

FISCO

DOCTRINA

JURISPRUDÊNCIA

LEGISLAÇÃO

J. CARLOS GOMES SANTOS:
O CRÉDITO FISCAL DO IRC

RUI CORREIA DE SOUSA:
AS COMISSÕES FISCAIS DE REVISÃO

MICHAEL FELDHOFF:
A TRIBUTAÇÃO DO CASH-FLOW
E RESPECTIVA PROBLEMÁTICA

SETEMBRO 91
ANO 2
MENSAL
1000\$00

23

- 2** Nota de abertura
Cash-flow vs. lucro tributável
- 3** J. Carlos Gomes Santos
Crédito de IRC (Artigo 72.º do CIRCS):
Atenuação da dupla tributação
económica ou benefício fiscal?
- 7** Rui Correia de Sousa
As Comissões Distritais de Revisão
- 12** Michael Feldhoff
A tributação do «cash-flow» e respectiva
problemática
- 27** Jurisprudência
- Privilégios creditórios
 - O regime das execuções da Caixa Geral dos Depósitos

- 37** Decisões administrativas
- IRS – Declarações
 - Rendas de partes comuns de prédios
 - Obrigações fiscais – Artigo 127.º do CIRCS
 - Transparência fiscal
 - Período de tributação diferente do ano civil
 - Encargos com férias
 - Dupla tributação económica
 - Rendimentos agrícolas – regime transitório
 - Crédito fiscal por investimento
 - IVA – Subempreitadas
 - IVA – Floricultura
 - IVA – Prestação de caução em contrato de aluguer de viaturas
 - IVA – Adubos para plantas e produtos fitofarmacêuticos
 - Alterações ao Código do IVA e legislação complementar
 - Infracções fiscais
 - Correção monetária nas mais-valias
 - Sócios de cooperativas de habitação
 - IRS – Pequenos retalhistas
 - IRS – Pagamentos por conta em 1990
 - IRS – Pagamentos em prestações
 - IRS – Despesas de saúde: alcoolismo e toxico-dependência

Legislação (destacável)

FISCO

■ DOCTRINA - JURISPRUDÊNCIA - LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira ■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), António Borges (econ.-ROC-ISCTE), A. Brás Carlos (DGCI/FDC), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), J. Ribeiro de Almeida (Consultead), Eduardo Cabrita (jur.-IGF-FDL), Eduardo Paz Ferreira (adv.-FDL), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Chaves de Almeida (econ.-APOTEC), Luís Máximo (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Pedro Leandro (econ.-ROC-ISCTE), Ricardo Sá Fernandes (adv.-FDL), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ DIRECÇÃO COMERCIAL: António Manso ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes ■ ORIENTAÇÃO GRÁFICA: Raimundo Santos ■ REVISÃO: José Imaginário ■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ REVISÃO: Maria José Mascarenhas ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. — R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. — 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Sodilivros, Trav. Estêvão Pinto, 6-A, 1000 Lisboa. Telef. 658902/3

■ PROPRIEDADE: Edifisco — Sociedade de Informação Fiscal, Lda. — Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897 ■ ADMINISTRAÇÃO E PUBLICIDADE: Rua de Santa Marta n.º 47, 2.º Dto. — 1100 Lisboa ■ Telefones: 3528525/35—3528735/45/54

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1000\$00 ■ Assinatura anual: 7000\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa, Tels.: 3528525—3528535 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

Privilégios creditórios

Recurso n.º 11 943
Acórdão de 31 de Janeiro de 1990

Assunto: Reclamação de créditos. Sub-rogação. Título executivo. Graduação de créditos, havendo imóvel e móveis.

Sumário: 1. Em matéria tributária, só se verifica a sub-rogação quando o terceiro pagar o imposto em dívida e seja previamente requerida a declaração de sub-rogação; 2. O sub-rogado fica na posição do credor que lhe transmitiu o crédito; 3. Se o credor pode extrair um título executivo ou se já o detinha, o sub-rogado quando lhe for conferida a sub-rogação passa a fruir de título executivo; 4. Tem a categoria de título executivo a sub-rogação autorizada pelo Centro Regional de Segurança Social por conter os requisitos exigidos pelos artigos 153.º, 154.º e 155.º do CPCI; 5. Se foram vendidos um bem imóvel e bens móveis, deve haver graduação com base no valor do imóvel e outra com referência ao produto da venda dos bens móveis.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SUPREMO TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso Tributário
Contencioso Tributário Geral

Recurso n.º 11 943, em que são recorrente o Banco Português do Atlântico, EP e recorrido António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda, e de que foi relator o Exmo. Conselheiro Doutor Francisco Rodrigues Pardal.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Na Repartição de Finanças de Póvoa de Varzim foi instaurada, em 23 de Setembro de 1987, a execução fiscal n.º 1341/87, contra INTEBIS — Indústria Têxteis de Beiriz, Lda., com sede no lugar de Calves, freguesia de Beiriz, concelho de Póvoa de Varzim, para cobrança coerciva de 32 882 395\$00,

proveniente do imposto de transacções relativo aos meses de Outubro e Novembro de 1985, com juros de mora a contar de 14 de Julho de 1987.

