARI, João Batista. *Manual de Direito Previdenciário*. 20.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de & LAZZARI, João Batista. *Manual de direito previdenciário*. 25.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. *A constituição aberta e os direitos fundamentais: ensaio sobre o constitucionalismo pós-moderno e comunitário*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CATARINO, João Ricardo; LOPES, Miguel Pereira; GONÇALVES, Sonia P & SOARES, Ricardo Moraes. Exceptional measures in a crisis environment in Portugal facing COVID-19 rationality of public management on financial, administrative leadership and education policies. In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Finanças Públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia: diálogos ibero-americanos*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020.

CATARINO, João Ricardo. *Finanças Públicas e direito financeiro*. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2016.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

CATARINO, João Ricardo. Teoria Fiscal. In: CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de Fiscalidade*. Vol. 1. Princípios Gerais e Fiscalidade Interna. 3.^a ed. Coimbra: Almedina, 2014.

CATARINO, João Ricardo. Teoria Fiscal. In: CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Lições de fiscalidade: Volume 1: princípios gerais e fiscalidade interna*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018.

CEJIE, Katia. New problems caused by the Covid-19 pandemic – income taxes and social security contributions (an overview). *European Taxation. IBFD*, May 2021.

CENDRON, Caroline. *Os direitos das gerações futuras: um contributo para a formação de uma disciplina interdisciplinar*. [Tese de Mestrado] Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2018.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Processo 826/2021-T*. Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/view.php?l=MjAyMjExMjIxMTMyMzgwLlA4MjZfMjAyMS1UIC0gMjAyMi0xMS0wNCAtdEpVUklTUFJvREVOQ0lBLnBkZg%3D%3D>.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Processo n. 599/2022-T*, julgado em: 25 abril 2023. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=599%2F2022-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=7083.

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA. *Processo n.º 598/2022-T*. Julgado em: 21.03.2023. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoies/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=ADICIONAL&s_artigos=&s_texto=&id=7044.

CENTRO NACIONAL DE PENSÕES. *Guia prático: pensão de velhice*. Lisboa: Instituto da Segurança Social, 2015. Disponível em: <https://servicosocial.pt/wp-content/uploads/2015/07/Pens%C3%A3o-de-Velhice.pdf>.

CEPAL. *Comissão Econômica para o Desenvolvimento da América Latina e Caribe. Protección social universal en América Latina y el Caribe*. Santiago: Naciones Unidas, 2019. Disponível em: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44995/4/S1900962_es.pdf.

CERQUEIRA, Tiago. *Contribuição sobre o setor bancário*. [Tese de Mestrado] submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Lisboa, Março de 2021. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15270/1/Contribui%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20o%20Setor%20Banc%C3%A1rio%20-%20Tiago%20Cerqueira.pdf>.

CHARLES, Lorraine; XIA, Shutting & COUTTS, Adam P. *Digitalization and employment: a review*. Geneve, International Labour Organization, 2022. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/documents/publication/wcms_854353.pdf.

CHARNESKI, Heron. Bitributação e Competência Tributária da União em Matéria de Contribuições. *Revista Direito Tributário Atual*, n.º 48, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/876>.

CHIQUELHO, Diogo Pina. A contribuição extraordinária sobre o setor energético: a extrafiscalidade, a técnica e as querelas constitucionais. *Julgar on line*, abril 2023. Disponível em: <https://julgar.pt/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-o-setor-energetico-a-extrafiscalidade-a-tecnica-e-as-querelas-constitucionais-um-ponto-de-situacao-e-de-vista/>.

CHOUDHURY, Prithwiraj. Our work-from-anywhere future: best practices for all-remote organizations. *Harvard Business Review*. Novembre-December 2020. Disponível em: <https://hbr.org/2020/11/our-work-from-anywhere-future>.

CHOZAS BERMÚDEZ, Antonio. *Crisis económica y reforma de las estructuras de la seguridad social. Trabajo Y Seguridad Social*. Buenos Aires: Universidad Católica Argentina, 1989.

CICHON, Michel; SCHOLZ, Wolfgang; MEERENDONK, Arthur van de; HAGEMEJER, Krzysztof; BERTRANOU, Fabio; PLAMONDOU, Pierre. *Financing Social Protection*. Geneva: International Labour Office and International Social Security Association, 2004.

CINTRA, Marcos. *Desoneração deve ser estendida a todos os setores da economia*. Consultor Jurídico, 27 de novembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-27/desoneracao-deve-ser-estendida-a-todos-os-setores-da-economia/>.

CINTRA, Marcos. Globalização, Modernização e Inovação Fiscal. In: VASCONCELLOS, Roberto França (Coord.). *Política Fiscal*. 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

COELHO, Bárbara Rosário. A aplicabilidade do regime jurídico do teletrabalho ao trabalho através de plataformas digitais. *Revista de Questões Laborais*, Ano XXVII, n.º 58, Jan/Jul 2021.

COELHO, Miguel Teixeira. *Segurança Social: passado, presente e futuro*. Porto: Vida económica, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COMISSÃO EUROPEIA. *Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade COM(2020) 314 final (15 July 2020)*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020PC0314>.

COMPARATO, Fábio Konder. Poder político e capitalismo. *Boletim de Ciências Econômicas*. v. LVII, t. I. Homenagem ao Professor António José Avelãs Nunes. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

CONCEIÇÃO, Apelles J. B. *Segurança Social: manual prático*. 10.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017.

CONGRESSO derruba veto à desoneração da folha para 17 setores da economia. Agência Senado, 19 dez. 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/12/14/congresso-derruba-veto-a-desoneracao-da-folha-para-17-setores-da-economia>.

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2020*. Relatório 06/2020. Maio de 2020. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-06-2020.pdf.

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2020*. Relatório 05/2021. Maio de 2021. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-05-2021.pdf.

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Evolução Orçamental da Segurança Social e da CGA em 2021*. Relatório 06/2022. Junho de 2022. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/publicacoes_ficheiros/cfp-rel-06-2022.pdf.

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Fundo de Estabilização financeira da segurança social*. Disponível em: <https://www.cfp.pt/pt/glossario/fundo-de-estabilizacao-financeira-da-seguranca-social->.

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS. *Glossário de termos das finanças públicas*. Versão 1.0, abril de 2015. Disponível em: https://www.cfp.pt/uploads/canais_ficheiros/glossario-de-terminos-das-financas-publicas.pdf.

CONSTANZI, Rogério Nagamine. Reforma tributária e o financiamento da previdência Social. *Temas de Economia aplicada*, n.º 5. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/08/RT-FINANCIAMENTO-PREVIDENCIA-SOCIAL-N.-CONSTANZI-FIPE-0823.pdf>.

CONTI, José Maurício. *Agressões ao Direito Financeiro dão razões para o impeachment*. Consultor Jurídico, 5 de abril de 2016. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2016-abr-05/contas-vista-agressoes-direito-financeiro-dao-razoes-impeachment#_ftnref8.

CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTI, José Maurício. Regime constitucional do orçamento público e os princípios orçamentários. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura*, ano 21, nº 54, 2020.

CORDEIRO, António Menezes. *Direito do Trabalho II: direito individual*. Coimbra: Almedina, 2019.

CORDEWENER, Axel. The Covid-19 crisis: an opportunity for EU budget and tax reform. *EC Tax Review*, n.º 6, 2020.

CORREA DE AGUIAR, Maria M. *Pensões: restaurar o contrato social para reconciliar as gerações*. Lisboa: Bnomics, 2015.

CORREIA NETO, Celso B. *Orçamento público: uma visão analítica*. Brasília: ESAF, 2008.

CORREIA NETO, Celso de Barros & MEIRA, Liziane Angelotti. Comentários ao art. 149, §§1º a 3º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2018.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro*. [Tese de Doutorado]. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2016. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082013084732/publico/TESE_CELSO_DE_BARROS_CORREIA_NETO_integral.pdf.

CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

CORREIA, José Manuel Ribeiro Sérvulo. *Teoria da relação jurídica de seguro social*. [Dissertação de Mestrado]. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 1968.

COSTA FILHO, Sinésio Cyrino da. Impactos da Reforma no custeio da Seguridade. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020.

COSTA, Eliane Romeiro. *Previdência e velhice: direito ao trabalho e à seguridade no processo de envelhecimento*. Curitiba: Juruá, 2016.

COSTA, José Ricardo Caetano & DEMIRANDA, Dandara Trentim. A Previdência Social no contexto neoliberal: debates sobre a necessidade de uma nova reforma da Previdência. *Revista Brasileira de Direito Social*, Belo horizonte, vol. 6, n.º 1, 2023. Disponível em: <https://rbds.ieprev.com.br/rbds/article/view/231/182>.

COSTA, Regina Helena. Contribuições sociais e princípio da capacidade contributiva. *Revista de Previdência Social*, n.º 166, set 1994.

COSTA, Suzana Fernandes. Arts. 133º a 142º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022.

COTARELO, Ramón. *Del estado del bienestar al Estado del Malestar*. 2ª. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1990.

COURI, Daniel. *Impactos fiscais da PEC nº 6/2019: o fim da DRU para a Seguridade Social*. Nota técnica n.º 30, 26 de março de 2019. Instituição fiscal independente, Brasília: Senado Federal. Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/555345/NT30_Previdencia_DRU.pdf.

COUTINHO, Ana Luísa Paulino. *Crescimento econômico e desigualdade social: Portugal no século XXI*. [Tese de Doutoramento em Estudos de desenvolvimento]. Lisboa: ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa, 2021.

COUTINHO, Luís Pereira. A convergência de pensões como questão política. *E-Pública* (Revista Eletrônica de Direito Público), vol. I, n.º 1. 2014.

COUTINHO, Luís Pereira. Formular e prescrever: a constituição do tribunal constitucional. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luis Pereira (Org.). *O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014.

CREMER, Helmuth & PESTIEAU, Pierre. Taxing pensions: theoretical considerations. In: HOLZMANN, Robert & PIGGOTT, John (Org.). *The taxation of pensions*. Cambridge: The MIT Press, 2018. Disponível em: <https://direct.mit.edu/books/edited-volume/3150/chapter-abstract/86166/Taxing-Pensions-Theoretical-Considerations?redirectedFrom=fulltext>.

CREMER, Helmuth & PESTIEU, Pierre. Reforming our pension system: is it a demographic, financial or political problem? *European Economic Review*, vol. 4, n.º 4-6, 2000.

CREMERS, Jan. Market integration, cross-border recruitment, and enforcement of labour standards – A Dutch case. In: Arnholtz, Jens & Lillie, Nathan. (Eds.). *Posted Work in the European Union: The Political Economy of Free Movement*. Routledge, 2020.

CRUZ VILLALON, Jesus. La reforma de la Seguridad social y Derecho Transitorio. En. *II Jornadas Andaluzas de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*. Madrid: Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1985.

CUNHA, Carlos Renato; COSTA, Valterlei Aparecido & VALLE, Maurício Dalri Timm do. A desconsideração da chamada “pejotização” para fins tributários e o dever de coerência sistêmico. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito PPGDir/UFRGS. Volume XI*, n.º 3, 2016, Disponível em: https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/Cad-PPGDir-UFRGS_v.13_n.1.14.pdf.

CUNHA, Paulo Ferreira da. *Para uma história constitucional do direito português*. Coimbra: Almedina, 1995.

CUNHA, Paulo Pitta e. A Política keynesiana – 40 anos depois. In: CUNHA, Paulo Pitta. *A Europa em tempo de incerteza*. Lisboa: AAFDL Editora, 2019.

CUNHA, Paulo Pitta. A união monetária e o dilema da saída da crise. In: CUNHA, Paulo Pitta. *A Europa em tempo de incerteza*. Lisboa: AAFDL, 2019.

CUNHA, Paulo Pitta. Sobre o modelo do imposto único: a trajetória involutiva do IRS. In: CUNHA, Paulo Pitta. *A Europa em tempo de incerteza*. Lisboa: AAFDL, 2019.

D’ALMEIDA, Joana Cunha & PAOUR, Lourenço. *Adicional de solidariedade sobre o setor bancário*. News & Media, 17 de julho de 2023. Disponível em: <https://adcecija.pt/adicional-de>

solidariedade-sobre-o-setor-bancario/#:~:text=A%20Lei%20n%C2%BA%2027%2DA,Estabiliza%C3%A7%C3%A3o%20Financeira%20da%20Seguran%C3%A7a%20Social.

DAHLBERG, M & ONDER, A. S. Taxation of cross border employment income and tax revenue sharing in the Oresund Region. *Bulletin for International Taxation* 2015, Volume 69, n.º 1, 11 dec 2014. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/taxation-cross-border-employment-income-and-tax-revenue-sharing-oresund-region>.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20.^a ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DAVID, Sofia. A tutela do direito à segurança social: alguns problemas. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs.) *A Crise e o direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020.

DAVID, Sofia. Segurança Social versus Democracia Política, social e participativa. *Julgar*, n.º 08, 2009. Disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2016/04/11-Sofia-David-Seguran%C3%A7a-Social-vs-democracia.pdf>.

DEDRY, Antoine; ONDER, Harun & PESTIEAU, Pierre. *Aging, Social Security Design, and Capital Accumulation. Policy Research Working Paper*, n. 7418. World Bank, Washington, DC, p. 18. Disponível em: <<https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/22840>>.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo & MARINHO NETO, José Antônio. O tratamento do PIS e da COFINS nas propostas de reforma tributária (PEC 45/2019 e PEC 110/2019). In: CUNHA, Ivan Luduvic; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. (Org.) *Reforma Tributária Brasileira*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade Social*. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2015.

DELOITTE IRELAND LLP. *The future of work: tax and legal perspective*. 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Tax/Deloitte-Future-of-Work-August-2020.pdf>.

DERMINE, Elise. Towards a sustainable social law: what a role for legal scholars? *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations* 39, n.º 3&4, 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A força dos conceitos e das formas jurídicas no direito tributário e o fechamento necessário do sistema: sobre a inadequação da tributação dos ganhos de capital por causa da morte, a não dedutibilidade dos prejuízos acumulados e as novas normas contábeis. In: VIANA, Michel (Coord.). *Código tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*, vol. 55, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Lei de Responsabilidade Fiscal: normas gerais de direito financeiro. In: MARTINS, Ives Gandra da; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. V. 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. Contribuições sociais. *Caderno de pesquisa tributária*, n.º 17, 1992.

DESONERAÇÃO da Folha de Pagamentos. Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2012/abril/CartilhaDesoneracao.pdf>.

DGO. *Proposta de Lei n.º 33/XIV, de 9 de junho – Orçamento suplementar para 2020*. Disponível em: <https://www.sgeconomia.gov.pt/destaques/dgo-proposta-de-lei-n-33xiv-de-9-de-junho-orcamento-suplementar-para-2020-span-classnovo-novospan.aspx>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Arts. 18 a 28. In: MARTINS, Ives Gandra da & NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIAS, Jean Carlos. *O Controle Judicial das políticas públicas*. São Paulo: Método, 2007.

DIDDEN, Bastiaan M. M. Cross Border qualification problems between social security and supplementary pension: more guidance needed? *EC Tax Review* 2020-2.

DILNOT, Andrew; KAY, John Anderson & MORRIS, C.N. *The Reform of the Social Security*. Oxford: Clarendon Press, 1984.

DIPPEL, Horst. *História do Constitucionalismo Moderno*. Lisboa: Novas Perspectivas, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2007.

DÍVIDA Líquida do Setor Público (% PIB) - Total - Governo Federal e Banco Central. Banco central do Brasil. Disponível em: <https://dadosabertos.bcb.gov.br/dataset/4503-divida-liquida-do-setor-publico--pib---total---governo-federal-e-banco-central>.

DOCUMENTO do Ministério da Fazenda detalha os principais pontos da nova política de desoneração da folha salarial. BRASIL, 18 jan. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/janeiro/documento-do-ministerio-da-fazenda-detalha-os-principais-pontos-da-nova-politica-de-desoneracao-da-folha-salarial>.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. Imposto sobre as Grandes Fortunas: o caso português. In: TABOADA, Carlos Palao; MORATAL, Germán Orón; CATARINO, João Ricardo; NABAIS, José Casalta; PISÓN, Juan Arrieta; GODOI, Marciano de Seabra (Orgs). *Finanças Públicas, Direito Financeiro e Direito Tributário em tempos de pandemia*. Belo Horizonte/ São Paulo: D'Plácido, 2020.

DOMINGOS, Marta Prata. Coordenação dos sistemas de Segurança Social dos Estados-membros da EU: o enigma da dimensão externa. *Revista de Questões Laborais*. Ano XXVII, n.º 56, Jan/Jul 2020

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*: lições. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2017.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*: lições. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2021.

DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina, 2017.

DRAY, Guilherme. *O princípio da proteção do trabalhador*. Coimbra: Almedina, 2015.

DUARTE, David. Normative conditions of balancing : drawing up the boundaries of normative conflicts that lead to balances. In: SIECKMANN, Jan Reinard (Org). *Legal reasoning: the methods of balancing*. Stuttgart: Franz Steiner Verlag, 2010.

DUARTE, Maria Luísa. *União Europeia: estática e dinâmica da ordem jurídica eurocomunitária*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 2011.

- DUPERYOUX, Jean Jacques. *Sécurité Sociale*. 5.^a ed. Dalloz, 1973.
- DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e prática da igualdade*. 2.^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução de Pedro Eloi Duarte. Coimbra: Almedina, 2012.
- DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2.^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- DWORKIN, Ronaldo. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- ECONOMIC governance "two pack" background note. *European Parliament*, 7 mar. 2013. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20130304BKG62046/economic-governance-two-pack-background-note>.
- ELALI, André & ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. Crise da Covid-19 e repercussões no direito financeiro e tributário: a pressão fiscal por novas fontes de receitas tributárias. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Valério Pereira; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & ROCHA, Sérgio André. *A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte/ São Paulo: D'Plácido, 2020.
- ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da tributação e Desenvolvimento Econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. Disponível em <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>.
- ESPAÑA. *Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social*. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2015/10/30/8>.
- ESPANHA, João & PEÃO, Ricardo. Contribuição sobre o setor bancário: subsídios para a sua qualificação tributária. *Revista Arbitragem Tributária*, n.º 10, 2019. Disponível em: https://espanhaassociados.pt/wp-content/uploads/2019/03/Arbitragem-Tribut%C3%A1ria_Contribui%C3%A7%C3%A3o-sobre-o-setor-Banc%C3%A1rio.pdf.
- ESPING-ANDERSEN, Gosta. As três economias políticas do welfare state. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, n.º. 24, 1991.
- ESPING-ANDERSEN, Gosta. Reestructuración de la protección social: nuevas estrategias de reforma em los países adelantados. In: FRANCO, Rolando (Ed). *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia: estudios em homenaje a Aldo E. Solari*. Santiago y Montevideo, CEPAL, 1999.
- ESPING-ANDERSEN, Gosta. *Social Foundations of Postindustrial Economies*. Oxford: Oxford University Press, 1999.
- ESPING-ANDERSEN, Gosta. *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 1990.
- ESTEVES, Juliana Teixeira. *O direito da seguridade social e da previdência social: a renda universal garantida, a taxação dos fluxos financeiros internacionais e a nova proteção social*. Recife: UFPE, 2015.

EUROPEAN COMISSION. *Commission staff working paper - Report on the implementation of the European social partners' - Framework Agreement on Telework* {COM(2008), 412 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52008SC2178>.

EUROPEAN COMISSION. *Green Paper: towards adequate, sustainable and safe European pension systems*. COM (2010). Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2010.

EUROPEAN COMISSION. The 2015 ageing report: Economic and budgetary projections for the 28 EU Member States (2013–2060). *European Economy* 3/2015. Luxembourg City: Office for Official.

EUROPEAN COMMISSION. *Towards adequate, sustainable and safe European pension systems*: green paper. July, 2010. Disponível em: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/a02f57c6-a1bd-48d5-84b4-4032ee2635ec>.

