

Ex.^{mo} Senhor
Presidente do Conselho Diretivo
do Instituto de Gestão Financeira da
Segurança Social, I. P.
Av.^a Manuel da Maia, n.º 58
1049-002 LISBOA

Vossa Ref.^a
DGD-DRExec
4683/2012

Vossa Comunicação
Ofício n.º S 4683
de 21.05.2012

Nossa Ref.^a
Proc.º R – 3879/11 (A2)

Assunto: *Queixa apresentada na Provedoria de Justiça. Reversão contra responsáveis subsidiários. Dispensa de pagamento de custas e juros de mora.*

RECOMENDAÇÃO N.º 17/A/ 2012

- Art.ºs 8.º, n.º 1 e 20.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 9/91, de 9 de abril¹ -

I

- Enunciado -

1. Em 25 de agosto de 2011 deu entrada neste Órgão do Estado queixa apresentada no interesse de T. e J., executados por reversão das dívidas da sociedade C., Ld.^a, com o NIPC, de que são gerentes, exigidas nos processos de execução fiscal n.ºs 110120070106425 e ap.º (1101200701062433), conforme as certidões de dívida do Centro Distrital de Lisboa do Instituto da Segurança Social, I. P., das quantias de € 4 355,65 (cotizações) e de € 9 370,23 (contribuições), respetivamente, num total de € 13.725,88, como constava do DUC n.º 1011011173000187670, emitido em 6 de maio de 2010.
2. De entre os documentos juntos à queixa conta-se o requerimento remetido à Secção de Processo Executivo de Lisboa I, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança

¹ Na redação dada pelas Leis n.ºs 30/96, de 14 de agosto, e 52-A/2005, de 10 de outubro.

Social, I. P., por fax datado de 15 de maio de 2010 e, posteriormente, por carta registada com aviso de receção, ali recebida em 19 de maio de 2010, a que ambos os executados fizeram juntar cópia do talão do pagamento efetuado por Multibanco, em 8 de maio de 2010, a favor da entidade 20181, com a referência de pagamento 871 328 603, pela quantia de € 13 725,88, requerendo que, nos termos do n.º 5 do artigo 23.º, da Lei Geral Tributária, fosse extinta a execução contra si revertida.

3. Para além do requerimento identificado no ponto precedente, vem ainda junta à queixa a cópia de novo requerimento apresentado presencialmente na sobredita Secção de Processo Executivo, em 3 de novembro de 2010, no qual os executados por reversão:
 - a) Dizem ter sido “citados da reversão aos 28-04-2010”;
 - b) Declaram ter ambos pago a quantia de € 13 725,88, em 8 de maio do mesmo ano;
 - c) Voltam a requerer a extinção da execução contra si, por terem pago a quantia exequenda dentro do prazo da citação;
 - d) O executado J. requer “que seja levantada, de imediato, a penhora que incide sobre a sua conta bancária sedeadada no Banco Português de Negócios”.

4. Através do ofício com a referência DGD-5406/2011 – 206273185, de 22 de março de 2011, com cópia junta à queixa, foi a queixosa T. notificada da penhora do seu reembolso de IRS, até ao montante de € 6 932,82, à ordem da execução fiscal antes identificada.

II

- Apreciação -

5. O processo de execução fiscal para cobrança coerciva das dívidas à Segurança Social rege-se pelo Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro, sendo-lhes subsidiariamente aplicáveis a Lei Geral Tributária (LGT) e o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – (cfr. o artigo 6.º do mencionado Decreto-Lei).