Feita a penhora, em 10 de Outubro de 1988, da unidade fabril da executada constituída por um prédio urbano e diversas máquinas e móveis, procedeu-se, em 22 de Novembro de 1988, à venda por propostas em carta fechada pelo preço de 110 000 000\$00.

Sobre o produto da venda judicial vieram reclamar créditos:

a) *O Banco Português do Atlântico* — 232 559 365\$40, constante de livranças aceites pela executada a que acrescem juros do montante de 63 847 775\$36, garantido por hipoteca incidente sobre a unidade fabril vendida;

b) *A Fazenda Nacional*, os créditos referentes ao IVA:

1 — 7 566 283\$00, com juros de mora desde 27 de Setembro de 1985, do montante de 352 089\$00;

2 — 3 598 420\$00 relativo ao período compreendido entre 1 e 31 de Maio de 1988 ainda em fase de cobrança eventual;

c) *António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda* — 60 396 071\$00, acrescido de juros do montante de 40 397 244\$00 proveniente de um crédito do Centro Regional de Segurança Social do Porto, referente aos meses de Agosto a Dezembro de 1985 e de Janeiro a Agosto de 1986 e relativo a contribuições para a Segurança Social e quotização para o Fundo de Desemprego, que lhe foi transmitido por sub-rogação por aquele centro regional com todas as garantias e direitos que lhe competiam, gozando do privilégio imobiliário e mobiliário;

d) *Banco Espírito Santo e Comercial de Lisboa (BESCL)* — a quantia de 20 000 000\$00 constante de três livranças garantidas pelo penhor mercantil até àquela quantia.

O M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto — 4.º Juízo — por despacho de 1 de Fevereiro de 1989 admitiu liminarmente todas as

reclamações de créditos deduzidos.

O Banco Português do Atlântico (BPA) veio impugnar a reclamação de créditos apresentada por António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda com os fundamentos de que os créditos por contribuições e quotizações são indisponíveis, são inseparáveis do respectivo titular, por isso os referidos privilégios estão ligados à entidade credora, a sub-rogação de créditos é de carácter excepcional e o crédito não assenta em título executivo.

O credor António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda respondeu manifestando-se pela improcedência da impugnação devendo o crédito ser reconhecido.

O M.º Juiz recorrido julgou não provada e improcedente a impugnação deduzida pelo BPA e, em consequência, verificando o crédito reclamado e considerou reconhecidos todos os outros créditos reclamados que não foram impugnados (artigo 868.º, n.º 4, do Código de Processo Civil) pela razão simples de quando foram admitidos (artigo 866.º, n.º 1, do CPC) se verificou que estavam preenchidas as condições da lei — garantia real e constarem de título executivo (artigos 226.º do CPCI e 865.º, n.º 1 e 2 do CPC) e tempestividade da reclamação — procedendo em seguida a graduação pela ordem seguinte:

1. Em primeiro lugar os créditos da Fazenda Nacional tanto o exequendo como o crédito reclamado (excepto o do montante de 3 598 420\$00) por gozarem do privilégio mobiliário e respectivos juros de mora;

2. Em segundo lugar, o crédito reclamado por António Carlos Miranda, na qualidade de sub-rogado do Centro Regional de Segurança Social do Porto — crédito e juros — por fruírem do privilégio imobiliário e mobiliário;

3. Em terceiro lugar, o crédito do BESCL — crédito e juros — com o limite de 20 000 000\$00 e pelo valor da venda dos bens móveis até 25 000 contos, fruindo da garantia do penhor mercantil;

4. Em quarto e último lugar — o crédito e juros de mora — o BPA sobre todo o valor da venda dos bens (*i. é.*, 110 000 contos), garantido por hipoteca.

As custas da execução saem precípua do produto dos bens vendidos (artigo 455.º do CPC).