EUROPEAN INSUREANCE AND OCCUPATIONAL PENSIONS AUTHORITY. *Seventh Consumer Trends report*. Disponível em: <<chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.the-digital-insurer.com%2Fwp-content%2Fuploads%2F2019%2F01%2F1370-EIOPA-BoS-18-526-Seventh-Consumer-Trends-Report-for-Publication.pdf&clen=3237926&chunk=true>>.

EUROPEAN UNION. COM/2016/0815 final - 2016/0397. *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EC). N. 883/2004 on the coordination of social security systems and regulation (EC). N. 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC). N. 883/2004*. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0815>>.

EUROPEAN UNION. *Directiva 98/59/CE do Conselho de 20 de julho de 1998 relativa à aproximação das legislações dos Estados-membros respeitantes aos despedimentos colectivos*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:31998L0059>.

EUROPPEAN COMISSION. *The 2021 Ageing Report: Economic & Budgetary Projections for the EU Member States (2019-2070)*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2021. Disponível em: https://economy-finance.ec.europa.eu/system/files/2021-10/ip148_en.pdf.

EUROSTAT. *European system of integrated social protection statistics — ESSPROS Manual and User Guidelines*. Luxemburgo: European Union, 2016. Disponível em: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/7766647/KS-GQ-16-010-EN-N.pdf/3fe2216e-13b0-4ba1-b84f-a7d5b091235f?t=1481293080000>.

EVOLUÇÃO do PIB em 10 anos (2008-2017). *Gazeta do Povo*, 1 mar. 2018. Disponível em: <https://infograficos.gazetadopovo.com.br/economia/evolucao-do-pib-em-10-anos-2008-2017/>.

EYRAUD, Luc; DEBRUN, Xavier; HODGE, Andrew; LLEDÓ, Victor Lledó & PATTILLO, Catherine. *Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability*. International Monetary Fund. SDN/18/04. Abril 2018. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/fiscalrules/sdn1804-on-second-generation-fiscal-rules.pdf>.

EYRAUD, Luc; DEBRUNO, Xavier Debrun; HODGE, Andrew; LLEDÓ, Victor Lledó & PATTILLO, Catherine. *Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability*. International Monetary Fund. SDN/18/04. Abril 2018. Disponível em:

<https://www.imf.org/external/datamapper/fiscalrules/sdn1804-on-second-generation-fiscal-rules.pdf>.

FAISOL, M. Pudjihardjo; SANTOSA, Dwi Budi & HOETORO, Arif. Corruption, complexity and tax evasion. *E-Journal of Tax Research*, vol. 15, n.º 2, 2017.

FALL, Falilou. Comparing the Robustness of PAYG Pension Schemes. *OECD Economics Department Working Papers*, n.º 1134, OECD Publishing, 2014. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/economics/comparing-the-robustness-of-payg-pension-schemes_5jz158w3ghmx-en.

FALL, Falilou. Sustainability and adequacy of pension systems across the OECD: shocks, robustness and policies. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019. *Financial and Monetary policy studies*, n.º 48.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 3ª. Ed. Rio de Janeiro: Globo, 2001.

FARIA, Rodrigo Oliveira de. *Natureza jurídica do orçamento e flexibilidade orçamentária*. [Dissertação de Mestrado], Faculdade de Direito: Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-112722/publico/Microsoft_Word_FINAL_dissertacao.pdf.

FATÁS, Antonio & MIHOW, Ilan. Fiscal discipline, volatility, and growth. In: PERRY, Guillermo E; SERVÉN, Luis & SUESCÚN, Rodrigo, Fiscal. Policy, Stabilization, and Growth: prudence or abstinence? Washington D. C., The World Bank, 2008.

FATORELLI, Maria Lúcia. *A dívida pública em debate: o que ela tem a ver com sua vida*. Brasília: Inove, 2012.

FATTORELI, Maria Lúcia. *Até quando vão repetir a mentira do “déficit” da Previdência?* Instituto Humanitas Unissinos, 8 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.ihu.unisinos.br/631207-ate-quando-vaio-repetir-a-mentira-do-deficit-da-previdencia-maria-lucia-fattorelli>.

FAVACHO, Fernando Gomes. FGTS aos 50 anos do CTN. In: VIANA, Michel (Coord). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

FAZIO, Luciano. *A contribuição extraordinária nos regimes próprios de Previdência Social*. Consultor Jurídico, 24 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-24/fazio-contribuicao-extraordinaria-regimes-previdencia/>.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” no sistema fiscal português – conceito, pressupostos e regime jurídico-constitucional (incluindo a analogia com as Sonderabgaben alemãs. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Lisboa: Ano 12, números 1 e 2 (primavera e verão) e 3 e 4 (outono/inverno).

FERNANDES, Ana Paula & YOSHIOKA, Giseli Canton Nicolao. Sustentabilidade da Seguridade Social e a Desvinculação de receitas da União destinadas à implementação dos direitos sociais. In: FERNANDES, Ana Paula; SANTOS, Roberto de Carvalho; SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Revisão da Vida Toda*. Belo Horizonte: IEPREV Editora, 2021.

FERNANDES, António Monteiro & ALVES, Luísa Teixeira. Trabalho suportado em plataformas digitais: um ensaio de jurisprudência comparada. *Revista de Questões Laborais*, Ano XXVII, n. 58, Jan/Jul 2021.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *A contribuição extraordinária sobre o setor energético – regime fiscal e constitucional*. Lisboa: Gestlegal, 2019.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *As “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” e a jurisprudência do Tribunal Constitucional*. Lisboa: AAFDL, 2022.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *As contribuições financeiras no sistema fiscal português: uma introdução*. Coimbra: Gestlegal, 2020.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *Direito Fiscal Constitucional: introdução e princípios fundamentais*. Lisboa: AAFDL, 2020a.

FERNANDES, Filipe de Vasconcelos. *O (imposto) adicional de solidariedade sobre o setor bancário*. Lisboa: AAFDL editora, 2020b.

FERRAZ, David Alexandre Correia. Políticas públicas e segurança social: génese, funções, tensões e equilíbrios. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa AAFDL Editora, 2021.

FERRAZ, David Alexandre Correia. Políticas públicas e segurança social: génese, funções, tensões e equilíbrios. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021.

FERRAZ, Octávio Luiz Motta. Covid-19 and Inequality: The Importance of Social Rights. *King's Law Journal*, vol. 32, n.º 1, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/09615768.2021.1885329>.

FERREIRA, Antonio Casimiro. A sociedade de austeridade: Poder, medo e direito do trabalho de exceção. *Revista Crítica de Ciências Sociais* [Online], 95, 2011, publicado a 1 dezembro 2012, Disponível em: <http://journals.openedition.org/rccs/4417>; DOI: <https://doi.org/10.4000/rccs.4417>.

FERREIRA, Eduardo Paz. *Ensaio de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2020.

FERREIRA, Eduardo Paz. A crise do euro e o papel das finanças públicas. In: CATARINO, João Ricardo & TAVARES, José F. F (Org). *Finanças Públicas da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012.

FERREIRA, Eduardo Paz. A Europa tímida face à pandemia. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021.

FERREIRA, Eduardo Paz. A Integração Europeia. In: FERREIRA, Eduardo Paz (Coord.). *Integração e direito económico europeu*. Lisboa: AAFDL, 2018.

FERREIRA, Eduardo Paz. *Como salvar um mundo doente*. Lisboa: Edições 70, 2021.

FERREIRA, Eduardo Paz. O New Deal Setenta e Cinco anos depois. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte

(Org.). *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010.

FERREIRA, Eduardo Paz. *Os anos Trump: o mundo em transe*. Gradiva: Lisboa, 2018.

FERREIRA, Eduardo Paz. *Por uma sociedade decente: começar de novo vai valer a pena*. Barcarena: Marcador, 2016.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho & LIMA, Renata Albuquerque. A desvinculação das receitas da união (DRU) como instrumento de flexibilização do orçamento público no Brasil: necessidade ou distorção? *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, vol. 2, n.º 2, jul./dez., 2016.

FERREIRA, Marco Capitão. A União Económica e monetária. In: FERREIRA, Eduardo Paz (Coord). *Integração e direito económico europeu*. Lisboa: AAFDL, 2018.

FERREIRA, Rogério Fernandes *et al.* *A Contribuição extraordinária sobre os fornecedores do Serviço Nacional de Saúde (SNS)*. RFF Lawyers, Newsletters, 23 de março de 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/a-contribuicao-extraordinaria-sobre-os-fornecedores-do-servico-nacional-de-saude-sns/4758/#:~:text=A%20Lei%20do%20Or%C3%A7amento%20do,2021%20e%20mantida%20em%202022>.

FERREIRA, Rogério Fernandes, *et al.* *Ainda as contribuições sobre o setor bancário*. RFF Lawyers, Newsletters, 31 de março de 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/ainda-as-contribuicoes-sobre-o-setor-bancario-update-2023/4768/>.

FERREIRA, Rogério Fernandes, *et al.* *O Adicional de Solidariedade sobre o setor bancário e as novas decisões do CAAD*. RFF Newsletters, 19 de junho de 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/o-adicional-de-solidariedade-sobre-o-setor-bancario-e-as-novas-decisoes-do-caad/4819/>.

FERREIRA, Rogério Fernandes. A história das contribuições financeiras (ou setoriais). In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord.). *Nós e os impostos: um contributo para a história dos impostos em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2022.

FERRERA, Maurizio. Neowelfarismo liberal: novas perspectivas para o Estado social na Europa. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019.

FERRERA, Maurizio. Solidariedade na Europa depois da crise. In: ALBUQUERQUE, Cristina & LUZ, Helena Amaro da (Coord.). *Políticas sociais em tempos de crise: perspectivas, tendências e questões críticas*. Lisboa: Pactor, 2016.

FERRERA, Maurizio. The 'Southern Model' of Welfare in Social Europe. *Sage Journals*, vol. 6, n. 1, 1996. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/095892879600600102>.

FERREIRA, Rogério Fernandes *et al.* *O Acórdão n.º 101/2023 do Tribunal Constitucional: Um volte-face na CESE?* RFF Newsletters. 15 junho 2023. Disponível em: <https://www.rfflawyers.com/pt/know-how/newsletters/o-acordao-n-1012023-do-tribunal-constitucional-um-volte-face-na-cese/4816/>.

FIAP Statement: *The withdrawal of pension funds to mitigate the effects of Covid-19*. Disponível em: <https://www.fiapinternacional.org/en/fiap-statement-the-withdrawal-of-pension-funds-to-mitigate-the-effects-of-covid-19>.

FILIPPO, Luciano Gomes. Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord). *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FOUARGE, Didier. Costs of non-social policy: towards na economic framework of quality social policies – and the costs of not having them. *Report for the employment and social affairs DG, European Comission*, 2003. Disponível em: <<https://www.temaasyl.se/Documents/EU-dokument/Kommisionsdokument/Cost%20Of%20Non%20Social%20Policy.pdf>>.

FOUCAULT, Michel. *Nascimento da biopolítica*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FRAGOMEN GLOBAL LLP and affiliates. *Worldwide immigration trends report: 2022 Q2 supplement*. Disponível em: https://www.fragomen.com/trending/worldwide-immigration-trends-reports/bookshelf.html?mkt_tok=MTMwLUNLSS0zMzMMAAAGLZxgneUuKQ4bxwoD8orNnMqfZi-QORl52czeAYwESn7mDBWPiRRcP3jUtpCwq05MIg0NzFswHKN5o49Q4_9eo4pYYb8qog4mhanRSiVeXlyjW.

FRAGOMEN GLOBAL LLP and affiliates. *Worldwide immigration trends report: 2023 Q1 supplement: the slow global recovery*. Disponível em: https://www.fragomen.com/trending/worldwide-immigration-trends-reports/bookshelf.html?mkt_tok=MTMwLUNLSS0zMzMMAAAGLZxgneT0dk2Wq8ydg9jvhLmlUgRJEFMVH2dw1C0CrJtz7t0Ve7EjDa3xlwPNpjfD08abx6wNykT7HFAkxDXV_6d3F7SgIEAoTBb6rqSCcn5rh.

FRANCO FILHO, Georgenor de Sousa. Papel da OIT em matéria de Seguridade Social. In: MORAIS, Océlio de Jesus C. (Coord). *Sistemas de seguridade no mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019.

FRANCO, Francesco; MORAIS, Luís Teles; BERNARDINO, Tiago & JALLES, João Tovar. *Finanças Públicas – uma perspectiva intergeracional*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian-Future Forum, 2021. Disponível em: https://cdn.gulbenkian.pt/wp-content/uploads/2021/06/JI_7_FinancasPublicas_PT_IMP_v2_opt.pdf.

FREDIANI, Yone. Relações de trabalho no terceiro milênio e seus reflexos no mercado de trabalho. In: FREDIANI, Yone (Coord.). *A valorização do trabalho autônomo e a livre iniciativa*. Porto Alegre: Magister, 2015.

FREIRE, André. *Austeridade, democracia e autoritarismo*. Veja: Lisboa, 2014.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FREITAS, Mariana Batista de. *O novo adicional do IMI*. [Tese de Mestrado em Direito]. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2020. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/37337/1/ulfd136421_tese.pdf.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

FRIEDMAN, Milton. The Case for the Negative Income Tax: A View from the Right. In: BUNZEL, J. H. (Coord.). *Issues of American Public Policy*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1968.

FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Saraiva, 2017.

FUNARO, Hugo. CBS: A Reforma do PIS e da COFINS. In: SZELBRACIKOWSKI, Daniel Correa & PORTO, Laís Khaled (Coord.). *Perspectivas e desafios das reformas tributárias*. São Paulo: Almedina, 2023.

FURIAN, Leonardo. O Caráter Contributivo da Previdência Social como um Dever Fundamental. *Revista da AGU*, vol. 10, n.º 30, 2011. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/140/343>.

GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. Outlining the Field of Tax Justice. In: GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. (Eds.). *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice*, vol. 40, 2015.

GAMEIRO, Antônio; MOITA, Belmiro & MOITA, Nuno. *Finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2018.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa Garcia. Trabalho decente na organização internacional do trabalho e direitos fundamentais sociais no estado democrático de direito. *Revista de Direito Constitucional e Internacional* (RDCI). vol. 99. Jan-Fev 2017. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RDConsInter_n.97.07.PDF.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Manual de Direito Previdenciário*. 7. ed. Salvador: Juspodivum, 2023.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. *Reforma tributária e a contribuição sobre bens e serviços*. Consultor Jurídico, 28 de dezembro de 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-dez-28/reforma-tributaria-e-a-contribuicao-sobre-bens-e-servicos/#_ftn3.

GARCIA, Maria Teresa Medeiros. *A Poupança e os sistemas de pensões*. Coimbra: Almedina, 2013.

GARGARELLA, Roberto. *As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política*. Trad. Alonso Reis Filho. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GARICANO, Luís. *El contrataque liberal: entre el vértigo tecnológico y el caos populista*. Barcelona, Espanha: Península, 2019.

GAUDENZI, Patrícia Bressan Linhares. A previdência complementar aberta do servidor público. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020.

GENTIL, Denise Lobato; ARAÚJO, Elaine Cristina de; PUTY, Claudio Alberto Castelo Branco & SILVA, Carlos Patrick A. Outro Olhar para o financiamento da previdência social no Brasil: a centralidade da formalização do trabalho, aumento de produtividade e gestão de receitas. *Revista de Economia Contemporânea*, vol. 24, n.º 3. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rec/a/xWnXBX3xSmqJtqJVCq59t9S/?format=pdf&lang=pt>.

GENTIL, Denise Lobato. *A Política Fiscal e a Falsa Crise da Seguridade Social Brasileira – Análise financeira do período 1990-2005*. [Tese de Doutorado em economia]. Rio de Janeiro:

Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <https://buscaintegrada.ufrj.br/Record/aleph-UFR01-000667162>.

GEREFFI, Gary; HUMPHREY, John & STURGEON, Timothy. The governance of global value chains. *Review of International Political Economy*, 12:1. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09692290500049805?scroll=top&needAccess=true&role=tab&aria-labelledby=full-article>.

GESNER, Bernd & HOLZMANN, Robert. The taxation of internationally portable pensions: fiscal issues and policy Options. *CESifo Working Paper*, n.º 5702. Category 1: Public Finance, January 2016. Disponível em: https://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_5702.html.

GHEBREYESUS, Tedros Adhanom 'WHO chief: Covid-19 needs to be a turning point'. *Financial Times*, 19 October 2020. Disponível em: <https://www.ft.com/content/4dcf31d4-5874-4a8b-9342-60a980daf5d>

GNATA, Noa Piatã Bassfeld. *Refundando a solidariedade social no direito previdenciário*. [Dissertação de mestrado] São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-09122014-134818/publico/NOA_PIATA_BASSFELD_GNATA_Refundando_a_solidariedade_social_no_direito_previdenciario.pdf.

GOBETTI, Sérgio Wulff & MONTEIRO, Priscila Kaiser. Impactos redistributivos da reforma tributária: estimativas atualizadas. *Carta de conjuntura*, n.º 60, 3º trimestre de 2023. IPEA: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/08/230828_reforma_tributaria_cc_60_nota_18.pdf.

GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. O Estado de bem-estar social (Welfare State) no Capitalismo Moderno. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019.

GOLDEBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar. In: CONTI, José Maurício (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

GONÇALVES, Luísa Andias. Art. 17º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022.

GOSSERIES, Axel. *Pensar a justiça entre as gerações*. Coimbra: Almedina, 2015.

GOUGH, Ian. The Fiscal Crisis of the State: The Contribution of James O'Connor. In: GOUGH, Ian (Org.). *Global Capital, Human Needs and Social Policies*. London: Palgrave Macmillan, 1996.

GOULART, Noémia & FERNANDES, Teresa. O novo código dos regimes contributivos da Segurança Social. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Especial Código contributivo da Segurança Social*. Ano 2, n.º 4, 2009, Inverno.

GOUVEIA, Ana Fontoura. Mitos sobre pensões e envelhecimentos. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Orgs.). *A crise e o direito à segurança social*. Coimbra: Almedina, 2020.

GOUVEIA, Jorge Bacelar. *Manual de Direito Constitucional: teoria do direito constitucional*. Vol. I. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 2016.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 9ª. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

GROSS, Alexandre Felix. A função redistributiva da atividade financeira do Estado e o (sub) financiamento do sistema de saúde. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves Batista & TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e capacidade tributária. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antônio Ferreira. *Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019.

GUERREIRO, Marcelo da Fonseca & ZOTTIS, Larissa Monteiro. *Previdência Social do servidor público ao alcance de todos*. São Paulo: LTR, 2016.

GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Tradução Luís Carlos Borges. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

GUIMARÃES, Arthur. *PGFN vê risco fiscal na derrubada de decisões trabalhistas sobre pejetização pelo STF*. JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/pgfn-ve-risco-fiscal-na-derrubada-de-decisoes-trabalhistas-sobre-pejetizacao-pelo-stf-26102023>.

GUIMARÃES, Arthur. STF e Justiça do trabalho divergem em casos sobre vínculo de emprego. *Jota PRO. Relatório Especial. Agosto 2023*. Disponível em: file:///C:/Users/jose_/Downloads/1693407478989Relat%25C3%25B3rio%2520JOTA%2520PRO%2520-%2520STF%2520x%2520Justi%25C3%25A7a%2520do%2520Trabalho_MKT.pdf.

GUIMARÃES, Vasco Branco. Princípios gerais da fiscalidade In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade: Princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.ª ed. Coimbra: Almedina, 2018.

GÜNKEL, Manfred & DÜSSELDORF, Touche. The Taxation of pensions (article 18). *Intertax*, n.º 12, 1992.

HABER NETO, Michel. *A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil*. São Paulo: [Dissertação de mestrado à Universidade de São Paulo], São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012.

HÄBERLE, Peter. *Libertad, igualdad, fraternidad: 1789 como historia, actualidad y futuro del estado constitucional*. Prólogo de Antonio López Pina. Madrid: Minima Trotta, 1998.