6. A reversão das dívidas de uma pessoa coletiva contra os responsáveis subsidiários, de entre os quais os membros dos seus órgãos estatutários (MOE), a que se refere o n.º 1 do artigo 24.º, da Lei Geral Tributária (LGT), traduz-se numa modificação subjetiva da execução, pelo chamamento de quem não sendo o devedor originário e não constando do título executivo, adquire a qualidade de executado no momento da citação pessoal, com todos os direitos e obrigações a ela inerentes.
7. A responsabilidade subsidiária abrange, **nos termos fixados na lei**, não só a dívida tributária principal mas também os juros compensatórios e moratórios que forem devidos pelo devedor originário, tal como os encargos que este deveria pagar, designadamente as custas do processo de execução fiscal (cfr. o n.º 1 do artigo 22.º, da LGT); uma das exceções consagradas na lei é a prevista no n.º 5 do artigo 23.º, da LGT, que isenta de custas e juros de mora o responsável subsidiário que, dentro do prazo de oposição, proceda ao pagamento da dívida exequenda.
8. Por outro lado, a responsabilidade dos MOE entre si é solidária, pelo que, tendo sido citados na mesma data, e correndo para ambos o prazo de oposição à data do pagamento da quantia exequenda por um deles, a dispensa do pagamento de custas e de juros de mora aproveita a ambos.
9. Nesse sentido, se solicitou à Senhora Coordenadora da Secção de Processo Executivo de Lisboa 1 que ponderasse a imediata extinção das execuções fiscais contra os responsáveis subsidiários da sociedade C., Ld.^a, com o consequente cancelamento das penhoras em curso e, caso já tivesse sido transferido o valor do reembolso de IRS da MOE T., a restituição do respetivo valor à interessada.
10. Através do ofício com a referência DGD-DRExec 16687/2011, de 29 de setembro de 2011, foi prestada a este órgão do Estado a seguinte informação:
 - a) Os MOE T. e J. foram citados em 5 de maio de 2010 e 29 de abril de 2010, respetivamente;
 - b) A penhora do reembolso de IRS da MOE T. tinha decorrido de erro já sanado, sem transferência de valores;

- c) “No que respeita ao MOE J., atento o facto de o DUC para pagamento integral da quantia exequenda, no prazo legal para esse efeito, ter sido emitido em nome da outra MOE, apenas relativamente àquela foi concedida e registada a isenção do pagamento de juros e custas (...) Desta forma, foram ordenadas as penhoras de saldos de contas bancárias e de reembolso de IRS do MOE J.”.

11. Fizeram os meus colaboradores notar ao antecessor de V. Ex.^a a distinção entre responsabilidade tributária solidária e responsabilidade tributária subsidiária, tendo em conta que:

- a) Em regra, a responsabilidade pelas dívidas de outrem (responsabilidade subsidiária), em caso de pluralidade de responsáveis, é conjunta, como decorre do disposto no n.º 1 do artigo 160.º, do CPPT, em que se determina que a dívida seja revertida contra cada um deles, pela quantia por que respondem²;
- b) Salvo disposição legal em contrário, a solidariedade passiva originária apenas é solidária quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais do que uma pessoa (cfr. o n.º 1 do artigo 21.º, da LGT), o que não é, manifestamente, a situação dos gerentes perante as dívidas da sociedade, exceto no que respeita às sociedades de responsabilidade ilimitada em liquidação (cfr. o n.º 2, do artigo 21.º, da LGT);
- c) Em derrogação da regra referida na antecedente alínea a), dispõe o n.º 1 do artigo 24.º, da LGT, que a responsabilidade dos MOE das pessoas coletivas é subsidiária em relação a estas e solidária entre si;

² Cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Vol. III, 6.ª Edição, Lisboa, 2011, a págs. 110 e seguintes (comentários ao artigo 160.º, do CPPT), em que se escreve:

“A responsabilidade dos responsáveis subsidiários, entre si, pode ser solidária ou conjunta. Quando existe solidariedade entre os responsáveis subsidiários, cada um deles responde pelo pagamento integral da dívida e este libera-os a todos (...)”.

(...)

“Assim, a responsabilidade dos responsáveis subsidiários, entre si, será conjunta nos casos em que não estiver prevista na lei a solidariedade”.

No entanto, como sublinha o Autor, a responsabilidade solidária, entre si, está prevista na lei para a maior parte das situações que se encontram na prática, nomeadamente a dos administradores, diretores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados, nos termos do n.º 1 do artigo 24.º, da LGT.