Notificada a sentença, só o BPA veio interpor recurso para este Supremo Tribunal [artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF] formulando as conclusões seguintes:

1. O senhor António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda arrogou-se credor da quantia de 100 793 315\$00 em virtude de, segundo alegou, ter ficado sub-rogado em todos os direitos de crédito do Centro Regional de Segurança Social do Porto emergentes de contribuições para a Segurança Social e quotizações para o Fundo de Desemprego;

2. Só que tais créditos são indisponíveis atento o disposto no artigo 577.º do Código Civil. As citadas obrigações (contribuições e quotizações) são devidas à Segurança Social por razões de interesse e ordem pública e têm em vista a obtenção de fundos com vista à concessão de benefícios (v. g. pensões e subsídios);

3. Pelo que o pagamento efectuado pelo António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda, extinguiu a relação jurídica existente entre o Centro Regional de Segurança Social do Porto e a Intebis - Indústria Têxteis de Beiriz, SA, sem lhe ter sido transmitida essa relação dada a intransmissibilidade dos créditos daquela entidade;

4. Mas ainda que porventura se entenda que os citados créditos do Centro Regional de Segurança Social do Porto podiam ser cedidos a terceiros, nunca porém a transmissão de tais créditos poderia implicar a transmissão dos privilégios especiais constituídos exclusivamente a favor das Instituições de Previdência, face ao disposto no artigo 582.º do Código Civil aplicável à sub-rogação do artigo 549.º do mesmo diploma;

5. É manifesto que os privilégios creditórios de que gozam os créditos da Segurança Social são inseparáveis da entidade titular. O fundamento ou a razão de ser dos ditos privilégios radicam na pessoa jurídica que é titular de tais créditos;

6. O Juiz a quo ao decidir que os créditos em causa do Centro Regional

de Segurança Social eram transmissíveis e acompanhados das respectivas garantias violou os artigos 577.º e 582.º do Código Civil (este aplicável ex vi artigo 594.º deste diploma);

7. E violou também o artigo 865.º, n.º 2, pois a reclamação deduzida pelo aludido António Carlos Miranda não tem como base um título executivo;

8. O documento que ele juntou não passa de uma simples declaração, constante de um documento particular, não tem a natureza de certidão, não está devidamente autenticada, e também não possui alguns dos requisitos previstos no artigo 156.º do CPCI e no artigo 9.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 511/76;

9. E ao considerar tal documento com força executiva o Juiz a quo violou também os artigos 155.º e 156.º, do CPCI e o artigo 9.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 511/76;

10. O crédito reclamado pelo António Carlos Miranda não devia pois ter sido verificado;

11. A sentença de que se recorre ao verificar o crédito reclamado pelo António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda, e ao graduá-la, violou entre outras disposições legais os artigos 577.º, 582.º (aplicável ex vi artigo 594.º), todos do Código Civil, artigos 865.º, n.º 2, do CPC, 155.º e 156.º, do CPCI, 9.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho e ainda o artigo 226.º, do CPCI;

12. Por outro lado, a sentença de que se recorre não graduou correctamente os vários créditos reclamados;

13. Os créditos do Estado por dívidas de imposto de transacções e de IVA só gozam de privilégio mobiliário geral (artigo 736.º, do Código Civil);

14. Pelo que não se compreende que o Juiz a quo tenha graduado os referidos créditos em 1.º lugar, sobre todo o valor da venda, quando foi vendido um imóvel (sobre o qual tais créditos não gozam de qualquer garantia) e vários móveis (também onerados com hipoteca e penhor mercantil);

15. Dado que o crédito reclamado pelo António Carlos Miranda não deveria ter sido verificado, pelos motivos acima referidos, o crédito do BESCL, até ao limite de 20 000 contos deveria ter sido graduado em 1.º lugar

mas tão-só relativamente ao valor obtido com a venda dos bens móveis;

16. Só depois os créditos de Fazenda, mas também só relativamente ao valor dos bens móveis (os créditos do Estado do IT e do IVA só gozam de privilégio mobiliário geral);

17. Quanto ao produto da venda do imóvel deve ser graduado em 1.º lugar o crédito do BPA que goza de hipoteca sobre os bens vendidos e só depois o crédito exequendo que tem penhora sobre tais bens;

18. Ao graduar os créditos como graduou, o M.º Juiz a quo além de ter violado as disposições legais citadas na 11.ª Conclusão, violou o artigo 686.º, n.º 1, do Código Civil.

Nestes termos e nos melhores de direito deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida por outra que não verifique o crédito reclamado pelo António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda e que gradue os restantes créditos nos termos assim defendidos.

