

# **DA COBRANÇA COERCIVA DE DÍVIDAS À SEGURANÇA SOCIAL: OS CONTROVERSOS CASOS DA “REVERSÃO VOLUNTÁRIA” E DO CONHECIMENTO OFICIOSO DA PRESCRIÇÃO**

PROFESSOR DOUTOR HUGO FLORES DA SILVA  
*Docente da Universidade do Minho*

## **I. ENQUADRAMENTO: A COBRANÇA COERCIVA DE DÍVIDAS À SEGURANÇA SOCIAL**

A consecução das atribuições que lhe são legalmente cometidas pressupõe que o Instituto da Segurança Social, IP (doravante, Segurança Social) tenha à sua disposição um conjunto de receitas quantitativamente adequadas.

Naturalmente, para que assim suceda, não basta a mera previsão legal de obrigações contributivas (e de outras receitas de que lhe caibam), antes se impondo a previsão de soluções jurídicas tendentes a assegurar que as quantias legalmente devidas são efetivamente entregues, seja num contexto de voluntariedade, seja de forma coerciva. Efetivamente, a ausência de vontade em cumprir não constitui um obstáculo intransponível à arrecadação

da receita, uma vez que os referidos valores são objeto de cobrança coerciva<sup>111</sup>. Ora, em matéria de cobrança coerciva de dívidas à Segurança Social, o legislador assumiu uma abordagem pragmática, que passou pelo aproveitamento dos quadros regulatórios presentes no CPPT e da experiência preexistente em matéria de cobrança de dívidas tributárias<sup>112</sup>. Sem prejuízo das respetivas especificidades, à cobrança coerciva de dívidas à Segurança Social será aplicado o processo de execução fiscal.

No presente escrito, analisamos (topicamente) dois problemas que se colocam a respeito da cobrança coerciva de tais dívidas: (i) a “reversão voluntária” fomentada pela Segurança Social através de modelo disponibilizado no seu site; e (ii) a necessidade de conhecimento da prescrição de dívidas na fase procedimental (portanto, antes de instaurado o respetivo processo de cobrança coerciva).

## II. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E “REVERSÃO VOLUNTÁRIA”

Existe responsabilidade tributária quando alguém, por imposição legal, é chamado ao pagamento de dívidas tributárias de outra pessoa ou entidade, após o incumprimento desta<sup>113</sup>.

Significa isto que o agente responsável será chamado com o seu próprio acervo patrimonial ao pagamento das dívidas tributárias que lhe são alheias, após (e em virtude de) o devedor originário ter incumprido. Falamos, portanto, de um regime de responsabilidade individual que, determinando o alargamento subjetivo da relação jurídica tributária, opera, essencialmente, ao nível do seu elemento de garantia, funcionando como uma *fiança legal*, por via da qual resulta reforçada a probabilidade de cumprimento (ainda que coercivo) das obrigações tributárias.

O seu regime geral poderá ser encontrado nos artigos 22.º e 23.º da LGT, os quais, para além de esclarecerem a sua abrangência (totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais – n.º 1, do artigo 22.º da LGT), prescrevem um conjunto de pressupostos – substantivos e adjetivos – de cujo cumprimento dependerá (em princípio) o seu acionamento.

---

111 Cfr. n.º 1, do artigo 60.º da Lei de Bases do Sistema de Segurança Social (Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro) e n.º 1, do artigo 186.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro). Quanto à amplitude significativa da expressão “dívidas à segurança social”, ver artigo 185.º deste último diploma e o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

112 A este propósito, ver o Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

113 Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pág. 94.

A tais exigências (gerais), outras se juntam, de caráter especial, como teremos oportunidade de explicar.

Do ponto de vista substantivo, tal regime resulta enformado por um pressuposto de *subsidiariedade* (n.º 4, do artigo 22.º da LGT), significativo da ideia de que o chamamento do responsável dependerá “da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários” (n.º 3, do artigo 23.º da LGT e n.º 2, do artigo 153.º do CPPT)<sup>114</sup>.

Sendo certo que o acionamento do regime em análise não depende da absoluta inexistência de bens penhoráveis dos responsáveis originários – bastando-se com a mera desproporção do valor daqueles em relação ao montante em dívida –, à luz da referida ideia de subsidiariedade, beneficiará o responsável do privilégio de excussão prévia (n.º 3, do artigo 23.º da LGT, *in fine*). Por assim ser, quando existam bens penhoráveis na esfera jurídica do devedor originário, deverão estes ser vendidos em sede executiva, e ao responsável apenas poderá ser reclamada a diferença entre o valor arrecadado e o montante que não seja possível satisfazer à sua custa<sup>115</sup>.

Todavia, a esta exigência juntam-se outras, também elas de caráter geral, mas que se projetam num plano adjetivo.

Desde logo, o regime de responsabilidade tributária será acionado já no âmbito da cobrança coerciva das dívidas tributárias em mora, concretizando-se através de um ato (administrativo em matéria tributária) de *reversão* (n.º 1, do artigo 23.º da LGT), por via do qual é promovida uma modificação subjetiva do processo de execução fiscal, que se traduzirá na circunstância de este passar a correr também contra o *revertido*, sem que tal determine uma exoneração do responsável principal – o qual nele permanecerá enquanto a dívida exequenda subsistir.

