

ector
Saldanha Sanches

ector Adjunto
Barreira

ector Executivo
João Taborda da Gama

missão de Redacção

ónio Lobo Xavier · juriconsulto
ge Magalhães Correia · gestor
Clotilde Celorico Palma · Prof. da Fac. Direito de Coimbra
Xavier de Basto · Prof. da Fac. Economia de Coimbra
s M. S. Oliveira · PricewaterhouseCoopers
Manuel Freitas Pereira · Conselheiro do Tribunal de Contas
João Pinto Duarte · Prof. da Fac. Dir. da Univ. Nova de Lisboa · advogado

22

Edição do Instituto Superior de Gestão
Abril-Junho 2005

Fiscalidade

Redacção

Paula Paula Dourado · FDL
Clotilde Clotilde Correia · jurista
Armando Armandos Lobo · FDL
Clotilde Clotilde Celorico Palma · jurista
Ernesto Ernesto Castro Silva · BL&C
Francisco Francisco de Sousa da Câmara · Morais Leitão, Galvão Telles, Soares da Silva & Associados
Teresa Teresa Teixeira · FDUP · CUE · QMWC
Pedro Pedro S. Rosalino · economista · BP · ISG
Ricardo Ricardo Catarino · jurista · ISCSP
Jaquim Joaquim Silvério Mateus · jurista
Costa Costa Santos · CMVM
John John P. Duggan · PricewaterhouseCoopers
George George Sancho Figueiredo · PricewaterhouseCoopers
Emanuel Emanuel Corvelo de Freitas · DGCI
Manuel Manuel Anselmo Torres · advogado
Manuel Manuel António Pita · ISCTE
Manuel Manuel Faustino · Abreu & Marques · ISG
Margarida Margarida Mesquita Palha · UCP · CEF
Márcia Márcia Odete Oliveira · DGCI
Mário Mário Alexandre · CEF · ISG
Rui Rui Teixeira de Abreu · Abreu, Cardigos & Associados
Pedro Pedro Patrício Amorim · PricewaterhouseCoopers
Ricardo Ricardo da Palma Borges · FDL
Rodrigo Rodrigo Queiroz e Melo · advogado · ISG
Rogério Rogério Pereira Rodrigues · ISCTE/IGF
Rui Rui Duarte Morais · advogado · UC
Serenita Serenita Cabrita Neto · advogada · ISG
Sérgio Sérgio Vasques · FDL
Severino Severino Duarte · DGCI
Masco Masco Valdez Matias · ISCAL

Tradução

Emanuel Emanuel Corvelo

Propriedade

Ensinus - Estudos Superiores, SA
NIPC 500 743 282
Reg. ICS 123393

Edição

Instituto Superior de Gestão
Estrada da Ameixoira, 112-116 · 1769-005 Lisboa
Telefone 21 751 3700 · Fax 21 759 9788
E-mail: mvaz@isg.pt

Tiragem

1200 exemplares

Execução Gráfica e Distribuição

Coimbra Editora
Rua do Arnado · Apartado 101 · 3001-951 Coimbra
Telefone 239 85 2650 · Fax 239 85 2651
Correio Electrónico: sede@mail.coimbraeditora.pt

Preços

Número avulso · 25 Euros · IVA incluído
Assinatura · 4 números:
Portugal · 90 Euros · IVA incluído
Europa (UE) · 87,50 Euros · IVA incluído
Países não Comunitários · 110 Euros

Revista de Direito e Gestão Fiscal

5 Manuel Faustino

A Directiva da fiscalidade da poupança no âmbito da UE — alguns aspectos

43 Marciano Seabra de Godoi

Imputação de lucros de sociedades não residentes no Direito Fiscal Brasileiro

61 Nuno Cunha Rodrigues

A propósito da proposta de 14.^a Directiva das Sociedades Comerciais: a transferência internacional da sede

127 Alexandra Martins

Os aspectos formais do direito à dedução do IVA: a dedução do imposto em operações simuladas

139 J. L. Saldanha Sanches/André Salgado de Matos

A competência da câmara municipal para a designação do responsável pelo serviço de execuções fiscais

153 Vieira de Almeida & Associados

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 14 de Abril de 2005 — Recurso n.º 00107/03

157 Contratos de Know-How / Contratos de

Engineering — Comentário ao AcTCA-S n.º 213/99, de 29 de Março

165 João Taborda da Gama

Clotilde Palma — *Introdução ao IVA* (2005); Patrícia Cunha — *IVA: Anotações* (2004); Rita de la Faria — *A Handbook eu vat legislation* (2004)