Só o credor António Carlos de Almeida Brandão Rodrigues Miranda contra-alegou, apresentando as conclusões seguintes:

1. Porque os créditos da Previdência não são indisponíveis, nem as garantias de que gozam são inseparáveis do crédito;

2. Porque a reclamação do crédito do recurso se baseou em documento com os requisitos do título executivo;

3. Porque os créditos foram graduados de acordo com as prioridades aplicáveis;

4. Porque se assim não fosse, sempre teria de ser graduado em primeiro lugar o crédito do recorrido na parte do preço atribuído aos móveis na proposta.

A douda sentença fez concreta interpretação e aplicação do disposto nos artigos 155.º, do CPCI, 557.º, 582.º e 686.º, n.º 1, do Código Civil, 10.º e 11.º, do Decreto-Lei n.º 103/80, pelo que deve ser negado provimento ao recurso mantendo-se a decisão em crise.

A digna representante da Fazenda Pública entende que o recurso não merece provimento, por entender que

António Carlos Miranda está munido de título executivo, face à existência da sub-rogação (artigo 25.º do CPCI), que os créditos da Fazenda Nacional — IT e IVA — foram bem graduados por gozarem do privilégio mobiliário geral sobre o produto da venda — uma universalidade — do estabelecimento fabril como unidade o que não foi atacado pelo recorrente e que ordene penhor mercantil e depois hipoteca esta de acordo com a jurisprudência.

O distinto representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento quanto ao crédito de António Carlos Miranda por este não estar munido de título executivo, visto que o acordo de vontades entre o CRSS Porto e o reclamante não preenche os requisitos do artigo 45.º do CPC não havendo título executivo o crédito não podia ser graduado.

Corridos os vistos legais, urge decidir.

1. O presente recurso abrange duas partes:

I. O crédito de António Carlos Miranda não podia ser admitido por:

- a) Haver indisponibilidade dos créditos da Previdência;
- b) Haver intransmissibilidade das respectivas garantias;
- c) Falta de título executivo.

II. A graduação não está correcta legalmente:

a) Os créditos da Fazenda Nacional — IT e IVA — não podiam ser graduados em 1.º lugar sobre todo o valor da venda, respeitante a um imóvel e a móveis, por gozarem apenas do privilégio mobiliário geral (artigo 736.º, n.º 1, do Código Civil);

b) O crédito do BESCL até 20 000 contos, garantido por penhor, deveria ter sido graduado em 1.º lugar, relativamente aos móveis;

c) O crédito do BPA, que goza de hipoteca, deveria ser graduado em 1.º lugar quanto ao produto da venda do bem imóvel e só depois o crédito exequendo que tem a garantia da penhora sobre tais bens.

2. Nos termos dos artigos 226.º do CPCI e 865.º, n.ºs 1 e 2, do CPC para

que uma reclamação de créditos seja admitida ao concurso de credores deve obedecer a três requisitos:

- 1. Tempestividade da reclamação;
- 2. O crédito reclamado deve gozar de garantia real sobre o produto dos bens vendidos;
- 3. Estar o credor reclamante munido de título executivo.

Não se levanta nenhuma questão quanto à tempestividade da reclamação.

Já o mesmo não concede quanto à falta de título executivo.

A sentença recorrida deu como provado os seguintes factos:

a) O reclamante António Carlos Miranda pelo documento de folhas 43, aqui dado como reproduzido, pagou ao CRSS Porto, em 21 de Outubro de 1988, as contribuições em dívida pela executada, tanto as devidas à Segurança Social como ao Fundo de Desemprego relativas a meses que no documento se referenciam e que inclui os respectivos juros;

b) Pelo mesmo documento, o presidente do conselho directivo declara sub-rogado o ora recorrido, em todos os direitos, transmitindo-lhe os créditos de capital e juros devidos com todas as garantias e acessórios de que os mesmos gozem;

c) O crédito reclamado por António Carlos Miranda, incluindo os juros, à data da aquisição ao CRSS Porto, era de 60 396 071 \$00 e os juros liquidados eram de 40 397 244 \$00;

d) Aplicando as fórmulas e tabela de juros aplicáveis, segundo o cômputo pela secretaria, eles montariam a seis milhões seiscentos e setenta mil novecentos e vinte escudos.

Perante esta matéria de facto, o M.º Juiz julgou que o reclamante, ora recorrido António Carlos Miranda, estava sub-rogado nos direitos no CRSS Porto e munido, por isso, de título executivo.

3. Toda a questão gira à volta do problema de saber se o documento apresentado pelo recorrido António Carlos Miranda é ou não um título executivo.

O recorrente e o distinto representante do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal entendem que não.

Por seu lado, o M.º Juiz *a quo* e o recorrido defendem que sim.