- d) Sendo a responsabilidade dos gerentes **subsidiária em relação à sociedade e solidária entre si**, tal significará que, na falta de bens da devedora originária, poderá ser chamado à execução qualquer dos responsáveis subsidiários, por reversão da execução fiscal, podendo o credor exigir a qualquer um dos responsáveis solidários a totalidade da prestação;
- e) O pagamento da execução por um dos MOE, no prazo de oposição em curso para todos os MOE, apenas poderá determinar que a mesma prossiga, nos termos do n.º 6 do artigo 23.º, da LGT, contra o devedor originário ou contra o responsável solidário (do devedor originário e não do MOE que pagou o que era exigível à data do pagamento, por todos eles serem responsáveis solidários entre si e não responsáveis solidários relativamente ao devedor originário³).

12. Contrariamente ao que seria razoável esperar-se, viria o antecessor de V. Ex.^a a remeter para a decisão proferida pela Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, em 14 de fevereiro do corrente ano, no processo 05380/12, que correu termos pelo 2.º Juízo, em que se remete para o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários no âmbito da responsabilidade subsidiária.

13. Nos termos do sumário daquele Acórdão, em que se sintetiza a fundamentação da decisão que julgou procedente o recurso interposto pelo Representante da Fazenda Pública, pode ler-se que: “Não utilizando a prerrogativa legal prevista no art.º 23, n.º 5, da L.G.T., o responsável subsidiário também entra em situação de mora, passando a ser responsável pelo pagamento, não só da dívida tributária principal, mas também dos juros compensatórios e moratórios que forem devidos pelo devedor originário,

³ Continua o Autor citado na nota precedente, *ibidem*, após fazer referência ao âmbito da responsabilidade subsidiária, em que se incluem as custas e juros de mora devidos na execução fiscal:

“ (...) no n.º 6 do mesmo art. 23.º estabelece-se que esta isenção não afecta a obrigação do devedor originário e do responsável solidário pelo pagamento dos juros de mora e das custas, se lhe vierem a ser encontrados bens (...)

O responsável subsidiário, na sequência da reversão ad execução fiscal, pode efectuar o pagamento da quantia exequenda (...)

Efectuado este pagamento pelo responsável subsidiário, ficarão em dívida as custas e os juros de mora, pelo que a execução não tem, forçosamente, de se extinguir, podendo prosseguir contra o devedor originário ou contra os responsáveis solidários. No entanto (...) se não forem entretanto descobertos novos bens penhoráveis a execução não poderá prosseguir imediatamente contra estes, dependendo esse prosseguimento de lhes virem a ser encontrados bens (n.º 6 daquele art. 23.º).”

tal como os encargos que este deveria pagar, designadamente as custas do processo de execução fiscal.”.

- 14.** Porém, a atentar-se nos factos dados como provados na sentença recorrida, verifica-se que a reclamante/recorrida (A) foi citada para a execução fiscal em 28/12/2010, não tendo procedido ao pagamento dentro do prazo de oposição; que o responsável subsidiário (D), tendo sido citado para a execução em 3/03/2011 e efetuado o pagamento integral da quantia exequenda em 30/03/2011, dentro do prazo de oposição, beneficiou da isenção de custas e juros de mora, benefício que não poderia estender-se à reclamante/recorrida (A), por se não ter socorrido da prerrogativa prevista no n.º 5 do artigo 23.º, da LGT.
- 15.** Não existe, pois, qualquer paralelismo possível entre a situação decidida pelo Tribunal Central Administrativo no Acórdão mencionado e a dos queixosos T. e J., citados em 5 de maio de 2010 e 29 de abril de 2010, respetivamente, que procederam ao pagamento da dívida contra eles revertida, em 8 de maio de 2010, dentro do prazo em que cada um deles poderia deduzir oposição à execução fiscal, ou seja, dentro do prazo de 30 dias a contar da data da citação pessoal de cada um deles (cfr. o n.º 1 do artigo 203.º, do CPPT).
- 16.** Nem adianta dizer-se que a execução fiscal prossegue contra o “MOE J., atento o facto de o DUC para pagamento integral da quantia exequenda, no prazo legal para esse efeito, ter sido emitido em nome da outra MOE”:

 - a)** Por um lado, dada a incindibilidade do DUC n.º 1011011173000187670, emitido em 6 de maio de 2010, que apenas poderia ter sido pago por aquele em cujo nome foi emitido;
 - b)** Por outro, dada a solidariedade passiva de ambos os MOE, nas relações entre si, segundo o regime da solidariedade regulado pelos artigos 512.º e seguintes, do Código Civil, em que “cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera (...).”.
- 17.** Ora, se a execução fiscal não pode prosseguir contra o MOE que não procedeu ao pagamento pelo facto de um outro MOE, igualmente citado, ter efetuado esse

pagamento dentro do prazo que ambos tinham para deduzir oposição, beneficiando do disposto no n.º 5 do artigo 23.º, da LGT, e, de acordo com Jorge Lopes de Sousa, não pode prosseguir contra o devedor originário ou contra os responsáveis solidários, se não lhes vierem a ser encontrados bens, as conclusões lógicas serão a da sua extinção, quanto aos responsáveis subsidiários e a da sua declaração em falhas, quanto ao devedor originário, no que respeita à dívida de custas e juros de mora⁴ - ⁵.

III

- Conclusões –

18. Face a todo o exposto, é possível sistematizar as seguintes conclusões:

- a) Os MOE das pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas a que se refere o n.º 1 do artigo 24.º, da LGT;
- b) A efetivação da responsabilidade subsidiária dos MOE opera pela via da reversão da execução fiscal (n.º 1 do artigo 23.º, da LGT), adquirindo aqueles a qualidade de executados, com a citação pessoal;
- c) O MOE que pague a dívida exequenda dentro do prazo de oposição beneficia de isenção de custas e juros de mora, nos termos do n.º 5 do artigo 23.º, da LGT;
- d) Sendo o pagamento efetuado por um dos MOE quando ainda não decorreu o prazo em que os restantes MOE citados podem deduzir oposição, todos eles

⁴ Cfr. SOUSA, Alfredo José de e PAIXÃO, José da Silva, “Código de Processo Tributário – Comentado e Anotado”, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 1998, pág. 527, em anotação ao artigo 246.º, que corresponde ao atual artigo 160.º, do CPPT, para a situação em que a quantia exequenda foi paga pelo devedor originário, remanescendo a dívida do acrescido da execução fiscal:

“Se o responsável originário não tiver mais bens penhoráveis e se se mostrar paga tão-somente a *dívida exequenda*, não deverá ordenar-se a reversão contra o responsável subsidiário para cobrança dos respectivos juros de mora e custas.

(...)

Daí que a execução, na situação em apreço, deva ser declarada em falhas (art. 351.º).”.

⁵ A declaração em falhas, prevista no anterior artigo 351.º, do Código de Processo Tributário e, atualmente, no artigo 272.º, do CPPT, consiste no arquivamento provisório da execução fiscal (dívida exequenda e acrescido), nomeadamente se se demonstrar a falta de bens penhoráveis do executado, seus sucessores e responsáveis solidários ou subsidiários, mas que pode ser reaberta se, dentro do prazo de prescrição, vierem a ser encontrados bens penhoráveis.

beneficiam da prerrogativa exercida por apenas um deles (dispensa de pagamento de custas e juros de mora), dada a solidariedade passiva entre si.

Assim, de acordo com as motivações acima expostas e nos termos do disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Estatuto do Provedor de Justiça,

Recomendo

- A) A extinção dos processos de execução fiscal n.ºs 110120070106425 e ap.º (1101200701062433), contra o gerente da sociedade C., Ld.ª, J.;**
- B) O cancelamento das penhoras que incidem sobre o saldo da conta bancária e sobre o reembolso de IRS do MOE J.;**
- C) A restituição ao executado das quantias que, provenientes das referidas penhoras, tenham sido indevidamente transferidas para os processos de execução fiscal n.ºs 110120070106425 e ap.º (1101200701062433), acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal.**
- D) A divulgação do entendimento vertido na presente Recomendação pelas Secções de Processo Executivo do Instituto a que V. Ex.ª preside, a fim de ser adotado em todos os casos futuros desta natureza.**

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 38.º, do Estatuto do Provedor de Justiça, deverá V. Ex.ª comunicar-me o acatamento desta Recomendação ou, porventura, o fundamento detalhado do seu não acatamento, no prazo máximo de sessenta dias, informando sobre a sequência que o assunto venha a merecer.

Com os meus melhores cumprimentos.

O PROVIDOR DE JUSTIÇA,

(Alfredo José de Sousa)