167 Notícias Inforfisco

A COMPETÊNCIA DA CÂMARA MUNICIPAL PARA A DESIGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELO SERVIÇO DE EXECUÇÕES FISCAIS

J. L. SALDANHA SANCHES

Professor da Faculdade de Direito de Lisboa

ANDRÉ SALGADO DE MATOS

Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa

O art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, determina que as funções de juiz auxiliar nos processos de execução fiscal, quando não desempenhadas pelo assessor autárquico, são cometidas aos titulares de cargos de direcção ou chefia de serviços de apoio instrumental por deliberação do órgão executivo do município. Apesar da superveniência de diversas normas legais em matérias conexas, esta disposição está ainda em vigor, devendo ser interpretada no sentido de caber à câmara municipal a titularidade da competência em questão.

Art. 58, 1 of Decree-Law no. 246/87, of 17th June, establishes that the function of auxiliary judge in the fiscal execution proceedings, when performed by someone other than the local government assessor, are attributed to people in administration offices or in charge of instrumental support services by resolution of the local government executive body. Even though several legal rules have entered into force regarding related matters, such rule is still in force and should be interpreted as entitling the city council with the power in question.

ÍNDICE:

1 — O problema. 2 — Revogação do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, pelo Código do Processo Tributário? 3 — Revogação do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, pelo art. 155.º, n.º 2, do CPA? 4 — Revogação do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, pelo art. 7.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro? 5 — Revogação do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, por qualquer outra norma legal? 6 — A competência para designar titulares de cargos dirigentes da autarquia como responsáveis pelo serviço de execuções fiscais.

1 — O PROBLEMA

A figura do funcionário público administrativo, nomeada e especialmente do funcionário da administração pública fiscal, enquanto *juiz auxiliar* no procedimento de exe-

cução fiscal, remonta ao Código das Execuções Fiscais de 1913. Este diploma determinava que a execução fiscal corresse perante o *secretário de finanças*, ao qual eram atribuídas funções de juiz (art. 48.º, § 2) (1). Embora tendo inflectido no sentido de uma plena jurisdicionalização da execução fiscal, o Código do Processo de Contribuições e Impostos (CPCI), de 1963, manteve a intervenção naquele de funcionários administrativos, tendo mesmo passado a designá-los como *juizes auxiliares*. A figura do juiz auxiliar na execução fiscal levantava controvérsia: para alguma doutrina, eram-lhe atribuídas funções de «cunho judicial» (2), o que poria em causa o princípio da separação de poderes.

Fazendo-se de certa forma eco destas preocupações, de cujo carácter fundado se duvida (3), o n.º 2 do art. 43.º do DL n.º 353-A/89, de 16 de Outubro (que estabelecia regras sobre o estatuto remuneratório dos funcionários e agentes da administração pública e a estrutura das remunerações-base das carreiras e categorias nele contempladas), mencionava já uma futura «revisão das condições de exercício das funções notariais e de juiz auxiliar nas autarquias locais». De tal modo que no ponto 3., *in fine*, do preâmbulo do DL n.º 154/91, de 23 de Abril, que aprovou o Código do Processo Tributário (CPT) e revogou o CPCI, se lia: «o papel do chefe da repartição de finanças passou a ser designado de harmonia com as funções administrativas efectivamente exercidas, pondo-se termo à controversa figura de “juiz auxiliar”».

O Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) mantém no essencial a intervenção administrativa na execução fiscal (ver, por exemplo, os arts. 149.º, 152.º, 188.º e 208.º), designando como *órgão da execução fiscal* o serviço administrativo perante o qual deve correr a execução, tipicamente, quando incumba ao Estado a execução do crédito fiscal, um «serviço periférico local da administração [estadual] tributária» (4). Mas existem créditos fiscais — bem como, por força do art. 155.º, n.º 1,

(1) Sobre isto, P. SOARES MARTÍNEZ, *Curso de direito fiscal*, Coimbra, 1997, 446-447.

(2) Expressão de P. SOARES MARTÍNEZ, *Curso de DF*, cit., 447.