Em matéria tributária (artigo 25.º do CPCI) só se verifica a sub-rogação quando o terceiro pagar o imposto em dívida e seja previamente requerida a declaração de sub-rogação e que, efectuado o pagamento, haja um despacho — do Juiz nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância de Lisboa e Porto ou do chefe de repartição de finanças — que decreta a sub-rogação (artigo 25.º, §§ 1 e 2, do CPCI).

A sub-rogação tanto pode ser requerida antes da cobrança coerciva, mas depois de decorrido o prazo de cobrança voluntária ou já depois de instaurada a cobrança coerciva através da execução fiscal.

A dívida paga pelo sub-rogado conserva as garantias, privilégios e processo de cobrança e vencerá juros pela taxa fixada na lei civil se o sub-rogado o requerer (artigo 26.º do CPCI).

Mesmo no Direito Civil (artigos 589.º a 594.º, do Código Civil) os efeitos da sub-rogação quer legal quer voluntária consistem na investidura do terceiro que pagou sub-rogadamente na posição atribuída ao credor (artigo 593.º do Código Civil), fruindo das garantias e outros acessórios que acompanham a dívida transmitida (artigo 582.º a 594.º, do Código Civil).

Daqui resulta que o sub-rogado fica na posição do credor que lhe transmitiu o crédito.

Deste modo, se o credor podia extrair um título executivo ou se já o detinha, o sub-rogado quando lhe for conferida a sub-rogação passa a fruir de um título executivo.

No caso *sub judice* o CRSS Porto podia extrair um título executivo da respectiva dívida (artigo 8.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Junho), aplicando-se o Código de Processo das Contribuições e Impostos.

O Centro Regional de Segurança Social do Porto tem competência para extrair a certidão de dívida à Segurança Social (artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 511/76).

Deste modo, o CRSS Porto, face ao disposto no artigo 8.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 511/76, podia sub-rogar o terceiro que pagasse nos direitos da Segurança Social por imperativo do artigo 25.º do CPC).

Mesmo na economia do Código Civil «o simples facto do pagamento efectuado por terceiro, dadas certas circunstâncias, a lei considera este como sub-rogado nos direitos do credor»: Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, vol. I, Coimbra Editora, 1967, p. 424, nota 1 ao artigo 592.º; António Meneses Cordeiro, *Direito das Obrigações*, 2.º volume, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 1980, p. 104; Mário Júlio de Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 4.ª edição, Coimbra Editora, 1984, p. 563.

Portanto, a sub-rogação transmite ao terceiro que paga os direitos do credor.

Será o documento apresentado por António Carlos Miranda um título executivo?

Se o documento em vez de referir *Declaração* tivesse inscrito *Certidão* tinha semelhanças com as certidões de dívida extraídas pelo CRSS Porto.

Acontece que o documento junto indica os meses a que se referem as contribuições e quotizações bem como as quantias em dívida e declara que «sub-roga-o (o recorrido) expressamente em todos os seus direitos, transmitindo-lhe os referidos créditos de capital e juros legalmente devidos com todas as garantias e acessórios de que os mesmos gozam tal como foi expressamente convencionado antes do ora verificado cumprimento daquelas obrigações, tudo nos termos do disposto nos artigos 589.º, 594.º e 582.º, do Código Civil».

Significa, porém, o documento que o terceiro que pagou pretendia ficar sub-rogado nos direitos do CRSS Porto e que este o sub-rogou nos seus direitos. Depois, pela sua data — Agosto de 1985 a Setembro de 1986 — alcança-se que, em 22 de Outubro de 1988, já devia ter decorrido a cobrança voluntária (ver artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 8 de Maio).

Assim, a sub-rogação autorizada pelo CRSS Porto está tutelada pelo artigo 25.º do CPCI por força do artigo 8.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 511/86.

Portanto, o documento em causa tem a categoria de título executivo, por conter os requisitos previstos nos artigos 153.º e 155.º, alínea c) do CPCI.

O facto de não indicar a data desde quando se contam os juros (artigo 156.º,

§ único), isso não lhe retira validade, pois tal falta foi regularizada nos autos (fls. 77/81 e 92/93).

Portanto, o documento em causa constitui um título executivo [artigos 25.º, 153.º, 154.º, 155.º, alínea c) e 156.º, do CPCI], alicerçando, por conseguinte, a reclamação de créditos.

Acontece que nem o executado, nem o BPA nem qualquer outro reclamante atacou a genuinidade do documento (artigos 360.º e seguintes do CPC, 157.º/158.º, do CPCI), tratando-se de um documento extraído por autoridade competente (artigos 369.º e 370.º, do Código Civil).