Correspondendo a um ato administrativo em matéria tributária<sup>116</sup>, a prática do ato de reversão dependerá da tramitação de um procedimento enxertado no âmbito do processo

114 Por aqui se vislumbra a diferença entre o regime de responsabilidade solidária, nos termos do qual ao património do incumpridor se junta o património do responsável, sem ser preciso esgotar o primeiro e o regime de responsabilidade subsidiária, por via do qual ao património do incumpridor se junta o património do responsável, após demonstração da insuficiência do primeiro.

115 Tal exigência será tida por satisfeita quando o devedor venha a ser declarado insolvente, conforme resulta dos n.ºs 3 e 7, do artigo 23.º da LGT, articulados com o n.º 2, do artigo 181.º do CPPT. Todavia, em tais situações, por não ser possível, determinar (no momento da reversão) a suficiência dos bens penhorados, por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal ficará suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo do eventual acionamento de medidas cautelares adequadas (com pertinência, entre outros, cfr. Acórdãos do STA, de 20.04.2020, proferido no âmbito do Processo n.º 0362/14.2BEVIS 0345/18, e de 01.07.2020, proferido no âmbito do Processo n.º 0361/14.4BEVIS 0344/18).

116 Portanto, um “ato da Administração tributária, produtor de efeitos jurídicos, de carácter individual e concreto, de aplicação da norma tributária substantiva a um caso determinado”, que não corresponde à liquidação de um tributo (i.e., à sua quantificação). Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Almedina, 2021, pág. 38.

de execução, o qual deverá obediência a um formalismo processual legalmente prescrito<sup>117</sup>. Formalidade essencial neste contexto – e da qual não prescinde o legislador tributário –, serão as exigências de audição e de fundamentação, quando seja de chamar o responsável ao processo de execução fiscal. Com efeito, “a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário [...] e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação” (n.º 4, do artigo 23.º da LGT).

Uma vez que resultem cumpridas estas exigências, seguir-se-á a prática – pelo órgão de execução fiscal – do referido ato de reversão, o qual deverá ser levado ao conhecimento do responsável através da citação. Esta corresponderá ao ato (comunicativo) “destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução” (n.º 2, do artigo 35.º do CPPT) e da sua concretização dependerá (absolutamente) a eficácia da reversão.

Será partindo deste enquadramento geral que deverá – salvo determinação legal em contrário<sup>118</sup> – ser equacionada a aplicação dos diversos regimes especiais de responsabilidade tributária, cujos pressupostos específicos acrescerão (salvo determinação legal em contrário) àqueles, de carácter geral. Com efeito, a emergência da responsabilidade encontra-se condicionada pela concreta verificação de pressupostos específicos (geralmente de natureza patológica) que estão intimamente relacionados com os motivos que levaram o legislador a consagrar cada uma das tipologias de responsabilidade. A título de exemplo, pense-se nos regimes de responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos (artigo 24.º da LGT), do titular de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (artigo 25.º da LGT), dos liquidatários das sociedades (artigo 26.º da LGT), dos substitutos tributários (artigo 28.º da LGT e 159.º do CPPT) ou dos funcionários da Administração Tributária (artigo 161.º do CPPT).

Considerando o escopo do presente apartado, interessará atentar de modo específico na responsabilidade dos titulares dos órgãos de administração ou gestão.

O artigo 24.º da LGT consagra um regime de responsabilidade tributária aplicável aos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos de pessoas coletivas, concretamente: de pessoas que exerçam funções de administração ou gestão; de membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas; e de contabilistas certificados.

No que respeita ao regime de responsabilidade tributária de pessoas que exerçam funções executivas, determina o n.º 1 daquele artigo que poderão ser chamados a responder – com

117 Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdão do TCA-N, de 01423/11.5BEBRG, proferido no âmbito do Processo n.º 01423/11.5BEBRG e Acórdão do TCA-S, de 11.03.2021, proferido no âmbito do Processo n.º 1397/20.1BELRS.

118 Pense-se, por exemplo, nos casos de responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes, para os quais a lei prescreve um regime de solidariedade (artigo 27.º da LGT) – afastando a regra da subsidiariedade; nos casos de reversão contra terceiros adquirentes de bens, para os quais a lei prescreve uma limitação do âmbito da responsabilidade aos bens adquiridos por aqueles que resultem onerados por dívida (tributária), com direito de sequela (artigo 157.º do CPPT), sem que por ela respondam os demais bens integrantes do seu património.

o seu património pessoal – pelas dívidas tributárias das pessoas coletivas (ou entes fiscalmente equiparados) nas quais exerçam funções: “os administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão”.

Esta modalidade de responsabilidade depende do concreto exercício daquelas funções, pelo que, poderão ser responsabilizados os sujeitos que figurem juridicamente como titulares dos órgãos de administração ou gestão, desde que exerçam tais funções em concreto; mas também aqueles que exerçam tais funções em concreto, ainda que ao arripio de um estatuto jurídico-formal que as habilite formalmente para o seu exercício<sup>119</sup>. Por assim ser, a responsabilidade destes (os “gerentes de facto”) determina a exoneração da responsabilidade daqueles (os “gerentes de Direito”).