(3) De facto, a execução dos actos administrativos — e os actos tributários são actos administrativos — é *prima facie* matéria administrativa e não matéria jurisdicional, independentemente da necessária tutela jurisdicional dos particulares contra os actos de administração ilegais praticados no decurso do procedimento executivo. A execução administrativa das dívidas tributárias é, aliás, recorrente no direito comparado. No sentido do carácter administrativo da execução fiscal, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, Coimbra, 2002, 319. Contra, considerando, a propósito do CPT, que a intervenção administrativa no processo de execução fiscal implica um entorse ao princípio da separação de poderes, A. A. CAMPELO DE SOUSA, «Execuções fiscais», in CENTRO DE ESTUDOS E FORMAÇÃO AUTÁRQUICA, *Manual do eleito local*, Coimbra, 1994, 329-337 (330). No entanto, ainda que se entendesse tratar-se de matéria submetida a uma reserva de jurisdição, aquela seria sempre relativa e não absoluta, admitido assim a possibilidade do exercício dos poderes em causa pela administração: sobre isto, M. REBELO DE SOUSA / A. SALGADO DE MATOS, *Direito administrativo geral*, 1, Lisboa, 2004, 131.

(4) A assimilação entre órgãos e serviços mencionada no texto é tecnicamente incorrecta mas é feita pela própria lei. Um órgão é um centro de imputação da vontade da pessoa colectiva; um serviço é uma organização de meios e pessoas colocada na dependência de um órgão. Como tal, só os órgãos — e nunca os serviços — podem possuir competências em sentido próprio. Sobre isto, em geral, ver M. CAETANO, *Manual de direito administrativo*, 1, Coimbra, 1973, 203-207, 237-241.

do Código de Procedimento Administrativo (CPA), créditos extra-fiscais ⁽⁵⁾ — cuja execução cabe directamente aos municípios mediante o processo de execução fiscal ⁽⁶⁾. O próprio CPPT, acabando com uma absurda, ilegal e inconstitucional jurisprudência em contrário, veio claramente estabelecer, em consonância com o disposto no art. 155.º, n.º 1, do CPA, que, para além das dívidas fiscais e para-fiscais, podem ser cobradas no processo de execução fiscal «Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo» [art. 148.º, n.º 2, al. b)] ⁽⁷⁾.

Até ao CPPT, as leis do processo tributário esqueceram-se de que nem todos os créditos fiscais e para-fiscais, e muito menos todos os créditos pecuniários susceptíveis de execução mediante o processo de execução fiscal, podem ser executados pelo Estado ⁽⁸⁾. Por isso, as leis que sucessivamente têm regulado a execução fiscal referem-se geralmente apenas, enquanto encarregados da condução do processo, aos funcionários da administração fiscal — ou seja, aos funcionários administrativos afectos aos serviços da administração *estadual* com atribuições em matéria fiscal. No entanto, nos procedimentos de execução da competência de órgãos autárquicos, a natureza do papel dos órgãos e funcionários municipais encarregues de praticar os actos a eles referentes é substancialmente idêntico ao dos órgãos e funcionários correspondentes nos processos em que a execução seja estadual.

Assim, o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, previa implicitamente esta situação, dando-lhe uma solução racional e operativa do ponto de vista do funcionamento e da gestão dos serviços administrativos municipais. Determinava aquela disposição que «Após a reorganização dos serviços de harmonia com o disposto no DL n.º 116/84, de 6 de Abril, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 44/85, de 13 de Setembro, e quando as funções notariais e de juiz auxiliar nos processos de execução fiscal não sejam desempenhadas pelo assessor autárquico, serão as mesmas, por deliberação do órgão executivo, cometidas aos titulares de cargos de direcção ou

⁽⁵⁾ O art. 155.º, n.º 1, do CPA determina que «Quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário».

⁽⁶⁾ Considerando que «a cobrança de receitas, na sua vertente coerciva, embora incluída no complexo dos poderes funcionais dos respectivos órgãos [autárquicos], só muito tangencialmente toca a competência destes», A. A. CAMPELO DE SOUSA, «Execuções», cit., 329.

⁽⁷⁾ Até à entrada em vigor do CPPT, constituía jurisprudência corrente dos tribunais tributários que «a competência dos tribunais fiscais para a cobrança coerciva de créditos das autarquias locais só se verifica se estes forem de índole fiscal ou para-fiscal». Neste sentido, os acórdãos da 2.ª secção do STA, de 2-12-95 (caso *Armando Drago* e de 15-2-95 (caso *Duque & Ferreira, L.da*). Contra, os acórdãos da 2.ª secção do STA, de 9-9-97 (caso *Luís Simões Marques, L.da*) e de 3-7-96 (caso *António Malta*). A primeira orientação jurisprudencial desconhecia, pura e simplesmente, a existência do artigo 155.º, n.º 1, do CPA, violando assim as regras constitucionais e legais vigentes sobre a separação entre a jurisdição administrativa e fiscal e a jurisdição comum.