Deve referir-se ainda que o CRSS Porto tem a prerrogativa de cobrar os seus créditos através dos serviços de Justiça Fiscal [artigo 8.º, do Decreto-Lei n.º 511/76; cf. artigo 62.º, n.º 1, alíneas a) e c), do ETAF], o que revela que há uma aplicação do CPCI e, por consequência o artigo 25.º do mesmo diploma.

Se as dívidas de impostos podem ser sub-rogadas nada impede que as contribuições e quotizações à Segurança Social também o não sejam.

4. O recorrente alega ainda que os créditos da Segurança Social são indisponíveis por razões de interesse e ordem pública e tem em vista a obtenção de fundos destinados à concessão de benefícios (v. g. pensões e subsídios).

O princípio da *indisponibilidade* ou da *inderrogabilidade* ou *irrenunciabilidade* da obrigação tributária (como nenhum tributo pode ser criado sem ser por lei, também exorbita o poder de disposição do Estado-administrador quando acordar com o particular, isenções ou outras facilidades que não estão previstas na lei) consiste na proibição de acordar entre a Administração Fiscal e o contribuinte acerca da existência, extensão e modalidade da referida obrigação com violação do previsto na lei. É a mesma lei que determina os direitos e deveres recíprocos existentes entre o Estado-administrador e o contribuinte.

Quer dizer: o Estado-administrador não pode *renunciar* aos direitos tributários constantes da lei.

Ora, a sub-rogação não contende com tal princípio. O Estado ou outra pessoa de direito público que sub-

-rogar nos seus direitos o terceiro que pagar o imposto ou outra dívida não viola o princípio da indisponibilidade. O Estado obteve o cumprimento da dívida e para facilitar o pagamento por terceiros sub-roga-os nos seus direitos quanto às garantias, privilégios e processo de cobrança; vencendo a dívida juros à taxa da lei civil se o sub-rogado o requerer (artigo 26.º, do CPCI; cf. A. D. Giannini, *Instituzioni di Diritto Tributario*, 9.ª ed., Milano, Giuffrè, 1965, p. 80/81; Pedro Soares Martinez, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1983, p. 166).

5. Alega ainda o BPA que os privilégios conferidos ao CRSS Porto radicam na pessoa jurídica do titular de tais créditos.

Acontece que esta afirmação está em oposição com o disposto no artigo 26.º do CPCI e também com os artigos 582.º, 593.º e 594.º do Código Civil.

Se há sub-rogação do recorrido nos direitos do CRSS Porto, também assiste ao crédito as garantias e outros privilégios de fruir o crédito (artigo 26.º, do CPCI).

Não procede pois a mencionada alegação.

6. O BPA recorre ainda por a sentença não ter graduado correctamente os vários créditos reclamados:

— Os créditos por dívidas de IT e IVA só gozam do privilégio mobiliário geral sobre os bens móveis e da garantia da penhora — o crédito exequendo — sobre o bem imóvel;

— O crédito de António Carlos Miranda não devia ser graduado por falta de título executivo;

— O crédito do BESCL até ao limite de 20 000 contos devia ser graduado em 1.º lugar sobre o produto dos bens móveis, por estar garantido com o penhor;

— O crédito do BPA devia ser graduado em 1.º lugar sobre o produto da venda do imóvel por fruir da garantia da hipoteca.

Deve referir-se que foram penhorados um imóvel urbano e diversos bens móveis e máquinas que faziam parte do estabelecimento fabril.

Nos editais relativos a venda por propostas em carta fechada anunciou-se que a venda «será feita num só lote».

Foi apenas num lote que foram vendidos os bens penhorados pelo preço de 110 000 contos.

O M.º Juiz recorrido considera na graduação a unidade fabril que compreendia o imóvel e o equipamento como uma universalidade.

Porém, na graduação mencionou a quantia de 25 000 contos como relativa aos móveis o que significa que ao imóvel corresponde o valor de 85 000 contos. Aliás é esse o valor indicado pelo adquirente e foi sobre esse valor que foi paga a sisa.

Deste modo, temos dois valores para se realizar a graduação de créditos: o valor do imóvel — 85 000 contos — e o valor dos móveis — 25 000 contos.

Assim, a graduação será a seguinte:

I — Quanto ao valor do bem imóvel — 85 000 contos

1. Os créditos das contribuições à Previdência e juros até 21 de Outubro de 1988, por fruir do privilégio imobiliário nos termos do artigo 2.º, do Decreto-Lei n.º 512/76 e 11.º, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio);

2. O crédito do BPA e juros (artigo 693.º, n.º 1, do Código Civil) por estar garantido por hipoteca (artigo 686.º do Código Civil) e juros só contados até 22 de Novembro de 1988;

3. O crédito exequendo — IT e respectivos juros de mora até 22 de Novembro de 1988 (artigo 236.º, § 4, do CPCI) por fruir da garantia da penhora (artigo 820.º, do Código Civil).