A responsabilidade dos administradores ou gerentes será subsidiária em relação ao sujeito passivo originário (a pessoa coletiva). Todavia, quando os pressupostos da responsabilidade se tenham por verificados em relação a mais do que um sujeito, responderão estes de modo solidário entre si<sup>120</sup>.

Assim, delimitada do ponto de vista subjetivo, a responsabilidade tributária poderá ser acionada relativamente a dois tipos de dívidas:

- Poderão aqueles ser responsabilizados por dívidas tributárias cujo facto constitutivo (i.e., facto tributário) se tenha concretizado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação (al. b), do n.º 1 do artigo). Nestes casos, a reversão da cobrança coerciva dependerá da demonstração (prova) – pelo órgão de execução fiscal – de que os agentes a responsabilizar exerceram (efetivamente) funções de administração ou gerência e de que a insuficiência de bens penhoráveis em montante suficiente para acautelar o pagamento da dívida exequenda resultou de comportamento culposos daqueles. Impende, por isso, o ónus da prova destes pressupostos sobre o exequente, de tal sorte que resultará ferido de ilegalidade o ato (administrativo) de reversão – a invocar em sede de oposição à execução fiscal, nos termos da al. b), do n.º 1, do artigo 204.º do CPPT –, quando não resulte suficientemente

119 Ainda que determinado sujeito figure jurídico-formalmente como gerente/administrador, não estará a Administração Tributária dispensada de demonstrar o efetivo exercício da gerência, uma vez que a “gerência de facto” não se presume a partir da “gerência de Direito” e corre contra ela o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade (neste sentido, entre outros, cfr. Acórdão do STA, de 07.09.2022, proferido no âmbito do Processo n.º 0497/04.0BELRS, e jurisprudência nele citada).

120 O que vale por dizer que a dívida exequenda poderá ser exigida de um ou de todos, sendo que assistirá o direito de regresso perante os demais responsáveis àquele que a satisfaça na integralidade (ou, em parte superior, à proporção da sua responsabilidade na relação com os demais).

demonstrados exercício da administração ou gerência e o nexo de causalidade entre a atuação culposa (a título de dolo ou mera negligência) do administrador ou gerente e a situação de desproporção entre o valor da dívida e o valor dos bens penhoráveis presentes na esfera jurídica do devedor originário<sup>121</sup>.

- Poderão, ainda, ser chamados a responder pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento (al. b), do n.º 1, do artigo). Em tais situações – uma vez demonstrado o exercício da administração ou gerência<sup>122</sup> –, o acionamento da responsabilidade resulta (legalmente) associado à falta de pagamento (e já não, pelo menos diretamente, à criação da situação de insuficiência patrimonial) e o ónus da prova impende sobre os administradores ou gerentes (e, já não, sobre o órgão de execução fiscal), a quem cabe demonstrar que a falta de pagamento não procede de comportamento que lhe seja imputável, conquanto resulte previamente demonstrado o exercício da administração e gerência<sup>123</sup>. Este será, por isso, um regime de responsabilidade cujo acionamento se afigura menos exigente para o credor exequente, a quem cumpre apenas demonstrar os pressupostos nos quais assenta a presunção de culpa: que determinado agente exercia (jurídica ou apenas factualmente) as funções de administração ou gerência quando decorreu o prazo de pagamento.

Como se compreenderá, os pressupostos da responsabilidade previstos nas alíneas do n.º 1, do artigo 24.º da LGT, poderão resultar verificados contra os mesmos agentes (quando tenham exercido funções no período de formação do facto tributário e naquele em que decorreu o prazo de pagamento) ou contra agentes distintos (quando aqueles que exerciam funções no período de formação do facto tributário sejam distintos dos que as exerciam quando decorreu o prazo de pagamento).

121 “Constituem factos-índice de uma atuação culposa por parte dos gerentes, a verificação de diferentes meios de frustração dos créditos do Estado, através de (entre outros): Atos de dissipação ou de diminuição do ativo; aumento do passivo; uso indevido de créditos da sociedade em desfavor dos interesses tributários do Estado”. Cfr. Acórdão TCA-S, de 11.02.2021, proferido no âmbito do Processo n.º 427/18.1BELRA.

122 Demonstração essa que caberá sempre ao órgão de execução fiscal. Entre outros, cfr. Acórdão do STA, de 21.11.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0474/12.

123 “Sendo o exercício efetivo de funções de administração ou gestão um dos pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, e cabendo à Fazenda Pública o ónus da prova dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, deve contra si ser valorada a falta de prova sobre o efetivo exercício de funções de administração ou gestão pela Oponente”. Cfr. Acórdão do TCA-S, de 03.12.2021, proferido no âmbito do Processo n.º 2548/14.0BELRS.

\*\*\*

É no contexto do regime de responsabilidade tributária aplicável aos gerentes e administradores que se tem colocado, por iniciativa da própria Segurança Social, a hipótese (problema) da “reversão voluntária”: isto é, a pedido do próprio responsável tributário. De facto, aquela entidade, a propósito da cobrança coerciva das suas dívidas, aprovou um “modelo de reversão”<sup>124</sup>, que, entre outros aspetos, se caracteriza por:

- Assentar num pedido de reversão “da totalidade da dívida executiva/da dívida executiva correspondente ao seu período de responsabilidade”, formulado pelo (putativo) responsável tributário;
- Implicar que o requerente prescindia do prazo da audição prévia, “porquanto reconhece a exigibilidade da dívida, tendo conhecimento das quantias e períodos em execução fiscal”.