HABERMAS, Jurgen *apud* DANNER, Leno Francisco. *Habermas e a ideia de continuidade reflexiva do projeto de estado social: da reformulação do déficit democrático da social-democracia à contraposição ao neoliberalismo*. [Tese Doutorado em Filosofia]. Porto Alegre: Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2011.

HABERMAS, Jürgen. *Ciência y Técnica como Ideología*. 2ª ed. Traducción de Manuel Jiménez Redondo y de Manuel Garrido. Madrid: Editorial Tecnos, 1994.

HADDAD: “Super-ricos do mundo precisam contribuir de forma mais justa e proporcional”. G20 – Brasil 2024, 29 fev. 2024. Disponível em: <https://www.g20.org/pt-br/noticias/haddad-super-ricos-do-mundo-precisam-contribuir-de-forma-mais-justa-e-proporcional>.

HAGEN-ZANKER, Jessica; VIDAL, Elisa Mosler & STURGE, Georgina. Social protection, migration and the 2030 Agenda for Sustainable Development. *ODI Briefing Paper Prepared for Swiss Agency for Cooperation and Development*, June 2017. Disponível em: <https://wol.iza.org/uploads/articles/452/pdfs/the-portability-of-social-benefits-across-borders.pdf>.

HAN, Byung-Chul. *O coronavírus de hoje e o mundo de amanhã*. Disponível em: <https://www.ihu.unisinos.br/78-noticias/597343-o-coronavirus-de-hoje-e-o-mundo-de-amanha-segundo-o-filosofo-byung-chul-han>.

HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30.ª Ed. São Paulo: Atlas, 2021.

HARARI, Yuval Noah. *21 lições para o século 21*. Tradução: Paulo Geiger. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

HARARI, Yuval Noah. *Homo Deus: uma breve história do amanhã*. Tradução de Paul Geiger. São Paulo: Companhia das letras, 2016.

HAYEK, Frederick Von. *Derecho, legislación y libertad: El orden político de una sociedad libre*. Vol. 3. Union Editorial: Madrid, 1982.

HAYEK, Frederick. *O caminho da servidão*. São Paulo: Instituto Ludwig Von Mises Brasil, 2010.

HAYEK, Frederick. *Os erros fatais do socialismo: por que a teoria não funciona na prática*. Tradução: Eduardo Levy. Barueri: Faro Editorial, 2017.

HAYEK, Friederich. *Law, legislation and liberty*. Vol 2. Chicago: University of Chicago Press, 1976, pp. 69-97
FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

HEALY, Joshua; NICHOLSON, Daniel & PEKAREK, Andreas. *Should we take the gig economy seriously? Labour & Industry: a journal of the social and economic relations of work*, vol. 7, n.º 3, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320763757_Should_we_take_the_gig_economy_seriously.

HECKSHER, Marcos. *Os setores que mais (des)empregam no Brasil*. Brasília: IPEA, 2023. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/12343/6/Radar_73_Art2_setores_que_mais_de_sempregam_br.pdf.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1991.

HOBBSBAWN, Eric. *A Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991*. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

HOFFMAN, Reid; CASNOCHA, Bem & YEH, Chris. Tours of duty: the new employer-employee compact. *Harvard Business Review*, Disponível em: <https://hbr.org/2013/06/tours-of-duty-the-new-employer-employee-compact>.

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

HOLZMANN, Robert & JØRGENSEN, Steen. Social Risk Management: A new conceptual framework for social protection and beyond. *Social protection discussion paper*, n.º 6, World Bank. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/932501468762357711/pdf/multi-page.pdf>.

HOLZMANN, Robert, KOETTL, Johannes & CHERNETSKY, Taras. Portability Regimes of Pension and Health Care Benefits for International Migrants: An Analysis of Issues and Good Practices. *World Bank Social Protection Discussion Paper*, n.º 0519, May 2005. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/202471468137096565/pdf/32750.pdf>.

HOLZMANN, Robert; SHERBURNE-BENZ, Lynne; TESLIUC, Emil. Social Risk Management: *The World Bank Approach to Social Protection in a Globalizing World*. World Bank. May 2003. Disponível em: <https://agris.fao.org/agris-search/search.do?recordID=US2012410355>.

HOLZMANN, Robert. “Do bilateral social security agreements deliver on the portability of pensions and health care benefits? A summary policy paper on four migration corridors between EU and non-EU member states.” *IZA Journal of European Labor Studies* 5:17, 2016. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/iza/izapps/pp111.html>.

HONG, Young Sun. *Welfare, Modernity, and the Weimar State*. Princeton: Princeton University Press, 2014.

HONGLER, Peter & PISTONE, Pasquale. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. *Working Paper (IBFD 2015), White Papers IBFD*. Disponível em: https://www.alexandria.unisg.ch/257374/1/Redefining_the_PE_concept-whitepaper%288%29.pdf.

HOOPER, Kate & BENTON, Meghan. *The future of remote work: digital nomads and the implications for immigration systems*. MPI (Migration Policy Institute), 2022.

HORVATH JUNIOR, Miguel. Avanços tecnológicos na previdência social: desmonte ou reconstrução da previdência social? In: MORAIS, Océlio de Jesus C. de (Org). *Constituição, trabalho e previdência: desafios a superar na sociedade tecnológica*. São Paulo: LTR, 2020.

HORVATH JUNIOR, Miguel & PORTO, Rafael Vasconcelos. Teoria Geral do Plano de custeio da seguridade social. In: FERNANDES, Ana Paula; SANTOS, Roberto de Carvalho & SERAU JUNIOR, Marco Aurelio (Coord). *Temas relevantes e pontos controvertidos do Direito Previdenciário*. São Paulo: IEPREV & LTR, 2018.

HORVATH JUNIOR, Miguel. *Curso de direito previdenciário*. 4ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

HORVATH JUNIOR, Miguel. Desafios à manutenção da proteção social da Revolução 4.0, da crise do estado de bem-estar e da justiça geracional e a busca por novas bases de financiamento. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*. Vol. 224, Ano 48, jul./ago. 2022.

HORVATH JUNIOR, Miguel. O papel das contribuições no sistema previdenciário – uma análise da contribuição dos inativos e pensionistas introduzida pela EC 41/2003. In: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente & RODRIGUES, Raphael Silva (Org). *Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki*. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

HORVATH, Estevão. *Contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*. São Paulo: USP, 2002.

HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: o que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HOUGARDY, Yves. La Capacité Contributive. In: TRAVERSA, Edoardo; DECKER, Vincent (Org.). *Liber Amicorum Jacques Autenne: promenades sous les portiques de la fiscalité*. Bruxelles: Buylant, 2010.

HUBER, Evelyne & STEPHENS, John D. *Democracy and the left: social policy and inequality in Latin America*. Chicago: University of Chicago, 2012.

IBRAHIM, Fábio Zambite & SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. As contribuições sociais como instrumento de fraude ao pacto federativo. *RDRST, volume 3*, n.º 1, 2017. Disponível em: <https://publicacoes.udf.edu.br/index.php/relacoes-sociais-trabalhista/article/view/107/45>.

IBRAHIM, Fábio Zambite. *Curso de direito previdenciário*. 16ª. ed. Niterói: Impetus, 2011.

IBRAHIM, Fábio Zambite. *Curso de Direito Previdenciário*. 21ª. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

IBRAHIM, Fábio Zambite. Reforma Previdenciária – entre Falácias e Certezas. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*, vol. 210, ano 46, mar.-abr. 2020.

IGLESIAS, Enrique V. Las crisis, ele desempleo y las redes de protección social: explorando nuevas fronteras. In: FRANCO, Rolando (Ed). *Sociología del desarrollo, políticas sociales y democracia: estudios em homenaje a Aldo E. Solari*. Santiago y Montevideo: CEPAL, 1999.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Objetivos de desenvolvimento sustentável*. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/ods/ods8.html>.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICAS. *Informação à comunicação social*. INE, 22 de setembro de 2023. Disponível em: https://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=627495121&att_display=n&att_download=y.

INTERNATIONAL LABOUR CONFERENCE. *87th session*, 1-17 june 1999. Address by Mr. Juan Somavia, Secretary-General of the International Labour Conference. 1 Jun 1999. Disponível em: [https://www.ilo.org/public/libdoc/ILO_Chronology/09616\(1999-87\)Somavia.pdf](https://www.ilo.org/public/libdoc/ILO_Chronology/09616(1999-87)Somavia.pdf).

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *General Survey Concerning Social Security Instruments in the Light of the 2008 Declaration on Social Justice for a Fair Globalization: Social Security and the Rule of Law*. Geneve, 2011. Disponível em: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_norm/---relconf/documents/meetingdocument/wcms_152602.pdf.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *As plataformas digitais e o futuro do trabalho: promover trabalho digno no mundo digital*. Genebra: Bureau internacional do trabalho, 2018.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Convenção n. 157: preservação dos direitos em matéria de seguridade social*. Disponível em: https://www.ilo.org/brasil/convencoes/WCMS_242710/lang--pt/index.htm.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *COVID-19: Guidance for labour statistics data collection: Defining and measuring remote work, telework, work at home and home-based work*. 5 jun. 2020. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---stat/documents/publication/wcms_747075.pdf.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Into the twenty-one century: the development of social security*. ILO: Geneve, 1984. Disponível em: https://www.ilo.org/public/libdoc/ilo/1984/84B09_16_engl.pdf.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Mission and impact*. Disponível em: <https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/mission-and-objectives/lang--en/index.htm>.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Social Protection Floors Recommendation*. Geneva: ILO, Number 202, 2012. Disponível em: https://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO::P12100_INSTRUMENT_ID:3065524.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *The ILO Multi-Pillar pension model: Building equitable and sustainable pension systems*. Geneva: ILO, 27 set. 2018. Disponível em: https://www.ilo.org/secsoc/information-resources/publications-and-tools/Brochures/WCMS_645751/lang--en/index.htm.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Trabalho para um futuro mais brilhante*. Genebra: Bureau internacional do trabalho, 2019.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Employment and Social Outlook: The role of digital labour platforms in transforming the world of work*. Geneva: ILO, 2021, pp. 175-176. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/--publ/documents/publication/wcms_771749.pdf.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2014/15: building economic recovery, inclusive development and social justice*. Geneva: ILO, 2014. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_245201.pdf.

INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *World Social Protection Report 2020-2022: social protection at the crossroads – in pursuit of a better future*. Geneva: ILO. 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/global/publications/books/WCMS_817572/lang--en/index.htm

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *A fair and substantial contribution by the financial sector*. Final report for the G-20. June 2010. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/g20/pdf/062710b.pdf>.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. *Fiscal Monitor: on the path to policy normalization*. Abril 2023.

INTERNATIONAL SOCIAL SECURITY ASSOCIATION. *Ten global challenges for social security*. 2016. Disponível em: http://www.actuaries.org/CTTEES_PIWG/Documents/chicago_2017/7_PIWG_Tenglobalchallengesforsocialsecurity.pdf.

JIMÉNEZ, Adolfo J. Martín. Defining the Objective Scope of Income Tax Treaties: The Impact of Other Treaties and EC LAW on the Concept of Tax in the OECD Model, *Bulletin for International Taxation*, vol. 59, nº 10, 2005.

JOAQUIM, Rodrigo da Silva. *Segurança social no contexto luso-brasileiro*. [Tese de Mestrado]. Mestrado em Direito e Prática Jurídica. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. O princípio da moralidade pública e o direito tributário. *Revista de Direito tributário*, vol. 67, nº 60, 1996.

KANT, Immanuel. *A metafísica dos costumes*. Tradução de Edson Bini. Bauru: Ediporo, 2003.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão prática*. Tradução e prefácio: Afonso Bertagnoli. São Paulo: Brasil Editora, 1950.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos*. Tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.

KAYMAK, Baris & POSCHKE, Markus. The evolution of wealth inequality over half a century: The role of taxes, transfers and technology. *Journal of Monetary Economics*, vol. 77, 2015. Disponível em: https://barkaymak.files.wordpress.com/2019/04/kp_jme16.pdf.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KELTON, Stephanie. *The deficit myth: modern monetary theory and the birth of People's economy*. New York: Public Affairs, 2020.

KERSTENETKY, Celia Lessa. Sobre “crise” do estado de bem-estar social: retração, transformação fâustica ou o quê? In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019.

KERTZMAN, Ivan. *Curso prático de direito previdenciário*. 9.^a ed. Salvador: Juspodivm, 2012.

KERTZMAN, Ivan. Reformar ou não reformar, eis a questão. In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). *Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020.

KESSLER, Denis & PESTIEAU, Pierre. The taxation of wealth in the EEC: facts and trends. *Canadian Public Policy: Analyse de Politiques*. Vol. 17, nº 3, The Role of Wealth Taxes in Canada / L'Impôt sur la richesse, Sep., 1991. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/3551638?origin=crossref>.

KEYNES, John Maynard. Economic possibilities for our grandchildren. In: KEYNES, John Maynard. *Essays in Persuasion*. New York: W. W. Norton & Co, 1963. Disponível em: <http://www.econ.yale.edu/smith/econ116a/keynes1.pdf>.

KEYNES, John Maynard. *Ensaio em persuasão*. Lisboa: Universidade de Lisboa, 2018.

KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.). *The General theory of employment, interest and money*. Vol. VII, Londres: Macmillan, 1986.

KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. In: KEYNES, John Maynard et al. (Ed.) *Activities 1931-1939. World Crises and politics in Britain and American*. Vol XXI. Londres: Macmillian, 1986.

KEYNES, John Maynard. The collected writing of John Maynard Keynes. The Beveridge Report. In: KEYNES, John Maynard. *Activities 1940-1946. Shaping the post-war world: employment and commodities*. Vol. XXVII, Londres: Macmillian 1986.

KLEMM, Alexander; HEBOUS, Shafik; MICHIELSE, Geerten & NERSESYAN, Narine. *Covid-19 Recovery contributions*. International Monetary Fund, 2021.

KOLLER, Heinz. Intervenção de abertura. Ministério Do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n. 20, 2017.

KOSTIC. Svetislav V. In Search of digital nomad – rethinking the taxation of employment income under tax treaties. *WorldTax Journal*. IBFD, May 2019.

KOVACEV, Robert J. A Taxing Dilemma: Robot Taxes and the Challenges of Effective Taxation of AI, Automation and Robotics in the Fourth Industrial Revolution. *The Contemporary Tax Journal*, vol. 9, n.º 2, Article 4. Disponível em: <https://doi.org/10.31979/2381-3679.2020.090204>
<https://scholarworks.sjsu.edu/sjsumstjournal/vol9/iss2/4>.

KRUGMAN, Paul. *Um basta à depressão econômica: propostas para uma recuperação plena e real da economia*. Tradução: Afonso Celso da Cunha. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

KUEHNELT-LEDDIHN, Erik Von. *Liberdade ou igualdade: o dilema da era moderna*. Tradução de Pedro de Almendra. Campinas: Vide Editorial, 2023

LAGOA, Sérgio & BARRADAS, Ricardo. Desafios do sistema de pensões em Portugal: reflexões em torno da sustentabilidade financeira e social, dos modelos organizativos e das formas de financiamento. In: PORTUGAL. *Segurança Social: modelos e desafios*. Conselho Económico e Social: Lisboa, 2018.

LAULOM, Sylvaine. ‘Social Europe in Times of COVID-19’. *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, vol. 39, n.º 2, 2023.

LAZZARI, João Batista; CASTRO, Alberto Pereira; ROCHA, Daniel Machado; KRAVCHYCHYN, Gisele. *Comentários à Reforma da Previdência*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

LEAL, António da Silva. *Temas de Segurança Social*. Lisboa: União das Mutualidades Portuguesas, 1998.

LEAL, Bruno Bianco & PORTELA, Felipe Memolo. *Previdência em crise: diagnóstico e análise econômica do direito previdenciário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2018.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. Regime dos trabalhadores por conta de outrem no Códigos dos regimes contributivos da Segurança Social. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Especial Código contributivo da Segurança Social*. Ano 2, n.º 4, 2009, Inverno.

LEITÃO, Miriam. *A saga brasileira: a longa luta de um povo por sua moeda*. 8.ª ed. Rio de Janeiro: Record, 2013.

LEMES, Emerson Costa. Impacto das alíquotas não cumulativas dos empregados, domésticos e avulsos e dos servidores públicos. *In: KERTZMAN, Ivan & AMADO, Frederico (Org.). Estudos aprofundados sobre a Reforma da Previdência*. Salvador: Juspodivm, 2020.

LESSA, Donovan Mazza. A capacidade contributiva nas taxas. *In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital & MACEDO, Marco Antonio Ferreira. Direitos fundamentais e estado fiscal: estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019.

LEVITSKY, Steven & ZIBLATT, Daniel. *Como as democracias morrem*. Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2018.

LEXER, Michaela Georgina & SCARCELLA, Luisa. Artificial Intelligence and Labor Markets. A Critical Analysis of Solution Models from a Tax Law and Social Security Law Perspective. *Rivista Italiana Di Informatica e Diritto*, 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4014798.

LIAM, Murphy & NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

LIANOS, Michalis. The welfare state: where hope and fear meet. *European Societies*, vol. 22, n.º 3. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/loi/reus20>.

LIMA, Rodrigo Medeiros Garcia de & CAMARGO, Laís Alves. Onda neoconservadora: uma ameaça à democracia. *Revista Internacional Consinter de Direito*, ano V, n.º IX, 2º sem. 2019.

LINDBECK, Assar *apud* ESPING-ANDERSEN, Gosta. A sustentabilidade dos Estados-providência no século XXI. *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade, n.º especial, 1998.

LOBATO, Valter de Souza & MARINHO NETO, José Antonio. A importância da seguridade social e a necessidade de seu custeio: uma releitura do parecer ‘Contribuição para o finsocial’ de Misabel Derzi. *In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Valério Pereira; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & ROCHA, Sérgio André. A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte/São Paulo: D’Plácido, 2020.

LOBO, Carlos Baptista. *Finanças e fiscalidade do ambiente e da energia*. Coimbra: Almedina, 2019.

LOBO, Carlos Baptista. Os impostos e o risco: da reforma do Estado à Reforma Fiscal. *In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021.

LOUÇÃ, Francisco et al. *Segurança Social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand, 2016.

LOUÇÃ, Francisco, ALBUQUERQUE, José Luis, JUNQUEIRA, Victor e ALMEIDA, João Ramos de. *Segurança Social: defender a democracia*. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

LOUÇÃ, Francisco. A economia cruel: esplendor, estratégia e riscos. *In: FERREIRA, Eduardo Paz. A austeridade cura; a austeridade mata*. 2ª. ed. Lisboa: AAFDL, 2014.

LOUREIRO, João Carlos. *Adeus ao Estado Social? A Segurança Social entre o crocodilo da economia e a medusa da ideologia dos direitos adquiridos*. Coimbra: Wolters Kluwer & Coimbra Editora, 2010.