As custas da execução e da reclamação (na parte de não responsabilidade dos que lhe deram causa) saem precípuas (na proporção do valor dos bens) — artigo 455.º, do Código de Processo Civil.

II — Quanto ao valor dos bens móveis — 25 000 contos

Em primeiro lugar: IT e juros de mora até 22 de Novembro de 1988 por fruírem do privilégio mobiliário geral (artigo 736.º, n.º 1, do Código Civil);

Em segundo lugar: as contribuições para a Previdência e quotizações para o Fundo de Desemprego e juros até 21 de Outubro de 1988 por fruírem do privilégio mobiliário [artigos 1.º do Decreto-Lei n.º 512/76 e 10.º, do Decreto-Lei n.º 103/86 e 747.º, n.º 1, alínea a) do Código Civil];

Em terceiro lugar: o crédito do BESCL até ao valor de 20 000 contos

garantido por penhor mercantil (Decreto-Lei n.º 29 833, de 18 de Agosto de 1931 e 666.º, do Código Civil);

Em quarto lugar: o crédito do BPA sobre os móveis (artigo 691.º, n.º 1, do Código Civil).

As custas saem precípuas (ver *supra*) — artigo 455.º, do Código de Processo Civil.

Tudo isto porque a venda em execução transfere para o adquirente os direitos do executado sobre a coisa vendida.

Os bens são transmitidos livres dos direitos de garantias que os onerarem e tais ónus caducam (artigo 824.º, do Código Civil, 907.º, do Código de Processo Civil e 232.º, do Código de Processo das Contribuições e Impostos).

Nesta parte a sentença recorrida não pode manter-se.

7. Nestes termos, acordam em negar provimento ao recurso salvo quanto à graduação de créditos em que se revoga a sentença recorrida.

São devidas custas, na parte em que o recorrente ficou vencido, e procuradoria que se fixa em cinquenta (50%) por cento.

Lisboa, 31 de Janeiro de 1990.

Francisco Rodrigues Pardal (relator) — *Horta do Valle* — *Júlio Ferreira Tormenta*. Fui presente, *Gouveia e Melo*.

ANOTAÇÃO

Os privilégios fiscais são atribuídos com o objectivo de assegurar a cobrança dos impostos — justificam-se pelo facto de o credor ser o Estado e não através de critérios de justiça relacionados com a qualidade do crédito. O que não é surpreendente, porque, como sabemos, prevalece ainda a concepção do imposto como direito real originário do Estado: por exemplo, a propósito da contribuição predial (art.º 744.º do Código Civil), A. Varela e Pires de Lima referem, na anotação ao Código, o carácter de ónus real que é conferido a esse imposto, pela doutrina.

Uma vez que se distinguem,

quanto ao fundamento, dos restantes privilégios estabelecidos pelo Código Civil¹, pode defender-se que os privilégios fiscais não deveriam estar nele previstos. O Código francês, por exemplo, não estatui sobre privilégios fiscais, limitando-se a remeter para a legislação tributária. Esta questão foi estudada por Vaz Serra², que considerou ser preferível a sua previsão no Código Civil actual, como já acontecia no anterior Código. Em sentido contrário, pode acrescentar-se que actualmente os privilégios concedidos ao Estado são motivados por razões contingentes, não raro de política económica, carecendo da estabilidade que caracteriza as disposições do Código Civil. Mas na realidade não são só os privilégios concedidos ao Estado que põem em causa essa estabilidade. A legislação extravagante nesta matéria diz respeito também a outros sujeitos.

E desta dispersão legislativa decorrem consequências negativas: o Código define o privilégio creditório como o direito conferido por lei, a certos credores, de serem pagos com preferência a outros, em atenção à natureza dos seus créditos, independentemente de registo. Devido à falta de publicidade, a proliferação de privilégios em legislação avulsa pode trazer problemas a terceiros que contratem com o devedor, sem terem conhecimento da existência dos privilégios e das consequências sobre a garantia dos seus créditos. O legislador do Código Civil preocupou-se com a questão, no art.º 8.º da lei de introdução, não reconhecendo os privilégios anteriores que não constem do «novo» Código. Só exceptua os privilégios concedidos ao Estado que não garantam dívidas fiscais.

A verdade é que há, como dissemos, inúmeros privilégios conferidos ao Estado e a outros sujeitos, em legislação abundante. A este propósito convém referir os recentes Decretos-Leis n.º 125/90 de 16 de Abril e n.º 158/90 de 17 de Maio.