Para além destes aspetos, o referido modelo prevê ainda que o requerente indique se pretende proceder ao pagamento integral nos 30 dias após a citação em reversão, com correspondente emissão de Documento de Cobrança (DUC), sem juros e custas<sup>125</sup>; ou o pagamento em prestações da totalidade da dívida executiva correspondente ao seu período de responsabilidade. Quando opte por esta segunda modalidade, exige-se que o executado indique como pretende garantir o pagamento do plano prestacional (garantia bancária, bem imóvel ou outra) ou se pretende ver aplicado o regime de “isenção” (previsto nos n.ºs 3 e a 6, da LGT). Finalmente, para efeitos do referido “modelo de reversão” devem ser apresentados (porquanto constituem “documentos obrigatórios”): certidão de registo comercial atualizada, certidão emitida pelos serviços de finanças comprovativa da inexistência de bens imóveis em nome da empresa, certidão emitida pelos serviços de finanças comprovativa da inexistência de bens imóveis em nome do revertido (para pedido de isenção de garantia) e cópia do BI/passaporte e NIF do Responsável subsidiário.

Aqui chegados, a questão que se coloca é a de saber se esta atuação da Segurança Social será – ou não – juridicamente conforme.

124 Que pode ser consultado em: [https://www.seg-social.pt/documents/10152/13206/IMP.PN.01.69\\_R12/a275c1ec-e784-41f1-973b-07504b8594b1](https://www.seg-social.pt/documents/10152/13206/IMP.PN.01.69_R12/a275c1ec-e784-41f1-973b-07504b8594b1).

125 A respeito deste regime de isenção do pagamento de juros e custas que, nos termos do n.º 5, do artigo 23.º da LGT, verifica-se constituir prática corrente da Segurança Social, a citação dos responsáveis tributários para proceder ao pagamento no prazo de 30 dias, com referências para pagamento que incluem o capital em dívida, acrescido daqueles valores. Esta será, naturalmente, uma prática que importa corrigir, porquanto, se o pagamento se concretizar dentro daquele prazo, os juros e custas não serão devidas. Em tais situações, pese embora a referida isenção opere *ope legis*, portanto, independentemente de qualquer petição por parte dos responsáveis tributários, acabam estes por se ver obrigados a solicitar novas referências, com o valor ajustado, sem prejuízo da possibilidade de, os mesmos, acabarem por pagar valores que não são por eles devidos.

Estamos firmemente convictos de que não, pelas razões que se passam a enunciar:

- O referido “modelo de reversão” corresponde a uma flagrante violação da reserva de lei em matéria tributária. De facto, mesmo que se considere não ser esta uma matéria sujeita à reserva competencial do órgão legiferante primário (Assembleia da República), nos termos do n.º 2, do artigo 103.º e al. i), do n.º 1, do artigo 165.º da Constituição, sempre será de admitir estarmos na presença de matéria reservada a uma intervenção de base legal, atento o disposto no n.º 3, do artigo 103.º da Constituição e, bem assim, na al. b), do n.º 2, do artigo 8.º da LGT. Não será, por isso, de admitir uma intervenção de base administrativa e inovatória (aliás, pelas razões que enunciaremos de seguida, *contra legem*) em matéria de responsabilidade tributária.
- Importa recordar – e este é um aspeto importante –, que o princípio da legalidade (aqui, nas aceções de precedência e prevalência de lei) determina que os órgãos administrativos se limitem a praticar os atos exigidos / admitidos por lei; e não que se lhes admita a prática de quaisquer atos que não resultem expressamente proibidos. Partindo deste ancoramento, convém ter presente que o regime de responsabilidade tributária corresponde a uma “fiança legal”, sendo esta afirmação significativa da ideia de que estamos perante um regime coativo, heteronomamente determinado por via de lei, a qual determina os concretos (e exatos) pressupostos da sua aplicação. Não prevendo a lei a hipótese de a reversão ocorrer por vontade unilateral de um potencial responsável / por acordo de vontades entre este e o credor, será de recusar que aqueles assim procedam. De facto, as disposições enunciadas no próprio “modelo de reversão” como fundamentadoras dos atos nele previstos – concretamente, os artigos 153.º a 160.º do CPPT e 23.º e 24.º da LGT – não só não lhe oferecem suporte normativo bastante, como os excluem flagrantemente. Apenas quando se encontrem concretamente reunidos os pressupostos gerais e especiais em que assentam as diversas modalidades de responsabilidade tributária, poderão os sujeitos visados figurar como parte legítima (passiva) no processo de execução fiscal. E note-se que tais pressupostos são de ordem substantiva, mas também adjetiva, não cabendo ao órgão de execução fiscal, ao arrepio das determinações legais, subtrair-se à sequência procedimental cuja observância lhe é imposta, mesmo que com a anuência (ou até solicitação) do “revertido”<sup>126</sup>.