- LOUREIRO, João Carlos. Contribuição de sustentabilidade & companhia. *Boletim da Faculdade de Direito. Vol. XCIII. Tomo I* [separata]. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2017.
- LOUREIRO, João Carlos. Cortes, pensões e jurisprudência em tempos de crise. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *O Tribunal Constitucional e a Crise*. Coimbra: Almedina, 2014.
- LOUREIRO, João Carlos. *Direito da segurança Social: entre a necessidade e o risco*. Vol. 1. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.
- LOUREIRO, João Carlos. Sobre a (in)constitucionalidade do regime proposto para a redução dos montantes de pensões de velhice da Caixa Geral de Aposentações. AAVV. *Boletim da Faculdade de Direito*. Vol. LXXXIX. Tomo I. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2013.
- LÚCIO, Clemente Ganz & SCHERER, Clóvis. Afinal de contas, a previdência tem déficit? *Revista NECAT*, Ano 8, n.º 15, jan.-jun, 2019. Disponível em: <https://ojs.sites.ufsc.br/index.php/revistanecat/article/view/4385/3332> .
- LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Desoneração da folha é assunto tão antigo quanto atual*. Consultor Jurídico, 13 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-13/desoneracao-da-folha-e-assunto-tao-antigo-quanto-atual/>.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Reforma tributária comentada e comparada: Emenda Constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023*. São Paulo: Atlas, 2024.
- MACHADO, César Roxo. *A argumentação falaciosa do governo sobre a Reforma da Previdência*. ANFIP, 20 set. 2019. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/artigos/a-argumentacao-falaciosa-do-governo-sobre-a-reforma-da-previdencia/>.
- MACHADO, Dina Rocha. Prestação de contas e *accountability* do Sistema de Segurança Social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO, Jónatas E. M. & COSTA, Paulo Nogueira da. *Manual de direito fiscal: perspectiva multinível*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2018.
- MACHADO, Jonatás Machado & COSTA, Paulo Nogueira da. A evolução histórica dos princípios constitucionais da tributação, na vigência da Constituição Portuguesa de 1976. In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord). *Nós e os impostos: um contributo para a história dos impostos em Portugal*. Coimbra: Almedina, 2022.
- MACHADO, Jónatas. *Direito da União Europeia*. 2.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.
- MADURO, Miguel Poiares. *New governance for the european Union and the euro: democracy and justice*. Yearbook of polish european studies. San Domenico di Fiesole: European University, 2012. Disponível em: file:///C:/Users/jose_/Downloads/SSRN-id2180248.pdf.
- MAIA, Diane Espíndola Freira. *Desvinculação de Receitas da União: uma saída política para a crise econômica brasileira*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018.

MAIA, Fernando M. *Segurança social em Portugal: evolução e tendências*. Lisboa: Instituto de estudos para o desenvolvimento, 1985.

MAKIMOTO, Tsugio & MANNERS, David. *Digital Nomads*. New York, Wiley, 1997.

MANOW, Philip. Trabalhadores, fazendeiros e catolicismo: uma história das coalizações de classes políticas e o Regime de Estado de bem-estar social na Europa Meridional. Tradução de Lorena Vasconcelos Porto. In: GODINHO, Mauricio Godinho & PORTO, Lorena Vasconcelos. *Welfare State: os grandes desafios do Estado de bem-estar social*. São Paulo: LTR, 2019.

MARANHÃO, Ney & SAVINO, Thiago Amaral Costa. O futuro do trabalho sob o olhar da OIT: análise do relatório “trabalhar para um futuro melhor” (março/2019). In: MARANHÃO, Ney & TUPINAMBÁ, Pedro Tourinho (Coord.). *Direito Internacional do trabalho: estudos em homenagem ao Centenário da OIT*. São Paulo: LTR, 2019.

MARQUES, Ana Cristina Lino. Perspectivas para a evolução das finanças públicas portuguesas – riscos das alterações demográficas e climáticas para a sustentabilidade orçamental no longo prazo. In: LOBO, Carlos Baptista & PALMA, Clotilde Celorico (Coord.). *Nós e os impostos II*. Coimbra: Almedina, 2023.

MARQUES, Luís & FROTA, Phelipe. A reviravolta da CESE no Tribunal Constitucional. *Jornal Económico*. 19 jul. 2023. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-reviravolta-da-cese-no-tribunal-constitucional>.

MARSHALL, T. H. *Cidadania, classe social e status*. Tradução: Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967.

MARTINEZ, Pedro Romano; MONTEIRO, Luis Miguel; VASCONCELOS, Joana; BRITO, Pedro Madeira de; DRAY, Guilherme Machado & SILVA, Luís Gonçalves. *Código do trabalho anotado*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2020.

MARTINEZ, Soares. *Comentários à Constituição portuguesa de 1976*. Lisboa: Verbo, 1978.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de direito previdenciário*. 7.^a ed. São Paulo: LTR, 2017.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. História da Previdência Social Brasileira. In: MARTINEZ, Wladimir Novaes; BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da Previdência social: homenagem a Armando Casimiro Costa*. São Paulo: LTR, 2015.

MARTINS, Ana Guerra. *Manual de Direito da União Europeia*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017.

MARTINS, António. *A jurisprudência constitucional sobre as leis do Orçamento do Estado e a (in)constitucionalidade do OE2014*. Coimbra: Almedina, 2014.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira & MOURA, Joana Graça. EU Funds and taxation: lessons from Portugal in times of Covid. In: RODRIGUES, Nuno Cunha & CUNHA, Alice (Org). *Portuguese Economic Development and external funding in the Modern Era*. Brington, Chicago & Toronto: Sussex Academic Press, 2022.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. *Consolidação orçamental e política financeira*. Coimbra: Almedina, 2014.

MARTINS, Ives da Silva Gandra. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo. *Direito tributário & direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípios constitucionais previdenciários. In: MARTINEZ, Heitor Novaes, BALERA, Wagner & MARTINS, Ives Gandra da Silva. *História, custeio e constitucionalidade da previdência social*. São Paulo: LTR, 2015.

MARTINS, Maria D'Oliveira. Ensaio sobre solidariedade intergeracional e a sua incidência na despesa pública. In: SILVA, Jorge Pereira da; RIBEIRO, Gonçalo de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações futuras*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017.

MARTINS, Maria D'Oliveira. *A despesa pública justa: uma análise jurídico constitucional do tema da justiça na despesa pública*. Coimbra: Almedina, 2016.

MARTINS, Maria D'Oliveira. Do direito à segurança social. *Boletim de Ciências Econômicas, Volume LVI*. Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em: https://digitalis-dsp.uc.pt/bitstream/10316.2/35527/1/BCE56_artigo3.pdf?ln=pt-pt.

MARTINS, Maria D'Oliveira. Estado social no contexto internacional e europeu. *RFDUP*, vol. VII, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 35ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARTINS, Sérgio Pinto. *É contraditória a afirmação de que há déficit na previdência*. Consultor Jurídico. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/002793719>.

MARTINS, Sérgio Pinto. Reforma previdenciária e déficit do sistema. *Revista Da Faculdade De Direito De São Bernardo Do Campo*, 9, Ano 2003. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/fdsbc/article/view/465/311>.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Reforma Previdenciária*. 3ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2020.

MARX, Karl. *Para a Crítica da Economia Política*. São Paulo: Ed. Nova Cultural, 1999.

MATOS, Renata Santos. *Nômades digitais: perfis, motivações e viabilidade*. [Dissertação de Mestrado em Gestão Empresarial]. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas (Escola Brasileira de Administração pública e de empresas), 2016. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17554/No%CC%82mades%20Digitais%20-%20versa%CC%83o%20final%20-%20Renata%20Frota.pdf>>.

MAUÉS, Antônio G. Moreira. Legitimidade da justiça constitucional: reflexões sobre o caso brasileiro. In: SCAFF, Fernando Facury & MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Jurisdição e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

MAUÉS, Antonio Moreira. *O desenho constitucional da desigualdade*. São Paulo: Tirant lo Banch, 2023.

MÁXIMO, Wellton. *Receita refaz estimativa de perdas com desoneração da folha*. Brasília, 15 jan. 2024. <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2024-01/receita-refez-estimativa-de-perdas-com-desoneracao-da-folha>.

MAZZOLA, Ugo. The formation of the prices of public goods. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T. (Coord.). *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967.

MEIRINHO, Augusto Grieco Sant'anna. *Trabalho decente e seguridade social: o efeito cliquet e a construção do mínimo existencial beveridgiano*. Curitiba: Alteridade, 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 7ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MENDES NETO, João Paulo. Conceitos do Código Tributário Nacional: 50 anos atrás e na atualidade, aplicabilidade prática à luz dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. In: VIANA, Michel (Coord). *Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais 50 anos de vigência*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MENDES, Fernando Ribeiro. A Reforma da Segurança Social na encruzilhada. *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade, 1998.

MENDES, Fernando Ribeiro. *Conspiração grisalha: segurança social, competitividade e gerações*. Oeiras: Celta Editora, 2005.

MENDES, Fernando Ribeiro. *Segurança social: o futuro hipotecado*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira & BRANCO, Paulo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 13ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MENDES, Marcos J. *Sistema orçamentário brasileiro: planejamento, equilíbrio fiscal e qualidade do gasto público*. Brasília: Consultoria Legislativa do Senado Federal, 2008. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-39-sistema-orcamentario-brasileiro-planejamento-equilibrio-fiscal-e-qualidade-do-gasto-publico>.

MENDONÇA, Carlos & BARBOSA, Washington. *Reforma da previdência: entenda ponto a ponto*. São Paulo: LTR, 2019.

MENÉNDEZ, Agustín José. Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law. Dordrecht. In: AAVV. *Law and Philosophy Library*. Volume 51. Boston and London: Kluwer Academic Publishers, 2011.

MERGULHÃO, Alexandre. A Fiscalidade em Portugal. *Estudo Causa Pública*, novembro de 2023. Disponível em: <https://causapublica.org/estudos/a-fiscalidade-em-portugal/>.

MERTON, Robert C; MURALIDHAR, Arun & FERREIRA, Rui Seybertt Pinto. SeLFIES for Portugal: an innovative Pan European Retirement Solution. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Ed.). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets* (Financial and Monetary policy studies, 48). Cham/Switzerland: Springer, 2019.

MERTON, Robert; MURALIDHAR, Arun & VITORINO, Alexandre (Org). Selfies can help Brazil create a super supplementary pension. *Revista Brasileira de Previdência*, vol. 11, n.º 1, janeiro-junho, 2020.

MESTRE, Bruno. Art. 92º a 94º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022.

MILANOVIC, Branko. *A desigualdade no mundo: uma nova abordagem para a era da globalização*. Tradução: Marta Pereira da Silva. Lisboa: Conjuntura Actual Editora, 2016.

MILANOVIC, Branko. Aumento da renda decorrente do capital e seu efeito sobre a desigualdade de renda pessoal. In: BOUSHEY, Heather; DeLONG, J. Bradford & STEINBAUM, Marshall (Org.). *Depois de Piketty: a agenda para a economia e a desigualdade*. Tradução: Alexandre Hubner, Luciano Vieira Machado e Marcelo José Ferraz Ferreira. São Paulo: Estação Liberdade, 2023.

MILANOVIC, Branko. *Capitalismo sem rivais: o futuro do sistema que domina o mundo*. Tradução: Bernardo Ajzenberg. São Paulo: Todavia, 2020.

MINISTÉRIO DO TRABALHO, SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL. *Livro Verde sobre o Futuro do Trabalho*. Lisboa: Ministério do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social: Lisboa, 2022.

MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui. *Constituição portuguesa anotada*. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

MIRANDA, Jorge & MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo II. Coimbra: Coimbra editora, 2006.

MIRANDA, Jorge. *As Constituições portuguesas*. Cascais: Principia, 2013.

MIRANDA, Jorge. *Constituição e democracia*. Lisboa: Petrony, 1976.

MIRANDA, Jorge. *Da Revolução à Constituição: memórias da Assembleia Constituinte*. Cascais: Principia, 2015.

MIRANDA, Jorge. *Direitos fundamentais*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2017.

MIRANDA, Jorge. *Direitos Fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2016.

MIRANDA, Jorge. *Estado social, austeridade e coerência*. In: FERREIRA, Eduardo Paz. *A austeridade cura; a austeridade mata*. 2.^a ed. Lisboa: AAFDL, 2014.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional: o Estado e os sistemas constitucionais*. Tomo I, Subtomo II. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

MIRANDA, Jorge. Os novos paradigmas do Estado Social. In: XXXVII Congresso Nacional de Procuradores de Estado, 2011. Disponível em: <https://www.icjp.pt/sites/default/files/media/1116-2433.pdf>.

MIRANDA, Jorge. Sobre o princípio da igualdade In: BARBAS HOMEM, António Pedro & GUERRA, Paulo (Coord.). *As conferências do centro de estudos judiciais 2014-2015*. Coimbra: Almedina, 2016.

MOEDAS, Carlos. A UE e a fraude fiscal. In: VIEGAS, Miguel & BARROSO, Nuno (Coord). *Os impostos e o combate às desigualdades (na era do Covid-19)*. Lisboa: Rei dos Livros, 2020.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad economica y sistema fiscal: analisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Fundacion Oriol-Urquijo & Marcial Pons Ediciones jurídicas y sociales S.A, 1998.

MONTEIRO, Armindo. *Introdução ao estudo de direito fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1951.

- MOOJI, R. A. de; STEVENS, L. G. M. Exploring the future of ability to pay in Europe. *EC Tax Review*, vol. 14, n.º 1, 2005.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 39.^a ed. Barueri: Atlas, 2023.
- MORAES, Alexandre de. *Direitos Humanos Fundamentais*. 5.^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol. 1. 4.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de Direito Constitucional: as funções do Estado e o Poder Legislativo no Ordenamento português*. Tomo I. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de direito constitucional: teoria da Constituição*. Tomo II. Coimbra: Almedina, 2018.
- MORAIS, Carlos Blanco de. *Curso de direito constitucional: teoria da constituição em tempo de crise do estado social*. Tomo II, vol. 2. Coimbra: Coimbra, 2014.
- MORAIS, Océlio de Jesus C. *Previdência e dignidade humana: a caminho do estado mínimo?* São Paulo: LTR, 2020.
- MORAIS, Océlio de Jesús Carneiro de. O futuro da previdência social. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*, vol. 224, ano 48, jul./ago, 2022.
- MOREIRA, Eduardo. *Desigualdade & caminhos para uma sociedade mais justa*. Rio de Janeiro. Civilização brasileira, 2019.
- MOREIRA, Samantha Caroline Ferreira & VIEGAS, Cláudia Mara de Almeida Rabelo. Análise crítica sobre a Reforma trabalhista: apontamentos dos impactos do contrato intermitente e da pejotização na aposentadoria do trabalhador e na arrecadação da previdência social. In: WIENKE, Felipe Franz; COSTA, José Ricardo Caetano & PIERDONÁ, Zélia Luiza. *Direitos sociais, seguridade e previdência social*. Florianópolis: CONPEDI, 2018.
- MORI, Rogério. Política fiscal e desempenho macroeconômico. In: VASCONCELOS, Roberto França de. *Política Fiscal*: São Paulo: Saraiva, 2016.
- MORSELLI, Emanuele. *Il punto de vista teórico della Parafiscalità*. Archivio finanziario n.º 9. Padova: CEDAM, 1960.
- MÜLLER, Torsten & SCHULTEN, Thorsten. Ensuring Fair Short-Time Work – A European Overview (*ETUI Policy Brief*, n.º 7/2020). Disponível em: <https://www.etui.org/sites/default/files/2020-06/Covid-19%2BShort-time%2Bwork%2BM%C3%BCller%2BSchulten%2BPolicy%2BBrief%2B2020.07%281%29.pdf>.
- MURAYAMA, Janssen. A transformação do Brasil que começa com a Reforma Tributária. In: GOMES, Fábio Luiz (Coord.). *Reforma tributária: tributação, desenvolvimento e economia regional*. São Paulo: Almedina, 2022.
- MURDOCH, Gillian; MAURER, Ludmilla; SMALE, Anne-Carien; MIRABELLA, Andrea; PORAS, Geoffrey; D'ANTHONAY, Eleonore & ROGEL, Davinia. Taxation of Workers in the Gig Economy: a european perspective. *Intertax*, vol. 49, n.º 1, 2021.
- MURTEIRA, Maria Clara. *A economia das pensões*. Coimbra: Angelus, 2011.

MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Tradução: Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora Campus & Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

MUSGRAVE, Richard A. & MUSGRAVE, Peggy. *Public finance in theory and practice*. New York: McGraw-Hill, 1973.

MUSGRAVE, Richard A. Introduction. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T (Coord.). *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967.

MUSGRAVE, Richard A. *Public Finance in a Democratic Society*. Volume III, London: Edward Elgar Publishing, 2000.

MUSGRAVE, Richard A. The Theory of Multi-Level Public Finance. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation under the Auspices of the National Tax Association*, 1959.

MUSGRAVE, Richard. Final Report and Staff Papers of the Colombian Commission on Tax Reform. *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 20, n.º 4, Autumn – 1972.

MUSGRAVE, Richard. Fiscal systems. *The Economic Journal*, Volume 80, n. 318, 1 June 1970.

MUSGRAVE, Richard. Fiscal Tasks. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999.

MUSGRAVE, Richard. The nature of fiscal state. In: BUCHAHAN, James M. & MUSGRAVE, Richard. *Public finance and choice: two contrasting visions of the state*. Cambridge: MIT Press, 1999.

MUSGRAVE, Richard. The role of the state in the fiscal theory. In: SORENSEN, Peter Bich (Coord.). *Public Finance in a Changing World*. London: Macmillan Press, 1998.

MUSSI, Cristiane Miziara. Como a natureza da globalização econômica está mudando o regime de previdência no Brasil. In: MORAIS, Océlio de Jesús C. (Org). *Sistemas de Seguridade no Mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019.

MUZZI, Patrícia Ferreira; CÂNDIDO, Filipe Soares & ALMEIDA, Isabela Antônia Rodrigues de. Nômades digitais e seus aspectos trabalhistas e tributários. *Revista Consultor Jurídico*, 14 de outubro de 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-out-14/opiniao-nomade-digital-aspecto-trabalhista-tributario#_ftnref5.

NABAIS, José Casalta & LAVOURAS, Matilde. Direito financeiro em tempos de pandemia: o caso de Portugal In: TABOADA, Carlos Palao et al (Org). *Finanças Públicas, direito financeiro e direito tributário em tempos de pandemia: diálogos ibero-americanos*. Belo Horizonte/ São Paulo: D'Plácido, 2020.

NABAIS, José Casalta & LAVOURAS, Matilde. O financiamento da Segurança Social. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021.

NABAIS, José Casalta & SANTOS, Marta Costa. Contribuição extraordinária sobre o setor energético: um imposto sob outro nome. *Revista Portuguesa de Direito Constitucional*, n.º 2, 2022.

NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares da. O Estado pós-moderno e a figura dos tributos. *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, novembro-dezembro de 2010.

NABAIS, José Casalta. Da sustentabilidade do estado fiscal. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E.M, LOUREIRO, João Carlos (Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho*. Volume IV: Administração e sustentabilidade: entre risco(s) e garantia(s). Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6ª. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de finanças públicas e de direito financeiro*. Coimbra: Almedina, 2022.

NABAIS, José Casalta. Modificações recentes do sistema fiscal português e estabilidade financeira. In: NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares. *Controlo das estabilidades orçamentais e limites territoriais ao poder tributário segundo a jurisprudência da União Europeia*. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, 2015.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. O Financiamento da Segurança Social em Portugal. In: AAVV. *Estudos em memória do Conselheiro Luís Nunes de Almeida*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NADALES, Antonio Porras. *Introducción a uma teoria del Estado postoscial*. Barcelona: PPO, 1988.

NAHAS, Thereza C. Considerações a respeito da relação de trabalho: a questão do trabalho semidependente e da subordinação estrutural. In: FREDIANI, Yone (Coord). *A valorização do trabalho autônomo e a livre iniciativa*. Porto Alegre: Magister, 2015.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Despesas Públicas: conceito e classificação. In: MARTINS, Ives Gandra da; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de direito financeiro*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

NASCIMENTO, Ricardo. Os robots devem pagar contribuições para a Segurança Social? In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021.

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

NEVES, Marcelo. *Entre Thêmis e Leviatã: uma relação difícil: o estado democrático de direito a partir e além de Luhmann e Habermas*. Martins Fontes: 2008.

NIESTEN, Hannelore. Frontier's Workers' taxes and social security status in Europe – optimizing the legal status in a changing landscape. *Tax International Studies*. Amsterdam: IBFD, 10-2022. Disponível: <https://www.ifa.nl/media/dgal1pyf/frontier-workers-tax-and-social-security-status-in-europe-optimizing-the-legal-status-in-a-changing-landscape-ibfd.pdf>.

NIESTEN, Hannelore. Revising the fiscal and social security landscape of international teleworkers in the digital age. *Intertax, Volume 49*, n.º 2, 2021.

NINHOS, Cláudia. *Portugal e os Nazis: histórias e segredos de uma aliança*. Lisboa: A esfera dos livros, 2017.