O primeiro diploma vem criar um novo instrumento financeiro — as obrigações hipotecárias — conferindo ao portador um privilégio creditório cujo regime excepção a hierarquia estabelecida no Código Civil: os titulares das referidas obrigações gozam do privilégio, com precedência sobre quaisquer outros credores, para efeitos de reembolso do capital e recebimento dos juros correspondentes aos respectivos títulos (art.º 6.º n.º1). O decreto-lei de 17 de Maio dispõe que as quantias a restituir ao Fundo Social Europeu e não reembolsadas dentro do prazo estipulado serão objecto de execução fiscal. Os créditos em questão gozam de privilégios. O privilégio mobiliário geral gradua-se após os créditos referidos na alínea a) do art.º 747.º, alterando assim a ordem estabelecida inicialmente pelo Código Civil.

Questionamos a atribuição ao Estado de privilégios, no campo do Direito Fiscal. E questionamos a sua atribuição pelo Código Civil. Mas também apontamos os problemas trazidos pela legislação extravagante — quer a opção da lei francesa, atrás referida, quer a dispersão praticada e permitida entre nós, não constituem a opção mais correcta. Perde-se, desse modo, a noção do sistema do Direito. A ordem e unidade do Direito são postuladas por este, na medida em que respondem a exigências de justiça³. O princípio da igualdade não se coaduna com a existência de contradições de ordem jurídica. Os valores desconexos relevantes em cada caso devem ser reconduzidos a critérios com carácter de generalidade⁴. Também a segurança jurídica,

que no caso dos privilégios afecta particularmente os terceiros contratantes com o devedor, é um valor que aconselha a sistematização: a determinabilidade e previsibilidade do Direito só assim podem ser atingidas⁵. Os privilégios devem constar, unicamente, do Código Civil.

Relacionado com este problema está o da transmissão dos privilégios do Estado em caso de sub-rogação. A sub-rogação nos direitos da administração financeira é admitida pelo CPCI (art.ºs 25.º e 26.º). Mas se, como dissemos, os privilégios do Estado só se justificam pela qualidade do sujeito, esses privilégios deverão ser transmitidos ao sub-rogado? E este pode também exercê-lo, mesmo se os bens forem transmitidos — como é o caso do crédito pelo imposto da sisa e do imposto sobre sucessões e doações? E como se justifica que em relação a certos impostos o privilégio seja exercido — e pelo sub-rogado — sem limitações quanto aos anos de cobrança?

É contestável que o Código Civil tenha graduado os privilégios fiscais entre os primeiros a serem pagos. O legislador considerava que o Estado tinha um direito originário ao imposto? e que a cobrança desse imposto estava relacionada com a prossecução de interesses públicos? Como se referiu, diplomas avulso vêm pôr em causa aquela graduação. É que a concepção de interesse público, afinal, pode variar.

Será legítimo, então, ir ainda mais longe, e dizer que o sub-rogado nos direitos do Estado prossegue o interesse público e, por isso, deve ser pago antes de outros credores?

Se o privilégio fiscal está ligado à qualidade do crédito — neste caso, mais rigorosamente, à qualidade do credor — não deveria poder ser afectado ao crédito de um sub-rogado uma vez que, de algum modo, os interesses subjacentes ao cumprimento da dívida são diversos. Vaz Serra propôs, para o Código Civil actual, uma disposição, a propósito da transmissão dos créditos privilegiados: o privilégio transmitir-se-ia com o crédito. Mas o art.º 582.º n.º 1 CC, aplicável à sub-rogação por força do art.º 594.º, estipula que os privilégios se transmitem conjuntamente com o direito de crédito para o sub-rogado — excepto os que sejam inseparáveis da pessoa do credor. Seria — ou melhor, deve ser — o caso dos privilégios fiscais.

No entanto, o CPCI parece estabelecer, no art.º 26º, a sub-rogação nos privilégios. É duvidoso que seja a solução mais correcta se não ficarem salvaguardados os interesses de terceiros adquirentes dos bens. Fundamentalmente, é uma opção criticável por prejudicar a ideia de sistema.

Ana Paula Dourado

¹ Aos outros privilégios estão subjacentes critérios de justiça formulados pelo legislador, que têm em consideração a natureza do próprio crédito: cf. art.º 747.º do Código Civil.

² Vaz Serra, *B.M.J.* n.º 64, 1957, p. 41 e segs.

³ Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, Lisboa, 1989, trad. A. Meneses Cordeiro, p. 14 e segs.

⁴ *Idem*

⁵ *Ibidem*