126 Pense-se até na hipótese de a reversão ser solicitada por sujeito em relação ao qual não se verifiquem (nem venham a verificar), concretamente, os pressupostos da sua responsabilidade. E, nem se diga, que tal possibilidade se encontrará afastada mediante a confrontação dos documentos exigidos como “obrigatórios”, porquanto os mesmos não acautelam várias das dimensões das quais depende tal responsabilização (mormente os que se relacionam com aspetos de carácter subjetivo, reclamados pelas als. a) e b), do n.º 1, do artigo 24.º da LGT).



- Como se teve oportunidade de referir, a reversão voluntária assenta numa preterição “autorizada” do direito de audição prévia, sendo que o legislador cuidou de excluir expressamente tal possibilidade. Com efeito, a respeito do direito de audição – que tem respaldo constitucional no n.º 5, do artigo 267.º da Constituição –, foi particularmente assertivo o legislador tributário, ao determinar – no n.º 4 do artigo 23.º da LGT – que “a reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei”. Não será de admitir, por isso, que a audição do responsável possa ser previamente dispensada por determinação administrativa ou, sequer, por via do consentimento / solicitação do “revertido” (antes sequer da existência de um projeto de decisão), ao contrário daquele que vai sendo o entendimento da Segurança Social, a propósito da cobrança coerciva das suas dívidas (ainda que, naturalmente, tal prerrogativa, possa depois não ser exercida por opção do sujeito a quem a reversão se dirige quando notificado para o efeito).

Nesta matéria, importa ter presente que um potencial responsável tributário, até que seja citado no processo de execução fiscal, não constitui parte da relação jurídica tributária<sup>127</sup>. Apesar disso, nada obstará que proceda ao pagamento de dívidas coercivamente exigidas ao devedor originário, através do instituto da sub-rogação. Esta possibilidade encontra-se prevista no artigo 91.º do CPPT, sendo que, no caso de estar pendente execução fiscal (como sucederá na hipótese objeto de análise), dependerá de pedido formulado pelo terceiro (que pretenda realizar o pagamento) e da respetiva autorização, incluindo a quantia exequenda, acrescida de juros de mora e custas. Ora, existindo um regime legal que permite a terceiro (e os gerentes e administradores, até à sua citação enquanto responsáveis, sê-lo-ão) proceder ao pagamento de dívidas tributárias de outrem, não caberá à Segurança Social admitir (muito menos incentivar) promovê-lo através da “reversão voluntária”. Tanto mais que esta figura, ao contrário daquela, comporta a isenção de custas e juros de mora (n.º 5, do artigo 23.º da LGT). Vale isto por dizer que, atuando como tem atuado, a Segurança Social tem fomentado um artifício que, para além de ilegal, comporta a concessão de moratórias, ao arrepio do prescrito no n.º 3, do artigo 36.º da LGT.

\*\*\*

<sup>127</sup> Apesar de alguma jurisprudência (na nossa perspetiva) equivocada a este respeito, é este o nosso entendimento, por razões que tivemos já oportunidade de desenvolver. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, págs. 95-97.

Atenta a sua natureza coativa, a responsabilidade tributária existirá (apenas) quando (i) se verifiquem concretamente os substratos factológicos tidos por legalmente relevantes para que o pagamento de dívidas tributárias do sujeito passivo direto possa ser reclamado a terceiro; e (ii) sejam satisfeitas as condições procedimentais / processuais das quais depende legalmente o acionamento daquele instituto. Não se encontrando legalmente prevista a possibilidade de este regime ser aplicado a pedido de (putativo) responsável tributário, será de admitir a desconformidade jurídica dos atos de reversão “voluntária”. Impõe-se, por isso, uma revisão dos procedimentos da Segurança Social a este respeito.

No apartado seguinte, analisaremos um outro aspeto problemático no âmbito da cobrança de dívidas: a (im)possibilidade de conhecimento oficioso da prescrição de obrigações contributivas antes da fase de cobrança coerciva.

### III. O CONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO NO PROCEDIMENTO

A prescrição é um facto extintivo das obrigações tributárias (contributivas) que resulta do decurso do lapso temporal dentro do qual o sujeito ativo pode exercer os direitos de que é titular, pressupondo a verificação simultânea de várias realidades: (i) a exigibilidade (susceptibilidade de o cumprimento da prestação ser reclamado); (ii) a não atuação do titular; e (iii) o decurso do prazo prescricional<sup>128</sup>.

Sem prejuízo da sua possível interrupção e suspensão, o prazo de prescrição de dívidas à Segurança Social é de 5 anos. Com efeito, o artigo 60.º da Lei n.º 4/2007 de 16 de janeiro, que aprova as Bases Gerais do Sistema de Segurança Social, prevê que as dívidas relativas a contribuições prescrevem no prazo de cinco anos, a contar da data em que aquela obrigação deveria ter sido cumprida, interrompendo-se com qualquer diligência administrativa realizada para a sua cobrança. Por sua vez, o artigo 187.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, confirma aquele regime, alargando-o aos respetivos juros de mora e outros valores devidos à Segurança Social, no âmbito da relação jurídico-contributiva.

Em todo o caso, o referido prazo interrompe-se (pelo que a contagem retoma o seu início) pela “ocorrência de qualquer diligência administrativa realizada, da qual tenha sido dado conhecimento ao responsável pelo pagamento, conducente à liquidação ou à cobrança da dívida e pela apresentação de requerimento de procedimento extrajudicial de conciliação” (n.º 4, do artigo 60.º da Lei de Bases Gerais do Sistema de Segurança Social e n.º 2, do artigo 187.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança

128 Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, págs. 148-ss.