NOGUEIRA, Eduardo. *Impactos e riscos fiscais dos novos fundos criados pela PEC 45/2019*. Instituição Fiscal Independente, Nota técnica n.º 53, 7 de dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/wp-content/uploads/2023/12/RT-NT-53-IFI-RISCOS-FISCAIS-PEC-45.pdf>.

NOGUEIRA, Jozélia; FERNANDES, Cintia Estefania & LEÃO, Antonio Carlos C. de. Um novo sistema único de previdência pública com sustentabilidade tributária. *Revista Internacional Consinter de Direito*, Ano VI, n.º X, 1º semestre 2020.

NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos fundamentais: trunfos contra a maioria*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. 2ª. ed. Lisboa: AAFDL, 2017.

NOVAIS, Jorge Reis. *Em defesa do tribunal constitucional: resposta aos críticos*. Coimbra: Almedina, 2016.

NOVAIS, Jorge Reis. O direito fundamental à pensão de reforma em situação de emergência financeira. *E-pública* (revista eletrônica de direito público), vol. 1, n.º 1, janeiro 2014, pp. 73-74. Disponível em: <https://www.e-publica.pt/volumes/v1n1a03.html>.

NOVAIS, Jorge Reis. *Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

NOVAIS, Jorge Reis. *Princípios estruturantes do Estado de Direito*. 2ª. ed. Coimbra: Almedina, 2022.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.

NUSSBAUM, Martha. *Fronteiras da justiça: deficiência, nacionalidade, pertencimento à espécie*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2013.

O'CONNOR, James. *The fiscal crisis of the state*. New York: St. Martin's, 1973.

OBERSEN, Xavier. Robot taxes: the rise of a new taxpayer. *Bulletin for International Taxation*, August 2021.

OLIVEIRA E SILVA, Patrícia Andrade de. Social policy in Brazil (2004-2014): an overview. International Policy center for inclusive growth. *Working paper*, n.º 115, 2017. Disponível em: https://ipcig.org/pub/eng/WP155_Social_policy_in_Brazil.pdf.

OLIVEIRA NETO, Célio Pereira. *Trabalho em Ambiente Virtual*. Causas, efeitos e conformação. São Paulo: Ed. LTR, 2018.

OLIVEIRA, Antonio Carlos de. *Direito do trabalho e previdência social: estudos*. São Paulo: LTr, 1996.

OLIVEIRA, Catarina Reis de. *Indicadores de integração de imigrantes: relatório estatístico anual 2023*. *Imigração em Números – Relatórios Anuais 8*. Lisboa: Observatório das Migrações e Alto Comissariado para as migrações, dezembro de 2023. Disponível em: <https://www.om.acm.gov.pt/documents/58428/383402/Relatorio+Estatistico+Anual++Indicadores+de+Integracao+de+Imigrantes+2023.pdf/a9a05525-889e-4171-8066-6d7217416664>.

OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto de; BELTRÃO, Kaizô Iwakami & DAVID, Antonio Carlos de Albuquerque. *A dívida da União com a previdência social: uma perspectiva histórica*. Rio de Janeiro: IPEA – Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada (IPEA), 1999.

OLIVEIRA, João Maria de. Propostas de reformas tributárias e seus impactos: uma avaliação comparativa. *Carta de conjuntura*, n.º 60, 3º trimestre de 2023. IPEA: Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Federalismo Fiscal Brasileiro. *Revista Nomos*, vol. 26, jan./jun. 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. O desvio de finalidade das contribuições e o seu controle tributário e orçamentário no direito brasileiro. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, vol. 2, n.º 2, Jul/Dez, 2012. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/4485>.

OLIVEIRA, Lucas Soares de. Reforma da previdência e desconstitucionalização. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, n. 91/92, jan/dez 2020.

OLIVEIRA, Murilo. O salário por peça e a dependência econômica nas plataformas digitais. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022.

OLIVEIRA, Régis & HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. 5.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Servidores Públicos*. 2ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Taxas de polícia*. 2.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ORENSTEIN, Mitchell A. Pension Privatization in Crisis: Death or Rebirth of a Global Policy Trend? *International Social Security Review*, 64(3), July 2019. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227694079_Pension_Privatization_in_Crisis_Death_or_Rebirth_of_a_Global_Policy_Trend.

ORENSTEIN, Mitchell. *Privatizing pensions: the transnational campaign for social security reform*. Oxford: Princeton University Press, 2008.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* 208–209. OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://www.oecd->

ilibrary.org/sites/9789264293083en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship*. Disponible em: <https://www.oecd.org/tax/building-tax-culture-compliance-and-citizenship-second-edition-18585eb1-en.htm>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Cotisations de sécurité sociale (indicateur)*. OCDE, 2023. Disponible em: doi: 10.1787/cce82276-fr.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Divided we stand why inequality keeps rising*. 2011. Disponible em: <https://www.oecd.org/els/soc/49499779.pdf>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Entrepreneurship at a Glance 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponible em: https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/entrepreneur_aag-2017-en.pdf?expires=1659927968&id=id&accname=guest&checksum=9A67925B8DE8B4C1AEAEC3CE62AF357.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Good Jobs for all in a changing world of work*. Paris: OECD, 2018. Disponible em: <https://www.oecd.org/publications/good-jobs-for-all-in-a-changing-world-of-work-9789264308817-en.htm>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: 1998.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Income inequality and growth: the role of taxes and transfers. *OECD Economics Department Policy Notes*, n.º. 9. January, 2012. Disponible em: <https://www.oecd.org/economy/public-finance/49417295.pdf>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Inheritance Taxation in OECD Countries. *OECD Tax and polices studies*, nº 28. Paris: OECD, 2021. Disponible em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/e2879a7d-en.pdf?expires=1698520711&id=id&accname=ocid54022976&checksum=D18E3631D089B87A141FCF5D82F791D5>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*. Paris: OECD, 2020. Disponible em: www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version (as it read on 21 novembre 2017). *OECD publishing*, 2017. Disponible em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page4.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *OECD Development Co-operation Peer Reviews*: Paris: OECD, 2013.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the*

Digitalisation of the Economy – 11 July 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.htm>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Pensions at a Glance 2017*: OECD and G20 Indicators. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/pension_glance-2017-en.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Pensions Outlook 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: https://doi.org/10.1787/pens_outlook-2018-en.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Policy Responses to Coronavirus (COVID-19). Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*. 21 January 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-pandemic-df42be07/#section-d1e140>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Relatórios econômicos OCDE. Brasil. Fevereiro 2018*. Disponível em: www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-brazil.htm.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *Revenue Statistics 2022: The Impact of Covid on OECD Tax Revenues. Annex A: The OECD classification of taxes and interpretative guide*. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/30841643-en.pdf?expires=1697632358&id=id&accname=ocid54022976&checksum=AC28DE7A4E12E81E3A15C1A2BF8A3B7F>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *The future of work*: OECD Employment Outlook 2019. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/employment/oecd-employment-outlook-2019_9ee00155-en.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD. OECD Tax Policy Studies*, nº 26, Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264290303-en>.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Os objetivos do desenvolvimento sustentável: 8 trabalhos decente e crescimento econômico*. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/8>.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Revisão 2019 das Perspectivas da População Mundial*. Disponível em: <https://esa.un.org/unpd/wpp/>.

ORRICO, Francisco Javier Fernández Orrico. *Las pensiones de Seguridad Social: un panorama incierto que urge despejar*. Navarra: Arazandi, 2022.

ORSZAG, Peter & STIGLITZ, Joseph. Rethinking pension reform: Ten myths about social security systems. In: R. Holzmann and J. Stiglitz (eds.). *New ideas about old age security: Towards 21st sustainable pension systems in the Century*. Washington, DC, World Bank, 2001. Disponível em: <https://www8.gsb.columbia.edu/researcharchive/articles/1478>.

ORTEGA, Santiago Gonzáles; COBEDO, Susana Barcelón & LIMA, Maria Gema Quintero. *Introducción al Derecho de la Seguridad Social*. 6.^a ed. Valencia: Tirant lo Branch, 2012.

ORTIZ, Isabel; Durán-Valverde, Fabio; URBAN, Stefan; WODSAK, Veronika & YU, Zhiming. *Reversing Pension Privatizations: Rebuilding public pension systems in Eastern*

Europe and Latin America. In: INTERNATIONAL LABOUR ORGANIZATION. *Reversing Pension Privatizations: Rebuilding public pension systems in Eastern Europe and Latin America International Labour Office*. Geneva: ILO, 2018.

OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2011.

PADRE TOMÉ, Fabiana del. *Contribuições para a seguridade social*. Curitiba: Juruá, 2004.

PALIER, Bruno. Ordering change: understanding the Bismarckian Welfare Reform Trajectory. In: PALIER, Bruno (Org). *A Long goodbye to Bismarck? The politics of Welfare Reforms in Continental Europe*. Amsterdam: Amsterdam University Press, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico & LOBO, Carlos Baptista. Limitações internacionais à definição da Política Fiscal Nacional. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte. *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010.

PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e técnica fiscal*, n.º 402, abr./jun., 2001.

PALMA, Clotilde Celorico. Tributação e desigualdade: algumas considerações. In: BASTO, José Guilherme Xavier de; FERREIRA, Eduardo Paz; PALMA, Clotilde Celorico & LOPES, Cidália Maria Mota. *Estudos em homenagem ao professor doutor António Carlos dos Santos*. Coimbra: Almedina, 2021.

PARLAMENTO EUROPEU. *Resolução do Parlamento Europeu, de 10 de maio de 2023, sobre recursos próprios: um novo começo para as finanças da UE, um novo começo para a Europa (2022/2172(INI))*. Parlamento Europeu. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0195_PT.html.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEETERS, Bruno & VERSCHUEREN, Herwig. The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits, *EC Tax Review*, n.º 5, 2016, pp. 262-276, Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/25.5/ECTA2016028>.

PEETERS, Bruno. Editorial: *Mobility of EU Citizens and Family Taxation: a hard to reconcile combination*. *EC Tax Review*, vol. 3, 2014.

PEETERS, Bruno. The design of covid-19 recovery contributions: taxes os social security contributions? *EC Tax Review*, n.º 5-6, 2021.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2014.

PEREIRA, Miriam Halpern. As origens do Estado Providência em Portugal: as novas fronteiras entre público e privado. Cem anos de Políticas Sociais e do Trabalho. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n.º 20, 2017.

PEREIRA, Paula Rosado. Online platforms and taxes in the EU: a compatible match? In: VICENTE, Dario Moura; CASIMIRO, Sofia de Vasconcelos & CHEN, Chen (Eds). *The legal*

challenges of the fourth industrial Revolution: The European Union's Digital Strategy. Switzerland: Springer, 2023.

PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu.* Coimbra: Almedina, 2011.

PEREIRA, Paulo Trigo; CABRAL, Ricardo; MORAIS, Luís Teles & VICENTE, Joana Andrade. *Uma estratégia orçamental sustentável para Portugal.* Coimbra: Almedina, 2018.

PERES LUÑO, Antonio-Enrique. *Los derechos fundamentales.* Madrid: Tecnos, 2011.

PEREZ LUÑO, Antonio-Enrique. La Fundamentación de los derechos humanos. *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época), n.º 35, Septiembre-Octubre 1983.

PFALZ, Thomas. 'The Response of Social Europe in Times of Covid-19'. *International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, vol. 09, n.º 2, 2023.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. A evolução da previdência social no Brasil como pressuposto para a implementação do sistema de seguridade social. *Revista Brasileira de Previdência*, vol. 14, n.º 1, 2023. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/previdencia/article/view/5778/pdf>.

PIERDONÁ, Zélia Luiza. A necessidade de ajustes para garantir a sustentabilidade da previdência social brasileira. *Revista de Direito do Trabalho e Seguridade Social*, vol. 230, ano 49, jul./ago. 2023.

PIETERS, Danny. *Social Security: an introduction to the basic principles.* 2.^a ed. Alphen Ann Den Rijs (Netherlands): Kluwer Law International, 2006.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI.* Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIKETTY, Thomas. *Uma breve história da igualdade.* Tradução: Maria de Fátima Oliveira do Couto. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2022.

PILÃO, João Tomé. Das contribuições aos impostos: a vis expansiva da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade.* Lisboa: AAFDL, 2021.

PIMENTA, José Roberto Freire & SILVA, Jurema Costa de Oliveira. A efetividade da tutela metaindividual como instrumento assecuratório de direitos sociais fundamentais dos "entregadores por aplicativos" no Brasil. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022.

PIMENTA, José Roberto Freire; PIMENTA, Raquel Betty de Castro & RENAULT, Luiz Otávio Linhares. A Internacionalização dos Direitos Humanos e o Papel da Organização Internacional do Trabalho. In: ROCHA, Cláudio Jannotti da. PORTO, Lorena Vasconcellos & ALVARENGA, Rúbia Zanotelli de (Org). *A organização internacional do trabalho: sua história, missão e desafios.* Vol. 1. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. *Políticas públicas nas leis orçamentárias.* São Paulo: Saraiva, 2015.

PINHO, António Brandão de. Em torno da sustentabilidade da Segurança Social e da ainda sustentável procrastinação da sua insustentabilidade. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno

Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*, Lisboa: AAFDL, 2021.

PINTO, Élida Graziane. *Indicação judicial de fonte de custeio desvendará penumbras orçamentárias*. Consultor Jurídico, abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-23/contas-vista-indicacao-judicial-fonte-custeio-desvendara-penumbras-orcamentarias>.

PINTO, Élida Graziane. *Planejamento estatal genérico e padronizado é metástase das políticas públicas*. Consultor Jurídico, 1 de janeiro de 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jan-01/contas-vista-planejamento-estatal-generico-metastase-politicas-publicas>.

PINTO, Élida Graziane. Responsabilidade fiscal e máxima eficácia dos direitos fundamentais *In*: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020.

PIRES, José Maria. *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do patrimônio*. Coimbra: Almedina, 2018.

PISCIELLI, Tathiane. *Direito financeiro esquematizado*. 2.^a ed. São Paulo: Método, 2012.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. A progressividade de alíquotas como realização da justiça fiscal. *In*: COSTA, Alcides Jorge Costa, *et al.*. *IX Congresso Nacional de Estudos tributários: sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012.

PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. 7.^a ed. São Paulo: Atlas, 2021.

PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro*. 9^o ed. São Paulo: Atlas, 2023.

PITTA, Paulo Cunha. Richard Abel Musgrave. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º 1, Primavera, 2008.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 3.^a. ed. Volume II. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

PORTO, Laís Khaled & AFONSO, José Roberto. Despesas com pessoal e a Lei de Responsabilidade Fiscal. *In*: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/São Paulo: Editora D'Plácido: 2020.

PORTUGAL. *Código do Trabalho, Lei n. 7/2009, de 12 de fevereiro*. Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_estrutura.php?tabela=leis&nid=1047&nvers.

PORTUGAL. *Constituição da República Portuguesa de 1976*. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>.

PORTUGAL. *Decreto-lei n. 187/2013, de 22 de maio*. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/portaria/187-2013-261120>.

PORTUGAL. *Decreto-lei n. 84/2012, de 30 de março*. Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/decreto-lei/84-2012-553884>.

PORTUGAL. *Decreto-Lei n.º 2/2018, de 9 de janeiro*. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/decreto-lei/2-2018-114484243>.

PORTUGAL. *Lei n. 110/2009, de 16 de setembro.* Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2009-34514575-43573175>.

PORTUGAL. *Lei n. 151/2015, de 11 de setembro.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=selected&nid=2572&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&nversao=

PORTUGAL. *Lei n. 4/2007, de 16 de janeiro.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=selected&nid=2243&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&nversao=

PORTUGAL. *Lei n. 41/2020, de 18 de agosto.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?tabela=leis&nid=3321&pagina=1&ficha=1.

PORTUGAL. *Lei n. 55-A/2010, de 31 de dezembro, Lei de Orçamento do Estado para o ano de 2011.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1295&tabela=leis&so_miolo=

PORTUGAL. *Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2018.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2825&tabela=leis&so_miolo=

PORTUGAL. *Lei n.º 2/2020, de 31 de março. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2020.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=3259&tabela=leis&so_miolo=.

PORTUGAL. *Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2023.* Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/24-d-2022-205557192>.

PORTUGAL. *Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2017.* Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/42-2016-105637672>.

PORTUGAL. *Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2012.* Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/64-b-2011-243769>.

PORTUGAL. *Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2013.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1862&tabela=leis&so_miolo=S

PORTUGAL. *Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2021.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=3362&tabela=leis&so_miolo=

PORTUGAL. *Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2024.* Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/82-2023-835864042>.

PORTUGAL. *Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro. Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2014.* Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2043&tabela=leis&so_miolo=.

PORTUGAL. *PL 430/XXIII/2023. Proposta de lei do orçamento do Estado para 2024.* Presidência do Conselho de Ministros. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNLY0NAUA6iypAwUAAAA%3d>.

PORTUGAL. *Por que investir em Portugal?* Portugal Digital Disponível em: <https://portugaldigital.gov.pt/porque-investir-em-portugal/programa-e-residency>.

PORTUGAL. *Programa do XXI Governo Constitucional 2015-2019*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/ficheiros-geral/programa-do-governo-pdf.aspx>.

PORTUGAL. *Recomendação n. 4/B/2023, de 12 de setembro de 2023*. A Provedora de Justiça. Disponível em: https://www.provedor.jus.pt/documentos/Recomenda%C3%A7%C3%A3o_4_B_2023.pdf.

PORTUGAL. *Riscos Orçamentais e Sustentabilidade das finanças públicas*. Relatório 10/2021. 2 de dezembro de 2021.

PÖTGENS, Frank. The Netherlands Supreme Court and Remuneration Borne by the Permanent Establishment – Third Time Lucky! *Eur. Tax Journals IBFD*, vol. 48, n.º 12, 2008.

POWELL, Jason L. & HENDRICK, Jon. *Welfare state in post industrial society: global perspective*. New York: Springer, 2009.

PREISS, Joshua. Milton Friedman on Freedom and the Negative Income Tax. *Basic Income Studies*, vol. 10, n.º 2, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1515/bis-2015-0008>.

PUBLICATIONS of the European Communities. Disponível em: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2015/pdf/ee3_en.pdf.

QUAL foi o déficit da previdência social? TCU. Disponível em: https://sites.tcu.gov.br/fatos-fiscais/deficit_da_previdencia_social.html.

QUEIROZ, Mary Elbe. Reforma tributária, o que é e para quê? O mito. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira (Org). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.

QUINTERO LIMA, Maria Gema. Aproximación al derecho transitorio de seguridad social. *Temas laborales*, n. 60, 2001.

QUINTERO LIMA, Maria Gema. Contrapartida y resiliencia del derecho social del siglo XXI. *Revista Jurídica Del Trabajo*, 2(6), 2021. Disponível em: <http://revistajuridicadeltrabajo.com/index.php/rjt/article/view/108>.

RADU, Maria-Tatiana. How the pandemic affects the social security system especially the unemployment and the immigration data. *Holistica Journal of Business and Public Administration*, Vol. 13, n.º 1, 2022.

RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *A economia digital e a negociação coletiva*. Lisboa: Ministério Do Trabalho, Solidariedade e Segurança Social. Disponível em: [https://www.crlaborais.pt/documents/10182/341209/Economia+Digital+e+a+Negocia%C3%A7%C3%A3o+Coletiva+\(ESTUDO\)/d0ffbafd-f9e4-42eb-aad7-7a3e21038486](https://www.crlaborais.pt/documents/10182/341209/Economia+Digital+e+a+Negocia%C3%A7%C3%A3o+Coletiva+(ESTUDO)/d0ffbafd-f9e4-42eb-aad7-7a3e21038486).

RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *Direito do Trabalho*. Parte II: situações laborais individuais. Coimbra: Almedina, 2006.

RAMALHO, Maria do Rosário Palma. Novas formas da realidade laboral: o teletrabalho. In: RAMALHO, Maria do Rosário Palma. *Estudos de direito do trabalho*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 2003.