Social). Para este efeito, há muito que o Supremo Tribunal Administrativo vem reconhecendo como diligências administrativas “todas as que ocorram nos processos administrativos de liquidação e nos processos de execução fiscal, conducentes à liquidação e cobrança da dívida, de que venha a ser dado conhecimento ao devedor”<sup>129</sup>, como será o caso de atos como “a citação, a penhora, a notificação do responsável subsidiário para se pronunciar sobre a possibilidade de reversão e a notificação do ato que a decide”, mas “não integrando tal conceito um telefonema efetuado por funcionário da AT ao contribuinte devedor”<sup>130</sup>. Em qualquer caso, será neste âmbito aplicável o disposto no n.º 3, do artigo 49.º da LGT, pelo que a interrupção ocorrerá uma única vez, com o facto que ocorrer em primeiro lugar<sup>131</sup>.

Não obstante as reservas que tal entendimento nos merece<sup>132</sup>, também no contexto destas dívidas – às quais será aplicável o disposto na LGT, por força do disposto na al. a), do artigo 3.º do Código Contributivo – tem entendido a jurisprudência ser aplicável disposto no n.º 1, do artigo 327.º do CC, a propósito do efeito duradouro da interrupção potenciada pela citação o devedor no processo de execução, o que vale por dizer que, em tais situações, o seu prazo não começa a correr enquanto não transitar em julgado a decisão que puser termo ao processo<sup>133</sup>. Decisão esta que, no caso da execução fiscal, corresponderá (por equivalência) à declaração em falhas, prevista no artigo 272.º do CPPT.

No que respeita às causas de suspensão daquele prazo, determina o artigo 194.º do Código Contributivo, que “a decisão de autorização do pagamento da dívida em prestações e a decisão de resolução do respetivo acordo determinam, respetivamente, a suspensão e o prosseguimento da instância de processo executivo pendente”<sup>134</sup>. A esta acrescerão das demais causas previstas nos n.ºs 4 e 5, da LGT (aplicável, *ex vi*, al. a), do artigo 3.º da LGT).

Quanto ao seu conhecimento, determina o artigo 175.º do CPPT que a prescrição mesma será conhecida oficiosamente pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha intervindo o não tiver feito.

Por aqui se extrai que – ao contrário do que sucede no Direito civil (artigo 303.º do CC) – a prescrição tributária será de conhecimento oficioso no âmbito do processo de execução

129 Ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.04.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 023/10, e jurisprudência aí citada.

130 Ver o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.04.2009, proferido no âmbito do Processo n.º 02938/09.

131 Neste sentido, entre outros, ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.02.2020, proferido no âmbito do Processo n.º 0440/10.7BECBR 01088/17.

132 Por estarmos convencidos da suficiência do regime previsto no artigo 49.º da LGT (ou seja, da inexistência de qualquer espaço regulatório carecedor de preenchimento com recurso ao preceituado no n.º 1, do artigo 327.º do CC) e mantermos francas dúvidas quanto à conformidade constitucional dos resultados que o mesmo acarreta.

133 Entre outros, ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09.06.2021, proferido no âmbito do Processo n.º 0935^16.7BEBRG, e demais jurisprudência nele citada.

134 O que implica, por exemplo, que serão ilegais eventuais diligências de penhora realizadas enquanto deva encontrar-se suspenso. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14.07.2022, proferido no âmbito do Processo n.º 00064/22.6BEMDL.

fiscal, impondo-se a sua declaração (independentemente de qualquer pedido do executado) ao órgão de execução fiscal, na sua tramitação regular do processo; e ao juiz, nos processos jurisdicionais que sejam enxertados no seu âmbito. Reconhece o Supremo Tribunal Administrativo que esta “é uma especificidade do Direito fiscal que se impõe por razões de ordem pública”<sup>135</sup>, e que se limitará ao processo de execução fiscal. Neste sentido, tem sustentado que a prescrição não será de conhecimento oficioso no âmbito do processo de impugnação judicial, embora nele possa ser incidentalmente apreciada, em vista a averiguar da utilidade da prossecução da lide<sup>136</sup>, porquanto será inútil apreciar a invalidade de ato tributário que títule obrigação extinta por prescrição<sup>137</sup>. Apenas assim sucederá, no entanto, se o processo disponibilizar todos os elementos factuais necessários ao seu conhecimento (sem necessidade de averiguação adicional)<sup>138</sup>.

Na ausência de disposição que expressamente prescreva a oficiosidade do conhecimento da prescrição no âmbito procedimental, coloca-se a questão de saber se aquela apenas poderá ser declarada na sequência da sua invocação pelos respetivos interessados (mormente, os sujeitos passivos adstritos ao cumprimento da obrigação que considerem prescrita) ou se podem (devem?) os órgãos administrativos dela conhecer independentemente de qualquer invocação?

Consideramos que a prescrição deverá ser oficiosamente conhecida fora do processo de execução fiscal (ainda em sede procedimental), portanto, independentemente de qualquer invocação pelos interessados na sua declaração.

Importa considerar que a prescrição constitui uma forma de extinção das obrigações<sup>139</sup>, essencialmente orientada pelos valores da certeza e segurança jurídica<sup>140</sup>.

Se assim é e revestindo as obrigações tributárias (naturalmente se incluindo aquelas de que seja credora a Segurança Social) natureza publicista, não vemos como possam ser cobradas após a sua extinção, a qual ocorre *ope legis*, por mero decurso do prazo previsto para o efeito. Independentemente do revestimento protetor civilisticamente conferido às “obrigações naturais” (artigos 402.º a 404.º do CC) – que, com muita dificuldade conce-

135 Ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04.11.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 0234/15.

136 Nos termos da al. e), do artigo 277.º do CPC, aplicável ao processo tributário nos termos da al. e), do artigo 2.º do CPPT.

137 Ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 08.01.2020, proferido no âmbito do Processo n.º 01/99.0BUPRT, e a jurisprudência aí citada.

138 Ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 04-07-2018, proferido no âmbito do Processo n.º 01433/17.

139 O que se revela manifesto pela própria inserção sistemática do seu regime na LGT (Capítulo IV – “Extinção da relação jurídica tributária”).

140 Neste sentido, salienta o Supremo Tribunal Administrativo que “o instituto da prescrição numa lógica de direito civil visa penalizar a inércia do credor em obter o cumprimento da obrigação por parte do devedor”, mas no contexto tributário (aqui se incluindo, as contribuições e quotizações para a Segurança Social), “dado o carácter indisponível do crédito, o fundamento da prescrição reside sobretudo «em puras considerações de certeza e segurança jurídica”. Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27.01.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0287/15. Aprofundando esta temática, ESEVERRI, Ernesto, *La Prescripción Tributaria, En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant lo Blanch, 2012, págs. 13-ss.

bemos nos quadros de um Estado de Direito, por constituir a negação da própria juridicidade, ao conferir um revestimento protetor a parâmetros extrajurídicos (“a-jurídicos”) –, o mesmo juízo jamais poderá prevalecer num âmbito publicista<sup>141</sup>.

Uma vez mais se aludindo às determinações do princípio da legalidade (nas dimensões de precedência e prevalência de lei), será de excluir que possa o credor de uma obrigação pública (coativa) exigir ou sequer aceitar o cumprimento de uma obrigação que (já) não existe<sup>142</sup>.

Uma cobrança nestas condições, ainda que “voluntária”, sempre seria desprovida de substrato normativo fundamentador<sup>143</sup>.

A oficiosidade do conhecimento da prescrição será uma consequência lógica da natureza coativa da obrigação tributária<sup>144</sup>. Deve ser conhecida / declarada<sup>145</sup> oficiosamente, sempre que, concretamente, se verifique, independentemente de qualquer pedido do sujeito que dela beneficia e quer tenha ou não sido já instaurado um processo de execução fiscal.

Quando não tenha ainda sido instaurado o processo de execução fiscal, uma vez que se encontre prescrita a obrigação contributiva, a sua instauração será um ato espúrio e desprovido de qualquer efeito útil, porquanto no seu âmbito impenderá sobre o órgão de execução fiscal o dever de (declarar a prescrição e) o extinguir imediatamente. No fundo, a admitir-se a impossibilidade de conhecimento procedimental (independentemente da invocação pelos interessados) da prescrição, tal determinaria a necessidade de os órgãos administrativos praticarem um conjunto de atos que (abstratamente) são dirigidos à cobrança da dívida, mas que sabem que são (concretamente) inúteis e ilegítimos.

141 Sobre o problema, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, págs. 149-150.

142 Constituindo uma garantia dos contribuintes, a prescrição está sujeita a um estrito princípio de legalidade tributária e reserva de lei formal, o que implica isto que todas as soluções adotadas para a sua disciplina devem ser “direta e normativamente modeladas pelo legislador tributário, não restando espaço, nem para a autonomia da vontade — v.g., atos de modificação dos prazos ou de renúncia aos mesmos —, nem para espaços livres ou discricionários de valoração, nem para integração de lacunas por analogia (v.g., com o Código civil)”. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª edição, Almedina, 2021, 504.

143 Por esta razão, consideramos equivocado o posicionamento jurisprudencial que (suportando-se no disposto no n.º 2, do artigo 304.º do CC) procura na “voluntariedade” do pagamento o critério determinante para decidir se será (ou não) de restituir os contribuintes quando procedam ao pagamento de obrigações tributárias prescritas. A este respeito, confrontar, entre outros, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 13.09.2017, proferido no Processo n.º 0954/17, e de 10.07.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0912/13; ou o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 16.09.2021, proferido no âmbito do Processo n.º 4728/14.0T2SNT-A.L1-8.

Será, por isso, de reconhecer ter o legislador espanhol sido mais cauteloso quanto a este aspeto, determinando de modo particularmente assertivo, no artigo 69.º da Lei Geral Tributária espanhola, que a prescrição será de conhecimento oficioso, mesmo nos casos em que o contribuinte haja procedido ao pagamento. Com esta disposição, foi o legislador espanhol ao encontro do que havia sido decidido pelo Tribunal Supremo, a 08.02.1995 (RJ 1995/1007), o qual esclareceu que a prescrição tributária não será suscetível de renúncia (expressa ou tácita).