RAMALHO, Maria do Rosário Palma. O Código dos regimes contributivos da Segurança Social: algumas notas. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Especial Código contributivo da Segurança Social*. Ano 2, n.º 4, 2009.

RAMOS, Diana. *O futuro que se segue na UE*. Jornal de Negócios, 8 jun 2021. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/mais/primeira-pagina/detalhe/primeira-pagina-do-negocios-de-8-de-junho-de-2021>.

RAWLS, John. *O Liberalismo político*. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. 2ª. ed. São Paulo: Editora Ática, 2000.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

RAZ, Joseph. *The authority of law*. 2.ª ed. Oxford: Oxford University Press, 2009.

REBELO, Glória. Direito do trabalho e direito da segurança social: uma perspectiva integrada. In: CABRAL, Nazaré da Costa & CALDAS, José Castro (Org.). *A Crise e o Direito à Segurança Social: diagnósticos e perspectivas*. Coimbra: Almedina, 2020.

REBELO, Glória. *Trabalho, emprego e segurança social: transformações e desafios na era digital*. Vol. 2. Lisboa: Edições Sílabo, 2021.

REEVES, Aaron. The cost of austerity policies for public healthy. *Current History*, vol. 117, n.º 802, 2018). Disponível em: http://online.ucpress.edu/currenthistory/article-pdf/117/802/310/391793/curh_117_802_310.pdf.

REI, José Anijar Fragoso. A (não) contribuição social dos nômadas digitais e a sustentabilidade da Segurança Social. In: VADELL, Lorenzo Mateo Bujosa (Dir); VEIGA, Fábio da Silva & PIERDONÁ, Zélia Luiza (Coord). *Retos del Horizonte Jurídico Iberoamerican*. Vol. II. Porto & Salamanca: Iberojur & Universidad D Salamanca, 2023.

REI, José Anijar Fragoso. A impossibilidade de redução da remuneração do servidor público para atender ao limite de despesa com pessoal: os direitos fundamentais como limites ao equilíbrio fiscal. In: TUPIASSU, Lise; MURTA, Antônio Carlos Diniz & FEITOSA, Raymundo Juliano. *Direito tributário e financeiro*. Florianópolis: CONPEDI, 2019 .

REI, José Anijar Fragoso. O Direito ao reajuste anual e linear da remuneração do servidor público efetivo, o equilíbrio fiscal e o controle da despesa pública: um diálogo necessário. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz; MACEI, Demetrius Nichele & FISCHER, Octavio Campos. *Direito tributário e financeiro I*. [Recurso eletrônico on-line]. Florianópolis: CONPEDI, 2016. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/02q8agmu/9084t7dw/fBe43lN4kTXqW57u.pdf>.

RENNUY, Nicolas. Shopping for social security law in the EU. *Common Market Law Review*, Volume 58, n.º 1, Fevereiro 2018.

RENNUY, Nicolas. The trilemma of EU social benefits law: Seeing the wood and the trees. *Common Market Law Review*, vol. 56, n. 6, 2019.

RHODES, Martin; FERRERA, Maurizio; HEMERIJCK, Anton (editor/s). *The Future of Social Europe: Recasting Work and Welfare in the New Economy*. Oeiras: Celta Editora, 2000.

RIBEIRO, Gonçalo de Almeida. O Constitucionalismo dos princípios. In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luis Pereira (Org.) *O Tribunal constitucional e a crise: ensaios críticos*. Coimbra: Almedina, 2014.

RIBEIRO, J. J. Teixeira. *Lições de finanças públicas*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013.

RIBEIRO, João Sérgio. *Direito fiscal da União Europeia: tributação direta*. Coimbra: Almedina, 2018.

RIBEIRO, Joaquim de Sousa. Interesse público e tutela da confiança na jurisprudência. In: CUNHA, Luís Pedro; QUELHAS, José Manuel & ALMEIDA, Teresa. *Boletim de Ciências Económicas: homenagem ao prof. Doutor António José Avelãs Nuns*. Volume LVII, Tomo III, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Finanças públicas e pandemia: entre a austeridade e a democracia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis. Urgência de um direito financeiro equigeracional. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E.M, LOUREIRO, João Carlos (Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho. Volume I: responsabilidade entre passado e futuro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

ROCHA, Daniel Machado da. Comentários ao art. 40. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2023.

ROCHA, Francisco Sérgio Silva. A Lei Complementar n. 101/2000 no mar tempestuoso do desequilíbrio fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido: 2020.

ROCHA, Francisco Sérgio Silva. O orçamento como norma jurídica: uma discussão necessária sobre a natureza do orçamento público. In: HABER, Michel & ATHIAS, Daniel (Org). *Estudos de Direito Financeiro e Tributário: homenagem ao Professor Fernando Facury Scaff*. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2021.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Sustentabilidade e finanças públicas responsáveis. Urgência de um direito financeiro equigeracional. In: CORREIA, Fernando Alves; MACHADO, Jonatas E.M, LOUREIRO, João Carlos (Org). *Estudos em homenagem ao professor doutor José Joaquim Gomes Canotilho*. Volume I: responsabilidade entre passado e futuro. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

ROCHA, Sérgio André. Acesso do Brasil à OCDE e a política fiscal internacional brasileira. Boletim de economia e política internacional. *BEPI*, n.º 28, set/dez 2020. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10538>.

RODGERS, Gerry; LEE, Eddy; SWEPSTON, Lee & VAN DAELE, Jasmien. *The International Labour Organization and the quest for social justice: 1919–2009*. Geneva: International Labour Organization, 2009. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_104643.pdf.

RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C & TELES, Nuno. Financialisation of pensions in semi-peripheral Portugal. *Global Social Policy*, 18(2), 2018.

- <https://doi.org/10.1177/1468018117742826>. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1468018117742826>.
- RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C. & TELES, Nuno. 2016. Semi-peripheral financialisation: The case of Portugal. *Review of International Political Economy* 23(3), Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09692290.2016.1143381>.
- RODRIGUES, João; SANTOS, Ana C. & TELES, Nuno. Financialisation of pensions in semi-peripheral Portugal. *Global Social Policy*, 18(2), 2018. <https://doi.org/10.1177/1468018117742826>
- RODRIGUES, João. Recensão. STREECK, Wolfgang. Tempo comprado – A crise adiada do capitalismo democrático. *Revista Crítica de Ciências Sociais*, vol. 101, 2013, Disponível em: <http://journals.openedition.org/rccs/5407>.
- ROESLER, Leonardo. *Desoneração da folha*: uma perspectiva jurídica sobre sua legitimidade e constitucionalidade. Consultor Jurídico, 18 de janeiro de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-18/desoneracao-da-folha-uma-perspectiva-juridica-sobre-sua-legitimidade-e-constitucionalidade>.
- ROFMAN, Rafael. *Social security coverage in Latin America*. Social Protection Discussion Papers and Notes 32754. The World Bank. 2005. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/wbk/hdnspu/32754.html#download>.
- ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 14ª ed. Rio de Janeiro & São Paulo: Renovar, 2000.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emydio Franco da & ALBANO, Amanda. *Manual de Direito Tributário*. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- ROSA, Eugenio. *Como reforçar a sustentabilidade da Segurança Social e da CGA*. Memphis: Mimeo, 2016.
- ROSENBLAT, Paulo. *A Reforma tributária entrou em campo*. Diário de Pernambuco, 28 dez. 2023. Disponível em: <https://www.diariodepernambuco.com.br/noticia/opiniao/2023/12/a-reforma-tributaria-entrou-em-campo.html>.
- ROSSI, Pedro; ROCHA, Marco Antonio; DWECK, Esther; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de & MELLO, Guilherme. Uma agenda econômica para todos. In: DWECK, Esther; ROSSI, Pedro; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos (Org). *Economia pós-pandemia*: desmontando os mitos da austeridade fiscal e construindo um novo paradigma econômico. São Paulo: Autonomia Literária, 2020.
- RUBINOW, I. M. *Social Insurance*: with special reference to american conditions. New York: Henry Hotl and company, 1913.
- RUDRA, Nita. Globalization and the Decline of the Welfare State in Less-Developed Countries. *International Organization*, vol. 56, n.º 2, 2002.
- SÁ NETO, Floriano. *Previdência chilena, modelo para o Brasil?* ANFIP, 8 dez. 2018. Disponível em: <https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/artigos/previdencia-chilena-modelo-para-o-brasil-floriano-sa-neto/>.
- SACHS, Jeffrey. ‘*How Inequality Fuels COVID-19 Deaths*’. Project Syndicate, 29 June 2020. Disponível em: <https://www.project-syndicate.org/>

- SACRAMENTO, Ana Rita. Contribuições da Lei de Responsabilidade Fiscal para o avanço da Accountability no Brasil. *Cadernos de Gestão pública e cidadania*. Vol. 10, n.º 47, jul./ dez. 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/44042/42965>.
- SAEZ, Emmanuel; SLEMROD, Joel & GIERTZ, Seth. The elasticity if taxable income with respect to marginal tax rates: a critical revier. *Journal of Economic Literature*, vol. 50, n.º 1, 2012. Disponível em: <https://eml.berkeley.edu/~saez/saez-slemrod-giertzJEL12.pdf>.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho V*. Madrid: Instituto de Estudos Políticos, 1973.
- SALDANHA, Nelson. O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica. *Ci. & Trôp*, vol. 71, n.º 7, 1983.
- SALES, Ana Débora Rocha; SILVA, Alexandre Antonio Bruno da & BRITO, Marcella Mourão de. O princípio da vedação ao retrocesso na Reforma da Previdência no Brasil. *Revista de Brasileira de Direitos e Garantias Fundamentais*, vol. 7, n.º 2, jul/dez. 2021. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/garantiasfundamentais/article/view/8193>.
- SALOMON, Jean-Jacques. Morte e ressurreição do capitalismo: a propósito de Schumpeter. *Estud. av.*, vol. 5, n.º. 13, Sept./Dec. 1991. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141991000300006.
- SALTO, Felipe. *O gol decisivo de Haddad*. UOL, 2023. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/colunas/felipe-salto/2023/11/16/o-gol-decisivo-de-fernando-haddad.htm>.
- SALVADOR, Evilasio. Fundo Público e o Financiamento das Políticas Sociais no Brasil. *Serviço Social em Revista*, v. 14, n.º 2, 2012. Disponível em: <https://ojs.uel.br/revistas/uel/index.php/ssrevista/article/view/12263>.
- SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. 3.ª ed. Coimbra: Coimbra editora, 2007.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de & MACHADO, Nelson (Coord.). *Imposto sobre bens e serviços*. Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. São Paulo: Editora Max Limonad.
- SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade: como legitimar a tributação*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2019.
- SANTOS, António Carlos dos. A nova parafiscalidade: a tributação por meio de cortes na despesa com remunerações de funcionários e pensionistas. *Revista do Ministério Público*, n.º 128, Jan/Mar 2012. Disponível em: https://rmp.smmp.pt/wp-content/uploads/2012/05/4_RMP_N129_Antonio-dos-Santos.pdf.
- SANTOS, António Carlos dos. As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política. In: SANTOS, António Carlos dos & LOPES, Cidália Maria da Mota. *Fiscalidade, outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013.
- SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- SANTOS, António Carlos dos. Da crise do estado à crise do estado fiscal. TOC. *Revista da OTOC*, n.º 201, dezembro 2016. Disponível em: https://antoniocarlosdossantos.files.wordpress.com/2017/03/web_revista201.pdf.
- SANTOS, Boaventura de Sousa. *A cruel pedagogia do vírus*. Coimbra: Almedina, 2020,.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Hacia uma concepção multicultural de los derechos humanos. In: ISA, Felipe Gómez & PUREZA, José Manuel (Org). *La protección internacional de los derechos humanos en los albores del siglo XXI*. Bilbao: Universidad de Deusto, 2004.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *O Estado e a sociedade em Portugal (1974-1988)*. Porto: Edições Afrontamento, 1990.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Para uma reforma solidária da Segurança Social. In: *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade, maio 1998.

SANTOS, J. Albano. A Dívida Pública como problema intergeracional. In: SILVA, Jorge Pereira da & RIBIERO, Jorge de Almeida (Coord). *Justiça entre gerações: perspectivas interdisciplinares*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2017.

SANTOS, J. Albano. *Finanças Públicas*. 2ª. ed. Lisboa: Ina editora, 2016.

SANTOS, J. Albano. *Teoria Fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa & Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SANTOS, Jorge Costa Santos. *Bem-estar e decisão financeira*. Coimbra: Almedina, 1993.

SANTOS, Luiz Alberto dos. *Inconstitucionalidade das regras relativas ao custeio da EC 103/2019* (parte 1). Consultor Jurídico, 07 de novembro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-nov-07/luiz-alberto-santos-regras-relativas-custeio-ec-103/>.

SANTOS, Marisa Ferreira dos. *Direito Previdenciário*. 13ª ed. São Paulo: Saraivajur, 2023.

SANTOS, Nayane de Castro. *A experiência no destino e o impacto na qualidade de vida de nômades digitais*. [Dissertação de Mestrado]. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/35658/1/disserta%20a7%20a3o%20nayane%20de%20castro%20santos%20-%20final.pdf>.

SÃO JOSÉ, José de. A divisão dos cuidados sociais prestados a pessoas idosas: complexidades, desigualdades e preferências. *Sociologia, problemas e práticas*, n.º 69, 2012. Disponível em: <https://journals.openedition.org/spp/835#:~:text=Identificaram%20Dse%20cinco%20formas%20de,e%20cuidados%20mercantis%20%E2%80%9Cfamiliarizados%E2%80%9D>.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Receitas públicas: conceito e classificação. In: MARTINS, Ives Gandra Martins, MENDES, Gilmar Ferreira & NASCIMENTO, Carlos Valder. *Tratado de direito financeiro*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme & MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso. In: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; e GALDINO, Flávio (org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. Segurança social, dignidade da pessoa humana e proibição do retrocesso: revisitando o problema da proteção dos direitos sociais. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha. *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme & MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004.

SARMENTO, Joaquim Miranda. A Nova Lei de enquadramento orçamental. *Cadernos do IDEFF*, n.º 20. Coimbra: Almedina, 2016.

SARMENTO, Joaquim Miranda. As crises e a resposta do Sistema Fiscal na Europa e em Portugal. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano 10, n.º 1, Primavera 2017.

SARMENTO, Joaquim Miranda. *Manual de finanças públicas e de contas nacionais no setor das administrações públicas: o processo europeu e o cálculo do défice e da dívida pública*. Coimbra: Almedina, 2016.

SARMENTO, Joaquim Miranda. O tratado orçamental, semestre europeu, “six-pack e “two pack: a arquitetura orçamental da União Europeia. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 08, n.º 2, 2015.

SAVARIS, José Antonio. A Aplicação Judicial do Direito da Previdência Social e a interpretação perversa do Princípio da Precedência do Custeio: O argumento Alakazan. *Revista Direitos Fundamentais e Democracia*, vol. 10, n.º 10, jul./dez. 2011. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/14>.

SAVARIS, José Antonio. *Uma teoria da decisão judicial da previdência social: contributo para a superação da prática utilitarista*. [Tese de Doutorado]. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2138/tde-25082011-161508/publico/Tese_Uma_teorias_da_decisao_judicial_da_previdencia_social.pdf.

SAYDÉ, A. One law, two competitions: An enquiry into the contradictions of free movement law. In: BARNARD, C.; ODUDU, O. *Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, vol. 13, 2010-2011, Oxford: Hart Publishing, 2012.

SCAFF, Fernando Facury & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentários ao art. 195, §4º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2018.

SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sérgio Silva. *Equilíbrio orçamentário e sustentabilidade financeira: anotações sobre o Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. *A DRU, os direitos sociais e o pagamento dos juros da dívida*. Consultor Jurídico (Conjur). Coluna Contas à vista: 14 de julho de 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-14/contas-vista-dru-direitos-sociais-pagamento-juros-divida>.

SCAFF, Fernando Facury. *A velha novidade da contribuição dos estados na PEC 45-A*. Consultor Jurídico, 21 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-21/justica-tributaria-velha-novidade-contribuicao-estados-pec-45>.

SCAFF, Fernando Facury. *As alíquotas e o princípio da simplicidade na reforma tributária*. Consultor Jurídico, 22 de janeiro de 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jan-22/as-aliquotas-e-o-principio-da-simplicidade-na-reforma-tributaria/>.

SCAFF, Fernando Facury. As contribuições sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 98, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. *Da igualdade à liberdade: considerações sobre o princípio jurídico da igualdade*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional. In: CUNHA, Luis Pedro; QUELHAS, José Manuel e ALMEIDA, Teresa. *Boletim de ciências econômicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra: homenagem ao prof. Doutor Antonio José Avelãs Nunes*. Volume LVII, Tomo III. Coimbra: Coimbra Editora, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. *O cash back da reforma tributária será um novo bolsa família*. Revista Consultor Jurídico, 14 de março de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-14/contas-vista-cash-back-reforma-tributaria-bolsa-familia>.

SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a praça ou a dignidade humana e o direito tributário e financeiro. *A Leitura: Caderno da Escola Superior da Magistratura do Estado do Pará*, vol. 3, n.º 5, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. *O necessário código de direito financeiro para o Brasil*. Conjur. Coluna contas à vista. 31 de janeiro de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jan-31/contas-vista-necessario-codigo-direito-financeiro-brasil>.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano, justiça distributiva e a liberdade igual*. Coluna Consultor Jurídico, 12 de junho de 2018. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2018-jun-12/contas-vista-orcamento-republicano-justica-distributiva-liberdade-igual#_edn1.

SCAFF, Fernando Facury. *Os direitos sociais, o limite para as escolhas trágicas e o Supremo*. Coluna Consultor jurídico de 20 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-fev-20/contas-vista-osdireitos-sociais-limite-asescolhas-tragicas-supremo>.

SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SCAFF, Fernando. Eficácia do orçamento de guerra depende de capacidade de gerenciamento do Executivo. *Revista Consultor Jurídico*, 12 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-12/contas-vista-orcamento-guerra-autonomia-gastos-inedita-presidente>.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo *et al.* Uma homenagem aos 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal em tempos de pandemia. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/ São Paulo: Editora D'Plácido, 2020.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. (Des)venturas para a constante reforma constitucional financeira. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. Previdência Social. Custeio. Controle Fiscal. *Revista Brasileira de Direito Previdenciário*, n.º 54, Dez-Jan/2020.

SCHEDLER, Andreas. Conceptualizing accountability. In: SCHEDLER, Andreas; DIAMOND, Larry & PLATTNER, Marc F (Eds). *The self-restraining state. Power and accountability in new democracies*. Boulder and London: Lynne Rienner Publishers, 1999.

SCHERER, Clóvis. O trabalho decente nas cadeias globais de valor: considerações sobre implicações, possibilidades e desafios. In: ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. *Futuro do trabalho no Brasil: perspectivas e diálogos tripartites*, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo & BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Revista Direito Tributário Atual*. n.º 22. São Paulo: Dialética, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9.ª ed. São Paulo: Saraiva educação, 2019.

SCHRAM, Sanford F. Reversed Polarities. The Incomplete Americanization of European Welfare Policy. *Welfare Discipline: Temple University Press*, 2006. Disponível em: Project MUSE. muse.jhu.edu/book/9596.

SCHUMAN, Robert. *Declaração Schuman*. Paris, 9 de maio de 1950. Disponível em: <https://eurocid.mne.gov.pt/sites/default/files/repository/content/event/15184/documents/declaracaooschuman.pdf>.

SCHUMPETER, Joseph E. On the Concept of Social Value. *Quarterly Journal of Economics*, vol. 23, 1909. Disponível em: <https://www.marxists.org/reference/subject/economics/schumpeter/value.htm>.

SCHUMPETER, Joseph. A marcha para o socialismo. In: SCHUMPETER, Joseph (Ed.). *Capitalismo, socialismo e democracia*. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

SCHWAB, Klaus. *A Quarta revolução industrial*. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução de Denise Bottman & Ricardo Doninelli. São Paulo: Companhia das letras, 2011.

SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. Tradução de Nuno Castello-Branco Bastos. Coimbra: Almedina, 2012.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia de Bolso, 2010.

SEN, Amartya. *Desigualdade reexaminada*. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.

SEN, Amartya. *The economic consequences of austerity*. Disponível em: <https://www.newstatesman.com/politics/2015/06/amartya-sen-economic-consequences-austerity>.

SENADO FEDERAL. *Manual de Comunicação da SECOM*. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/custo-brasil>.

SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. Direito fundamental à seguridade social na perspectiva da responsabilidade fiscal. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2020.

SERAU JUNIOR, Marco Aurélio. *Economia e seguridade social*. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2012.

SFORZA, Alessandro & STEININGER, Marina. Globalization in the time of COVID-19. *CESifo Working Paper n.º 8184*. Munich, Maio de 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3567558>.

SHIGA, Sakura. International Comparison of taxation and social security policies. *Bulletin for International Taxation*, March 2010.

SHILLER, R. J. *Robotization Without Taxation?* Project Syndicate. 22 Mar. 2017. Disponível em: <https://www.project-syndicate.org/commentary/temporary-robot-tax-finances-adjustment-by-robert-j--shiller-2017-03>.

SILVA JUNIOR, Leone Pereira. Sobre o regime de seguridade na Argentina, Bolívia e Chile. In: MORAIS, Océlio de Jesús C. (Org). *Sistemas de Seguridade no Mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019.

SILVA, Armindo José Patrício da. *O Sistema complementar de pensões: ainda é possível recuperar o tempo perdido?* Lisboa: Confederação do comércio e serviços de Portugal, 2020. Disponível em: <https://ccp.pt/wp-content/uploads/2020/12/o-sistema-complementar-de-penso%CC%83es.pdf>.

SILVA, Armindo. *O setor dos serviços e os desafios da Segurança Social*. Lisboa: Confederação do Comércio e Serviços de Portugal, 2018. Disponível em: <https://ccp.pt/wp-content/uploads/2020/12/estudo-seguranc%CC%A7a-social.pdf>.

SILVA, Augusto Santos. Notas sobre a Reforma da Segurança Social. *Sociedade e Trabalho: especial Segurança Social*. Lisboa: Ministério do Trabalho e da Solidariedade, 1998.

SILVA, Carlos Manuel Pereira da. O futuro do seguro social: regressar ao essencial no contexto do modelo social europeu. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL Editora, 2021.

SILVA, Daniel Filipe da. *Moderno e pós-moderno e seus tipos de saberes*. Disponível em: <https://pensamentoextemporaneo.com.br/?p=1433>.

SILVA, Felipe Carreira da. *O Futuro do Estado Social*. Lisboa: Fundação Manoel dos Santos, 2013.

SILVA, Hugo Flores da. *Sistema Fiscal Português: is there such a Thing?* Pressupostos jurídico dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos. Lisboa: AAFDL, 2021.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 22ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA, José Afonso da. Orçamento-programa. In: MARTINS, Ives Gandra Martins, MENDES, Gilmar Ferreira & NASCIMENTO, Carlos Valder. *Tratado de direito financeiro*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José António Vieira da. *Segurança Social – As sustentabilidades necessárias*. Público, 8 de maio de 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/05/08/economia/opiniaio/seguranca-social-sustentabilidades-necessarias-1871763>.

SILVA, Leidson Rangel Oliveira. Recurso Extraordinário n. 566.007. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira & BASTOS, Ricardo Victor Ferreira (Coord.). *Repercussão geral no direito tributário: estudos de casos relacionados às contribuições*. São Paulo: Almedina, 2020.

SILVA, Maria Stela Campos da & AMARAL, Eduarda Gabriele Batista. Os vinte anos da Lei de Responsabilidade Fiscal na Pandemia SARS-COV-2. In: SCAFF, Fernando Facury; SILVA, Maria Stela Campos da & SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo (Org). *A trajetória de 20 anos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. Belo Horizonte/São Paulo: Editora D'Plácido: 2020.

SILVA, Roberta Soares da. Desenvolvimento da Seguridade Social como Direito humano no Brasil. In: MORAIS, Océlio de Jesus C. (Coord). *Sistemas de seguridade no mundo: a dignidade humana está em primeiro lugar?* São Paulo: LTR, 2019.

SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, Suzana Tavares da. As taxas e a coerência do sistema tributário. *Estudos regionais e locais*. Braga: CEJUR, 2008.

SILVA, Suzana Tavares da. Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise. In: NABAIS, José Casalta & SILVA, Suzana Tavares da (Org.). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. *O direito financeiro e a redução de desigualdades*. Belo Horizonte/ São Paulo: D'Plácido, 2020.

SILVEIRA, Francisco Secaf Alves. Decisões tributárias e consequências financeiras, decisões financeiras e consequências tributárias: uma retomada da relação entre o jardim e a praça. In: ATHIAS, Daniel Tobias & HABNER NETO, Michel (Orgs.). *Estudos de Direito Financeiro e Tributário: homenagem ao Professor Fernando Facury Scaff*. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2021.

SIMM, Zeno. Há espaço para se ampliar a proteção social trabalhista eficiente do trabalhador em plataforma? In: MORAIS, Océlio de Jésus C. de (Org). *Constituição, trabalho e previdência: desafios a superar na sociedade tecnológica*. São Paulo: LTR, 2020.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. A Solidariedade do grupo e as contribuições sociais. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n.º 61, 2006. Disponível em: <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTQwOA%2C%2C>.

SOARES, Conceição. A proteção social dos trabalhadores: a mudança de paradigma na proteção social dos trabalhadores independentes e o reforço da proteção da parentalidade no Código do Trabalho. In: CAMPINO, Jorge, AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da (Coord.). *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*, Lisboa: AAFDL, 2021.

SOARES, Conceição. Arts. 150º a 161º. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022.

SOARES, Rosa Freitas & CARP, Mariana. A Segurança Social e os desafios da mobilidade global. In: CAMPINO, Jorge; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL, 2021.

SOARES, Sergei; BONNET, Florence; BERG, Janine & LABOURIAU, Rodrigo. *From Potencial top ratice: preliminar findings on the numbers of workers working from home during the COVID-19 pandemic*. International Labour Organization, 2021. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/-travail/documents/briefingnote/wcms_777896.pdf.

SOCIAL SECURITY ADMINISTRATION AND INTERNATIONAL SOCIAL SECURITY ASSOCIATION. *Social Security Programs Throughout The World*, SSA e ISSA, 2018.

SOL, Marion del. Protéger les finances sociales. *Droit Social*, n.º 11, Novembre 2020. Paris: Edition Dalloz, 2020.

SOMMERMANN, Karl-Peter. Article 9 [Social Aims]. In: Blanke, HJ., Mangiameli, S. (eds). *Treaty on the Functioning of the European Union - A Commentary*. Springer Commentaries on International and European Law. Cham: Springer, 2021.

SOUSA FRANCO, António de & MARTINS, Guilherme D'Oliveira. *A constituição económica portuguesa: ensaio interpretativo*. Coimbra: Almedina, 1993.

SOUSA FRANCO, António de. Apresentação. In: SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2003.

SOUSA FRANCO, António de. *Finanças do sector público: introdução aos subsectores institucionais*. Lisboa: AAFDL, 2003.

SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. 1. Coimbra: Almedina, 1992.

SOUSA FRANCO, António de. *Finanças Públicas e direito financeiro*. Vol. 1. 4ª. Ed. Coimbra: Almedina, 2007.

SOUSA FRANCO, António de. *Finanças públicas e direito financeiro*. Vol. 2. 4ª. ed. Coimbra: Almedina, 1992.

SOUSA, Marcelo Rebelo de & ALEXANDRINO, José de Melo. *Constituição da República Portuguesa comentada*. Lisboa: LEX, 2000.

SOUSA, Marcelo Rebelo de. 10 questões sobre a constituição, o orçamento e o plano. In: MIRANDA, Jorge (Org). *Nos dez anos da Constituição*. Lisboa: Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1986.

SOUZA, Hamilton Dias de; ÁVILA, Humberto & CARRAZZA, Roque. *A reforma tributária que o Brasil precisa - parte II*. Disponível em: <https://advds.com.br/publicacoes/a-reforma-tributaria-que-o-brasil-precisa-parte-ii/>.

SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Curso de direito tributário*. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SOUZA, Peterson de. *A redução da contribuição social do aposentado que retorna ao trabalho*. São Paulo: Imperium Editora, 2015.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: RT, 1975.

SOUZA, Victor. *Proteção e promoção da confiança no direito previdenciário*. Curitiba: Alteridade Editora, 2018.

SPIEGEL, B.; DAXKOBLE, K.; STRBAN, G. & VAN DER MEI, A.P. (Ed.). *Analytical report 2014: The relationship between social security coordination and taxation law*, FreSsco, European Commission, April 2015.

STEFANO, Valerio de. *The rise of the just-in-time work-force: on demand work, crowdwork and labour protection in the “gig-economy”*. *Conditions of work and employment series*, n. 71. Geneva: ILO, 2016. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/publication/wcms_443267.pdf.

STEPHAES, Reynolds. *Reforma da previdência sem segredos*. Rio de Janeiro: Record, 1998.

STEVENS, Yves. The Role of the government in creating or enhancing the access to funded or unfunded pensions in the modern welfare state. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019.

STIGLITZ, Joseph E. *O fim da desigualdade: sociedades desiguais e como as mudar*. Tradução de Sara M. Felício e Paulo Tavares. Lisboa: Bertrand Editora, 2018.

STIGLITZ, Joseph E. *O grande abismo: sociedade desiguais e o que podemos fazer sobre isso*. São Paulo: Alta Books, 2016.

STIGLITZ, Joseph E. *O povo, o poder e o lucro: capitalismo progressista para a era do descontentamento*. Tradução: Alessandra Bonrruquer. Rio de Janeiro/ São Paulo: Record, 2020.

STIGLITZ, Joseph. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand, 2016.

STIGLITZ, Joseph. *Pessoas, poder e lucro: capitalismo progressista para uma era de descontentamento*. Tradução: Paulo Tavares e Sara M. Felício. Lisboa: Bertrand Editora, 2019.

STRAPAZZON, Carlos Luiz. Comentários ao art. 194. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 3ª. ed. São Paulo: Saraiva, Almedina e IDP, 2023.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 10ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

STRECK, Lênio. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 3ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2012.

STREECK, Wolfgang. *Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático*. Coimbra: Conjuntura actual, 2013.

STUCHI, Victor Hugo Nazário. *Comentários sobre a nova previdência*. Rio de Janeiro: Método, 2020.

SUMMERS, Lawrence. *The 2013 Martin Feldstein Lecture: economic possibilities for our children*. Disponível em: <https://www.hks.harvard.edu/centers/mrcbg/programs/growthpolicy/2013-martin-feldstein-lecture-economic-possibilities-our>.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Súmula 563*. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/sumstj/article/download/5099/5225>.

SUPIOT, Alain. *O Espírito da Filadélfia: a justiça social diante do mercado total*. Tradução: Tânia do Valle Tschiedel. Porto Alegre: Sulina, 2014.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. *Acórdão de 2019-09-18 (Processo nº 02883/16.3BELRS01261/17), de 18 de setembro*. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/02883-2019-189321975>.

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO. *Proc. 03522/15.5BESNT*. 2ª secção. Rel. José Gomes Correia. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/858bd76b01c4b5828025869700404b9e?OpenDocument&ExpandSection=1>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.926-Medida Cautelar*. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 19 abr. 1999, Plenário, DJ de 10-9-1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347334>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF*. Rel. Min. Carmem Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em: 21 dez. 2000. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15345947467&ext=.pdf>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Moreira Alves. Julgado em: 1 dez. 1993. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=881>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.529*. Tribunal Pleno. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 14 jun. 2007. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/756836/inteiro-teor-100473007>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.128-7/DF*. Tribunal Pleno. Relatora Original: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Julgado em: 18 ago. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363314>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3105-8/DF*. Tribunal Pleno. Relatora Original: Min. Ellen Gracie. Relator para o acórdão: Min. Cezar Peluso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=363310>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.897/SC*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em: 24 abril 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=750423527>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.496/MS*. Tribunal Pleno. Relator: Min. André Mendonça. Julgado em 21 nov. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=773237250>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.045/RR*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 22 jun. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753265646>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.483/BA*. Plenário. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em: 3 jul. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=769768033>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1417/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Octavio Gallotti. Julgado em: 2 ago. 1999. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385494>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2238/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Alexandre de Mores. Julgado em: 24 jun. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753826907>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556*. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 13 jun. 2012, *DJE* de 20-9-2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792333>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.568*. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 13 jun. 2012, *DJE* de 20-8-2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2792532>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.254*. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em: 9 jan. 2024. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5814691>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo em Recurso Extraordinário n. 880210*. Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 02/09/2015, publicado em DJE-178 DIVULG 09/09/2015 Public 10/09/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000243711&base=base>

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 972918*. AgR. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Primeira Turma, Julgado em 16 maio 2017, Processo Eletrônico DJe-171 DIVULG 03-08-2017 PUBLIC 04-08-2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28972918%2ENUM E%2E+OU+972918%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/yxcn3 jhv>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 809.496/AM*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 02 dez. 2010. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618594>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Agravo Extraordinário n. 414816/SC*. Primeira Turma. Relator(a): Min. Eros Grau, julgado em 26 abr. 2005. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=356327>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 346.197/DF*. Primeira Turma. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 16 out. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3076881>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.357/DF*. Relator Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 13 maio 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754438956>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010 MC/DF*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em: 30 set. 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18013/false>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Reclamação n. 60620*. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em: 7 jul. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6677470>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 228.321/RS*. Tribunal Pleno. Relator. Ministro Carlos Velloso. Julgado em: 1 out. 1998. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252527>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 566.007/RS*. Relatora: Min. Carmem Lúcia. Julgado em: 13 nov. 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=298476942&ext=.pdf>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário 661.256/SC*. Plenário. Relator: Min Roberto Barroso; Relator para acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 27 out. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13687555>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 598.572/SP*. Plenário. Relator: Min. Edson Fachin. Julgado em: 30 mar. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11477117>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 138284/CE*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em: 1 jul. 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 1384562/RS*. Tribunal Pleno. Relator: Min. Luís Roberto Barroso. Julgado em 13 ago. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762304587>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 146.733-9/SP*. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves, Julgado em: 29 jun. 1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 537.610/RS*. Segunda Turma. Relatora: Min. Cezar Peluso. Julgado em: 1 dez. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=606995>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 603624*. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Rosa Weber. Relator para acórdão: Min. Alexandre de Moraes. Julgado em: 23 set. 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=754802605>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 607109*. Tribunal Pleno. Rel. Min. Rosa Weber. Julgado em: 8 jun. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=756743652>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 611.601/RS*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 17 dez. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=767142474>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 630.501-RS*. Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. para o acórdão Min. Marco Aurélio. J. 21.02.2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630025>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 657718*. Agravo Regimental, Relator(a): Marco Aurélio, Relator(a) para Acórdão: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 22 maio 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754312026>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 661256*. Relator(a): Roberto Barroso, Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 27 out. 2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13687555>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 677.725*. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em: 11 nov. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=758725767>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 72.509-PR*. Rel. Min. Luiz Galloti, j. em 14.02.1973. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=38443>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Repercussão geral no Recurso Extraordinário com agravo 1.224.327 Espírito Santo*. Plenário. Julgado em: 27 set. 2019. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15341607150&ext=.pdf>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula 66*. Sessão Plenária, aprovada em 13 dez. 1963. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3621#:~:text=%C3%89%20leg%C3%ADtima%20a%20cobran%C3%A7a%20do,in%C3%ADcio%20do%20respectivo%20exerc%C3%ADcio%20financeiro.&text=Cabe%20ao%20Poder%20Legislativo%20autorizar,como%20express%C3%A3o%20da%20vontade%20popular>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula Vinculante 19*. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/s%C3%BAmulas%20organizadas/71/stf-sumula-19>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Súmula Vinculante 29*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2104>.

SUSSKIND, Daniel. *Um mundo sem trabalho: como responder ao avanço da tecnologia*. Tradução: Dulce Aleixo, Miguel Marques da Silva, Pedro Serras Pedreira e Pedro Morais. Porto: Ideias de ler, 2020.

TANZI, Vito & SCHUKNECHT, Ludger. *Public Spending in the 20th century: a global perspective*. Cambridge: Cambridge University, 2000.

TANZI, Vito. A taxa do futuro da proteção social. In: GIDDENS, Anthony (Org). *O debate global sobre a terceira via*. Tradução: Roger Maioli dos Santos. São Paulo: UNESP, 2007.

TANZI, Vito. Corruption, complexity and tax evasion. *E- Journal of tax research*. Special edition: Tax and Corruption symposium, vol. 15, n.º 2, 2017.

TANZI, Vito. Globalization and the Work of Fiscal Termites. *Finance & Development*, vol. 38, n.º 1, March 2001. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>.

TANZI, Vito. Globalization, tax competition by the future of tax systems. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso do diritto tributario internazionale*. 2ª. ed. Padova: CEDAM, 2002.

TANZI, Vito. Government Role and the efficiency of policy instruments. In: MUSGRAVE, Richard & PEACOCK, Alan T. *Classics in the theory of public finance*. London & New York: Macmillan & St. Martin's Press, 1967.

TANZI, Vito. *Termites of state: Why complexity leads to inequality*. New York: Cambridge University Press, 2018.

TANZI, Vito. The stability and growth pact and its revision. In: MIRANDA, Jorge; CORDEIRO, António Menezes; FERREIRA, Eduardo Paz & NOGUEIRA, José Duarte. *Estudos em homenagem ao professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*. Volume II: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2010.

TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 17ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TAVARES, Maria da Conceição. Prefácio à obra. In: CHESNAIS, François. *Tobin or not Tobin? Porque tributar o capital financeiro internacional em apoio aos cidadãos*. São Paulo: UNESP, 1999.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de direito fiscal*. 4.ª ed. Coimbra: Almedina, 2016.

THANE, Pat. The Origins of the British Welfare State. *Journal of Interdisciplinary History*, vol. 50, n.º 3, Winter 2020. Disponível em: <https://www.muse.jhu.edu/article/741617>.

THERBORN, Goran. The killing Fields of inequality. *International Journal of Health Services*, vol. 42. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/45140301>.

TINBERGEN, Jan & FISCHER, Dietrich. *Warfare and Welfare*. London: Hardcover, 1987.

TINBERGEN, Jan. On the theory of economic integration. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J. (Coord.). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1959.

TINBERGEN, Jan. The influence of productivity on economic welfare on the theory of income distribution. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J (Coord.). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publishing Company, 1959.

TINBERGEN, Jan. The theory of optimum regime. In: KLASSEN, L. H; KOYCH, L. M. & WITTEVEEN, H. J (Coord). *Jan Tinbergen Selected Papers*. Amsterdam: North-Holland Publisshing Company, 1959.

TIPKE, Klaus & LANG, Joachim. *Direito tributário*. Volume 1. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editores, 2008.

TIPKE, Klaus & YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editores, 2012.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade material e ideia de sistema no direito tributário. Tradução de Brandão Machado. In: MACHADO, Brandão. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

TODOLÍ-SIGNERS, Adrian. The End of the Subordinate Worker? Collaborative Economy, On-Demand Economy, Gig Economy, and the Crowdworkers' Need for Protection. *International Journal of comparative labour law and industrial relations (IJCLLIR)*, 33 (2), 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2899383.

TOMAZELLI, Idiana. *Nova reforma da Previdência deve vir em 20 anos*. UOL, 12 jan. 2020. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2020/01/12/nova-reforma-da-previdencia-deve-vir-em-20-anos.htm>.

TORRES Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao art. 195, §9º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang & STRECK, Lênio Luiz (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 3ª ed. São Paulo: Saraivajur, Almedina e IDP, 2023.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional tributário e segurança jurídica: metodologia da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords.) *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *O conceito constitucional de tributo*. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf.

TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno Tavares (Coord.). *Teoria Geral da obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2006. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. IV – Os Tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Vol. V: o orçamento na Constituição. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Vol. II: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 539/2015*. Plenário. Relator: João Cura Mariano. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150539.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 07/2019. Processo 141/16*. 2ª secção. Relator: Conselheira Catarina Sarmento e Castro. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190007.html#:~:text=Neste%20conspect>

o%2C%20a%20jurisprud%C3%Aancia%20do,na%20determina%C3%A7%C3%A3o%20das%20op%C3%A7%C3%B5es%20pol%C3%ADticas.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 09/1984. Processo 45/83*. Plenário. Relator: Conselheiro Magalhães Godinho. Julgado em 01º de fevereiro de 1984. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19840009.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 101/2023*. 3ª. Seção Rel. Cons. Gonçalo de Almeida Ribeiro. Julgado em 16 de março de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230101.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 135/2012*. 2ª Secção. Relator: João Cura Mariano. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120135.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 148/94*. Rel.: Conselheira Maria da Assunção Neves, julgado em 3 de maio de 1994. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19940148.html>

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 187/2013. Processos 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013*. Plenário, Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. Julgado em 5 abr. 2013. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 296/2023. Processo 1288/21*. 2ª secção. Relator: Conselheiro António José da Ascensão Ramos. Julgado em 25 de maio de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230296.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 332/2021. Processo 1197/19*. 1ª secção. Rel. Conselheiro Pedro Machete. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210332.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 338/2023. Processo 1117/2021*. 1ª Secção. Relatora Conselheira Maria Benedito Urbano. Julgado em 06 de junho de 2023. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20230338.htm>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 344/2019. Processo 673/17*. Plenário. Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190344.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 353/2012. Processo 40/12*. Plenário. Relator: Conselheiro João Cura Mariano. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20120353.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 363/2019. Processo 995/2017*. 3ª secção do Tribunal Constitucional. Relator: Conselheiro Lino José Ribeiro, julgado em 19 jun. 2019. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20190363.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 413/2014. Processos 14/2014, 47/2014 e 137/2014*. Plenário. Relator: Carlos Fernandes Cadilha. 30 de maio de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140413.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 474/2013. Processo 754/2013*. Plenário. Relator: Conselheiro Fernando Ventura. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130474.html>.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. *Acórdão 572/2014. Processos n. 386/2014 e 389/2014.* Relator: Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro. Julgado em 30 de junho de 2014. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140572.html>.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO. *Acórdão 2.894/2018. Plenário.* Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordaocompleto/*/NUMACORDAO%253A2894%2520ANOACORDAO%253A2018/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/sinonimos%253Dfalse.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPEIA. *Acórdão 06/64.* Julgado em: 15 jul. 1964. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A61964CJ0006>.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. *Case 35/70, Manpower.* Acórdão de 17 de dezembro de 1970. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:61970CJ0035>.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. *Caso C-784/19 - Team power Europe.* Acórdão do tribunal de justiça de 03 de junho de 2021, disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=242031&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=13721592>.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. *AC 5035998-34.2020.4.04.7100.* Primeira Turma, Relatora Luciane Amaral Corrêa Münch, juntado aos autos em 16 mar. 2023.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. *Apelação Cível. Processo 5042934-65.2012.4.04.7000.* Primeira Turma. Relator: Jorge Antônio Maurique. Julgado em: 12 ago. 2014. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos.* Vol. 1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1997.

TRYFONIDOU, Alina. Article 9 [Social Aims]. In: Blanke, HJ., Mangiameli, S. (eds). *Treaty on the Functioning of the European Union - A Commentary. Springer Commentaries on International and European Law.* Cham: Springer.

TSETOURA, Anna. The impact of digitalization on employment-productivity and the role of social protection: socio-economics costs and legal options. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022.

TURQUETI, Daniele de Mattos Carreira. A reforma da Previdência Social no Brasil e a Involução do Sistema de Proteção Social. *Revista Brasileira de Direito Previdenciário*, n.º 53, Out/ Nov. 2019.

TYSON, Laura & SPENCE, Michael. Explorando os efeitos da tecnologia sobre a desigualdade de renda. In: BOUSHEY, Heather; DeLONG, J. Bradford & STEINBAUM, Marshall (Org.). *Depois de Piketty: a agenda para a economia e a desigualdade.* Tradução: Alexandre Hubner, Luciano Vieira Machado e Marcelo José Ferraz Ferreira. São Paulo: Estação Liberdade, 2023.

UCKMAR, Victor. I Trattati Internazionali in Materia Tributaria. In: UCKMAR, Victor (Org.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale.* Verona: Cedam-Padova, 2002.

UE emite 17 mil milhões de euros em dívida conjunta para o SURE. Procura recorde é 14 vezes superior. ECO, 20 out. 2020. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2020/10/20/ue-arranca-com-emissao-de-divida-conjunta-para-o-sure/>

UNIÃO EUROPEIA. *Case C-34/98 (Commission v. France)*, ECR 2000, at I-995, para. 34. Julgamento em: 15 de fevereiro de 2000. Disponível em: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44997&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=170667>.

UNIÃO EUROPEIA. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of the regions. The next Generation of own resources for the EU Budget*. COM (2021) 566. Bruxelas, 22.12.2021. Disponível em: https://commission.europa.eu/document/download/563392ba-ae18-4ff5-827c-6bc94435f03c_en?filename=com_2021_566_1_en_act_part1_v8.pdf&prefLang=pt.

UNIÃO EUROPEIA. *Communication from the commission to the European Parliament and the Council: bussiness taxation for the 21st Century*. COM (2021) 251. Bruxelas, 18.05.2021. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d1e05cbb-b3fd-4f1d-bd21-bc218ee4461c_en?filename=communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf

UNIÃO EUROPEIA. *Communication from the comission to the European Parliament, the Council, the European Council, The European Economic and Social Committee and the Comittee of the regions: mid-term revision of the multianual financial framework 2021-2027*. COM (2023). 336. Brussels, 20.05.2023. Disponível em: https://commission.europa.eu/system/files/202306/COM_2023_336_1_EN_ACT_part1_v4.pdf.

UNIÃO EUROPEIA. *Comunicação da comissão ao conselho - um ano após o início do surto de COVID-19: resposta em termos de política orçamental*. COM/2021/105 final, 3 mar. 2021. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52021DC0105>.

UNIÃO EUROPEIA. *Declaração do Porto*. 8 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/press/press-releases/2021/05/08/the-porto-declaration/>.

UNIÃO EUROPEIA. *O quadro da UE para as políticas orçamentais*. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/89/o-quadro-da-ue-para-as-politicas-orcamentais>.

UNIÃO EUROPEIA. *Orientações Comissão Europeia para a Reforma*. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/economic-governance-framework/reform/#:~:text=Orienta%C3%A7%C3%B5es%20da%20Comiss%C3%A3o%20para%20uma%20reforma,-A%20Comiss%C3%A3o%20Europeia&text=Devido%20%C3%A0%20pandemia%20de%20COVID,de%20governa%C3%A7%C3%A3o%20econ%C3%B3mica%20da%20UE>.

UNIÃO EUROPEIA. *Plano de recuperação para a Europa*. Disponível em https://ec.europa.eu/info/strategy/recovery-plan-europe_pt#principais-elementos-do-acordo.

UNIÃO EUROPEIA. *Prioridades da União Europeia 2019-2024*. Disponível em: https://european-union.europa.eu/priorities-and-actions/eu-priorities/european-union-priorities-2019-2024_pt.

UNIÃO EUROPEIA. *Proposta de diretiva do Conselho relativa ao Quadro de Tributação dos Rendimentos Empresariais na Europa (BEFIT)* COM/2023/532. Bruxelas, 12.09.2023. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A52023PC0532&amp%3Bqid=1700565513879>.

UNIÃO EUROPEIA. *Proposta de Diretiva do Conselho, de 28 de setembro de 2011, sobre um sistema comum de imposto sobre as transações financeiras e que altera a Diretiva 2008/7/CE [COM(2011) 594 final – Não publicada no Jornal Oficial]*. EUR-Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/PT/legal-content/summary/financial-transaction-tax.html#:~:text=0%2C1%20%25%20sobre%20todas%20as,relacionadas%20com%20contratos%20de%20derivados>.

UNIÃO EUROPEIA. *Retirada de Propostas da Comissão. (2016/C 155/04). Jornal Oficial da União Europeia, C 155/3*. EUR-Lex. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A52016XC0430%2801%29>.

UNIÃO EUROPEIA. *Social dumping*. Disponível em: https://ec.europa.eu/home-affairs/pages/glossary/social-dumping_pt.

UNIÃO EUROPEIA. *The European instrument for temporary Support to mitigate Unemployment Risks in an Emergency (SURE)*. European Commission. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-and-fiscal-policy-coordination/financial-assistance-eu/funding-mechanisms-and-facilities/sure_pt.

UNIÃO EUROPEIA. *Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia*. EUR-Lex. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b49701aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF.

URBANO, Maria Benedita. A jurisprudência da crise no divã. Diagnóstico: bipolaridade? In: RIBEIRO, Gonçalo de Almeida & COUTINHO, Luís Pereira (Org). *O Tribunal Constitucional e a Crise*. Coimbra: Almedina, 2014.

VALDEZ, Vasco & DOMINGOS, Francisco Nicolau. Da *julgatio* à Contribuição Autárquica e ao Imposto da Sisa e Imposto sobre as sucessões e doações: prelúdio da (atual) tributação estática e dinâmica do património. In: PALMA, Clotilde Celorico (Coord). *Nós e os impostos*. Coimbra: Almedina, 2002.

VALDEZ, Vasco & DOMINGOS, Francisco Nicolau. Tributação sobre o património: linhas para reflexão sobre uma eventual reforma. In: LOBO, Carlos Baptista & PALMA, Clotilde Celorico. *Nós e os impostos II*. Coimbra: Almedina, 2023.

VALDEZ, Vasco. A constituição e as normas fiscais: noção de imposto e taxa. A relação jurídica. In: CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. Vol. 1. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018.

VALÉE, Anne. *Les systèmes fiscaux*. Paris: Éditions du Seuil, 2000.

VALENTE, Rui. Art. 24º a 55-A. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022.

VALENTE, Rui. Art. 55ª. In: CARVALHO, Ana Celeste; SANTOS, Filipe Cassiano dos; CAMPINO, Jorge; MARTINS, Licínio Lopes; LAVOURAS, Matildes; COELHO, Miguel; PIRES, Miguel Lucas; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Código dos regimes contributivos do sistema previdencial de segurança social anotado e comentado*. Coimbra: Almedina, 2022.

VALTICOS, Nicolas. *Derecho internacional del trabajo*. Madrid: Tecnos, 1977.

VAN HOEK, Aukje A. H. Re-embedding the transnational employment relationship: A tale about the limitations of (EU) law? *Common Market Law Review*, vol. 55, 2018.

VAN PARIJS, Philippe; VANDERBORGHT, Yannick. *Basic income: A radical proposal for a free society and a sane economy*. Harvard University Press: 2017.

VAN PARIJS, Phillippe & SCHOKKAERT, Erik. *Pensions Policies for a Just Europe: individual versus collective responsibilities*. *Revue belge de sécurité sociale/ Belgisch Tijdschrift voor sociale zekerheid*. Vol. 44, n. 3, 2003. Disponível em: https://scholar.google.pt/scholar?q=Pensions+Policies+for+a+Just+Europe:+Individual+versus+Collective+Responsibilities&hl=pt-PT&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar.

VARZIM, Tiago. *Receitas alternativas da Segurança Social sobem 20%. Adicional ao IMI e IRC disparam*. ECO, 21 maio 2020. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2020/05/21/receitas-alternativas-da-seguranca-social-sobem-20-adicional-ao-imi-e-irc-disparam-emargo-17h/>.

VASCONCELOS, Joana. Automation and technological unemployment: legal aspects. In: RAMALHO, Maria do Rosario Palma; CARVALHO, Catarina & VICENTE, Joana Nunes. *Trabalho na era digital: que direito?* Lisboa: AAFDL Editora, 2022.

VASQUES, Sérgio. A contribuição extraordinária sobre o setor energético. In: VASQUES, Sérgio (Coord.). *A Fiscalidade da energia*. Coimbra: Almedina, 2020.

VASQUES, Sérgio. *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2012.

VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018.

VASQUES, Sérgio. *O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008.

VAZ, Levi Rodrigues. O princípio do equilíbrio financeiro e atuarial no sistema previdenciário brasileiro. *Revista Direitos Fundamentais & Democracia*, vol. 6, n.º 6, 2009.

VAZ, Maria Forte. Entidades contratantes em segurança social: inconstitucionalidades e insuficiências do sistema. In: CAMPINO, Jorge; AMARO, Nuno Monteiro & COSTA, Suzana Fernandes da. *Segurança Social: sistema, proteção, solidariedade e sustentabilidade*. Lisboa: AAFDL, 2021.

VEIGA, Maurício de Figueiredo Corrêa. Análise comparativa do teletrabalho no Brasil e em Portugal. In: BUJOSA VADELL, L.M. (dir.); VEIGA, F.S.; PIERDONÁ, Z.L (coords.). *Retos del horizonte jurídico Ibero-americano*. Vol. II, Porto/Salamanca: Instituto Ibero-americano de Estudos Jurídicos e Universidad de Salamanca, 2023.

VEJA, Mariano Esteban de. Balanço e perspectivas sobre o Estado-Providência e as políticas sociais na Península Ibérica. *Cadernos Sociedade e trabalho*, n.º 20, 2017.

VENTURI, Augusto. *Fondamenti Scintifici della Sicurezza Sociale*. Milano: Dott. A. Giuffré Editore, 1954.

VERSCHUEREN, Herwig. Financing Social Security and Regulation (EEC) 1408/71. *European Journal of Social Security*, 2001.

VERSCHUEREN, Herwig. The Renewed EU Social Security Coordination in Regulation No. 883/2004 and Its Link with Bilateral Tax Agreements. *EC Tax Review*. Volume 21, Issue 2, 2012.

VIEIRA, Vítor Manuel Freitas & MARTINS, Paula Alexandra dos Santos. *Estatuto da aposentação dos trabalhadores que exercem funções públicas e regime da Reforma dos trabalhadores do setor privado*. Porto: Vida Económica, 2015.

VITORINO, José Miguel. A Sustentabilidade da segurança social em tempos de crise: introdução a uma visão dinâmica. *Revista Jurídica da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa*, nº 29, 1978.

VOGEL, Klaus. The Justification for Taxation: Forgotten Question. *American Journal of Jurisprudence*, 33, 1988.

VON DER PFORDTEN, Dietmar. Five elements of normative ethics, a general theory of normative individualism. *Ethical Theory and Moral Practice*, vol. 15, n.º 4. New York: Springer, 2012. Disponível em: <https://link.springer.com/journal/10677/volumes-and-issues/15-4>.

VON DER PFORDTEN, Dietmar. Justice, equality and taxation. In: GAISBAUER, Helmut; SCHWEIGER, Gottfried, SEDMAK, Clemens. (Eds.). *Philosophical Explorations of Justice and Taxation. Ius Gentium: Comparative Perspectives on Law and Justice*. Vol. 40, New York: Springer, 2015.

VUKOREPA, Ivana; JORDENS, Yves & STRBAN, Grega. Pensions in the fluid EU Society: challenges for (migrant) workers. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets* (Financial and Monetary policy studies, 48). Cham (Switzerland): Springer, 2019.

WAGNER, José Luis; RAMBO, Luiana Inês; ANDRADE, Valmir Floriano Vieira de. *Cartilha crítica da reforma da previdência*. Brasília, DF, 2017. Disponível em: <https://wagner.adv.br/wp-content/uploads/2019/07/cartilha-reforma-previdencia-wagner-advogados.pdf>.

WEBBER, Carolyn & WILDAVSKY, Aaron. *A history of taxations and expenditure in the western world*. New York: Simon and Schuster, 1986.

WEBER, Enzo. Setting out for Digital Social Security. *Research Department Working Paper n.º 34*. OIT: Genebra, 2018. Disponível em: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/--inst/documents/publication/wcms_645871.pdf.

WEBER, Max. *Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Tradução de Régis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. 3ª. ed. Brasília, Universidade de Brasília, 2000.

WEEREPAS, Marjon. Tax or social contribution, a world of difference? *Nordic tax journal*, n.º 1, 2018.

WEIL, David. Desigualdade de renda, determinação de salários e local de trabalho fissurado. In: BOUSHEY, Heather; DeLONG, J. Bradford & STEINBAUM, Marshall (Org.). *Depois de Piketty: a agenda para a economia e a desigualdade*. Tradução: Alexandre Hubner, Luciano Vieira Machado e Marcelo José Ferraz Ferreira. São Paulo: Estação Liberdade, 2023.

WEINTRAUB, Arthur Bragança de Vasconcelos. *Manual de direito previdenciário privado*. Juarez de Oliveira: São Paulo, 2004.

WEISS, Manfred. Labour Law and human dignity. *Revista de Questões Laborais*. Ano XXVII, n.º 56, jan./jul. 2020.

WELLE, Arthur; ARANTES, Flávio; MELLO, Guilherme & ROSSI, Pedro. Os impactos da pejetização e da formalização no financiamento da previdência social: uma simulação pautada pela Reforma trabalhista. *Revista eletrônica [do] Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região*: vol. 8, n.º 80, jul. 2019. Disponível em: <https://hdl.handle.net/20.500.12178/162072>.

WICKERSHAM, Preston. *Permanent establishment: what companies with remote workers should now*. Disponível em: <https://remote.com/blog/what-is-permanent-establishment>.

WILKINSON, Richard & PICKETT, Kate. *O nível*: porque uma sociedade mais igualitária é melhor para todos. Tradução de Marilene Tombini. Rio de Janeiro: Campus, 2015.

WILLMANN, Christophe. Réformer les: “bases resources” des prestations sociales: un projet complexe, sous contraentes, mais nécessaire. *Droit social*, n.º 2, Février 2022.

WORLD BANK. *Adverting the old age crises: a World Bank Policy Research Report*. Oxford: New York and Toronto: Oxford University Press, 1994.

WORLD BANK. *Transition: Paying for a Shift from Pay-as-You-Go Financing to Funded Pensions. World Bank Pension Reform Primer Series*. World Bank, Washington, DC, 2005. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/11242>.

WORLD ECONOMIC FORUM. *Future of Jobs report: insight report*, May 2023. Cologny/Geneva: World Economic Forum, 2023. Disponível em: <https://www.weforum.org/reports/the-future-of-jobs-report-2023/>

WOSS, Josef & TURK, Erik. How to best adress pension adequacy and financial sustainability in the context of population ageing: the labour market as key determinant. In: CABRAL, Nazaré da Costa & RODRIGUES, Nuno Cunha (Editors). *The future of pensions plans in the EU Internal Market: coping with trade-offs between social rights and capital markets*. Cham (Switzerland): Springer, 2019.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Coleção: Manuais de direito da Faculdade de Direito de Lisboa. Lisboa: FDL, 1974.

XAVIER, Antônio Lobo. *O orçamento como lei*: contributo para a compreensão de algumas especificidades do direito orçamental português. Coimbra Editora: Coimbra, 1990.

YUN, Bartolome, O'BRIEN, Bartolome & COMIM, Francisco. *The Rise of Fiscal States: a Global History, 1500-1914*. New York: Cambridge University Press, 2012.

ZALASINSKI, Adam. Limits of the EX Concept of direct tax restriction on free movement rights, the principles of equality and ability to pay and the Interstate Fiscal equity. *Intertax*, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Efeitos da Covid-19 no Sistema tributário. In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; GODOI, Marciano Seabra de; VALADÃO, Marcos Valério Pereira; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves & ROCHA, Sérgio André. *A pandemia da Covid-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária*. Belo Horizonte/São Paulo: D'Plácido, 2020.

ZYLBERSTAJN. Hélio. Novas tecnologias, globalização e relações de trabalho. In: Organização Internacional Do Trabalho. *Futuro do trabalho no Brasil*: perspectivas e diálogos tripartites, 2018.