144 Em sentido próximo, ver ESEVERRI, Ernesto, *La Prescripción Tributaria, En la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant lo Blanch, 2012, 273.

145 Trata-se de um ato meramente recognitivo, por via do qual se declara uma realidade já consolidada (a extinção da obrigação por decurso do prazo legalmente previsto para a sua cobrança), sem que se lhe associe qualquer efeito constitutivo.

Neste ponto, importa considerar que a atividade administrativa (portanto, ao que interessa a atuação procedimental da Segurança Social) está sujeita a um conjunto de princípios (constitucionais e com concretização legal) que apontam claramente para a necessidade de os órgãos administrativos competentes para a cobrança conhecerem e declararem a prescrição das obrigações, ainda que a mesma não seja invocada perante eles. E, será assim, uma vez que, para além de constituir um comportamento atentatório do princípio da boa-fé, a instauração de um processo de execução fiscal em vista à cobrança de uma dívida prescrita (extinta), para que, logo de seguida, se imponha a obrigação de o extinguir, configurará um ato inútil<sup>146</sup> e (por isso) desadequado a produzir o efeito arrecadatório pretendido<sup>147</sup>, revelando-se desalinhado com a vinculação teleológica da atividade administrativa à prossecução do interesse público<sup>148</sup>.

Comportamento esse que – e este é um aspeto deveras importante – implica graves consequências para a esfera jurídica dos sujeitos visados (executados), os quais serão confrontados com a necessidade de proceder ao pagamento da dívida exequenda ou (em alternativa) prestar garantias adequadas<sup>149</sup>, sob pena de verem o respetivo património (ou até de terceiros, como sucederá nos casos de responsabilidade tributária) ser atingido por (injustificadas) diligências de penhora e de enfrentarem as consequências legalmente previstas para a falta de situação contributiva regularizada, até que venha a prescrição a ser declarada no processo de execução fiscal, pelo órgão de execução fiscal ou pelo órgão jurisdicional competente (neste segundo caso, com os custos decorrentes do acionamento dos meios de reação legalmente predispostos para a sua obtenção, como será o caso do pagamento de custas judiciais e de honorários com mandatários judiciais).

#### IV. SÍNTESE CONCLUSIVA

As dívidas à Segurança Social (como as contribuições, quotizações e quantias que se lhes associam acessoriamente) têm natureza pública e são caracterizadas pela respetiva coati-

146 O princípio da celeridade exige que a Administração se abstenha da prática de atos inúteis e a instauração de um processo de execução fiscal com o propósito de arrecadar uma obrigação prescrita será desprovido de utilidade.

147 Do princípio da proporcionalidade, enquanto critério orientador da atuação administrativa, em geral, mas com particular importância nas suas manifestações de caráter restritivo (como será o caso da instauração de um processo de cobrança coerciva), decorre (entre outras) a exigência de que a Administração pratique apenas os atos que se revelem aptos a desencadear os efeitos que através deles se pretenda ver produzidos.

148 Como explica FREITAS DA ROCHA, a atuação administrativa encontra-se (legal e constitucionalmente) vinculada à prossecução do interesse público e a arrecadação de receita representa, nesse contexto, um papel preponderante. Todavia, não existe um interesse público na arrecadação de receita a todo o custo, mas apenas daquela que se processe em termos juridicamente conformes. Por assim ser, sustenta o autor que da articulação dos princípios da verdade material e do inquisitório, se imporá o conhecimento oficioso da prescrição no âmbito do procedimento (tributário). Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª edição, Almedina, 2021, págs. 517-518.

149 Salvo, naturalmente, nos casos em que essa prestação lhes possa ser dispensada, nomeadamente, por efeito da aplicação do n.º 4, do artigo 52.º da LGT, desde que aleguem e demonstrem o cumprimento dos respetivos pressupostos aplicativos.

vidade. Por assim ser, os aspetos relativos à sua constituição e determinação contenciosa correspondem à concreta e exata aplicação de regimes legais à realidade sociológica verificada, sem que, nesse contexto, a vontade das partes das relações jurídicas contributivas constitua um fator determinante (sequer relevante), o mesmo sucedendo a respeito de outras dimensões, como será o caso da sua modificação subjetiva daquelas relações (mormente, no que respeita à aplicação do regime de responsabilidade tributária) ou da sua extinção (nomeadamente, por efeito da prescrição).

Nestes domínios, para além de uma forte orientação teleológica por critérios de interesse público, vigora um estrito princípio da legalidade que se manifesta tanto ao nível da criação normativa, como da sua aplicação. Por assim ser, a respeito dos focos de problematidade que abordarmos no presente escrito e pelas razões que nele cuidamos desenvolver, deverão prevalecer os seguintes entendimentos:

- (i) Será de recusar a possibilidade de o exercício da responsabilidade tributária no âmbito da cobrança coerciva de dívidas à Segurança Social, ocorrer a pedido do (putativo) responsável tributário, com preterição das condições substantivas e adjetivas legalmente previstas para o efeito;
- (ii) Será de reconhecer a oficiosidade do conhecimento da prescrição das dívidas à Segurança Social, tanto na pendência do processo de execução fiscal, como antes da sua instauração.