⁽⁸⁾ Assim, A. A. CAMPELO DE SOUSA, «Execuções», cit., 330.

do Código de Procedimento Administrativo (CPA), créditos extra-fiscais ⁽⁵⁾ — cuja execução cabe directamente aos municípios mediante o processo de execução fiscal ⁽⁶⁾. O próprio CPPT, acabando com uma absurda, ilegal e inconstitucional jurisprudência em contrário, veio claramente estabelecer, em consonância com o disposto no art. 155.º, n.º 1, do CPA, que, para além das dívidas fiscais e parafiscais, podem ser cobradas no processo de execução fiscal «Outras dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo» [art. 148.º, n.º 2, al. b)] ⁽⁷⁾.

Até ao CPPT, as leis do processo tributário esqueceram-se de que nem todos os créditos fiscais e parafiscais, e muito menos todos os créditos pecuniários susceptíveis de execução mediante o processo de execução fiscal, podem ser executados pelo Estado ⁽⁸⁾. Por isso, as leis que sucessivamente têm regulado a execução fiscal referem-se geralmente apenas, enquanto encarregados da condução do processo, aos funcionários da administração fiscal — ou seja, aos funcionários administrativos afectos aos serviços da administração *estadual* com atribuições em matéria fiscal. No entanto, nos procedimentos de execução da competência de órgãos autárquicos, a natureza do papel dos órgãos e funcionários municipais encarregues de praticar os actos a eles referentes é substancialmente idêntico ao dos órgãos e funcionários correspondentes nos processos em que a execução seja estadual.

Assim, o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, previa implicitamente esta situação, dando-lhe uma solução racional e operativa do ponto de vista do funcionamento e da gestão dos serviços administrativos municipais. Determinava aquela disposição que «Após a reorganização dos serviços de harmonia com o disposto no DL n.º 116/84, de 6 de Abril, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 44/85, de 13 de Setembro, e quando as funções notariais e de juiz auxiliar nos processos de execução fiscal não sejam desempenhadas pelo assessor autárquico, serão as mesmas, por deliberação do órgão executivo, cometidas aos titulares de cargos de direcção ou

⁽⁵⁾ O art. 155.º, n.º 1, do CPA determina que «Quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário».

⁽⁶⁾ Considerando que «a cobrança de receitas, na sua vertente coerciva, embora incluída no complexo dos poderes funcionais dos respectivos órgãos [autárquicos], só muito tangencialmente toca a competência destes», A. A. CAMPELO DE SOUSA, «Execuções», cit., 329.

⁽⁷⁾ Até à entrada em vigor do CPPT, constituía jurisprudência corrente dos tribunais tributários que «a competência dos tribunais fiscais para a cobrança coerciva de créditos das autarquias locais só se verifica se estes forem de índole fiscal ou para-fiscal». Neste sentido, os acórdãos da 2.ª secção do STA, de 2-12-95 (caso *Armando Drago* e de 15-2-95 (caso *Duque & Ferreira, L.ª*). Contra, os acórdãos da 2.ª secção do STA, de 9-9-97 (caso *Luís Simões Marques, L.ª*) e de 3-7-96 (caso *António Malta*). A primeira orientação jurisprudencial desconhecia, pura e simplesmente, a existência do artigo 155.º, n.º 1, do CPA, violando assim as regras constitucionais e legais vigentes sobre a separação entre a jurisdição administrativa e fiscal e a jurisdição comum.

⁽⁸⁾ Assim, A. A. CAMPELO DE SOUSA, «Execuções», cit., 330.

dentemente desactualizada, passou a dever entender-se como feita aos funcionários autárquicos que desempenham as funções no processo de execução fiscal anteriormente caracterizadas como sendo de um verdadeiro *juiz auxiliar* e às quais passou então a corresponder nova designação. Aliás, foi precisamente assim que os municípios entenderam a modificação legislativa: a prática foi precisamente no sentido de manter as nomeações camarárias de directores de departamento ou chefes de divisão para o exercício das funções anteriormente consideradas como de *juiz auxiliar*, tendo-se limitado a alterar a designação do cargo em causa para *responsável pelo serviço de execuções fiscais*.

3 — REVOGAÇÃO DO ART. 58.º, N.º 1, DO DL N.º 247/87, DE 17 DE JUNHO, PELO ART. 155.º, N.º 2, DO CPA?

A propósito da existência de créditos não fiscais exequíveis através da utilização do processo de execução fiscal já se referiu incidentalmente o art. 155.º, n.º 1, do CPA. Interessa-nos agora o n.º 2 do mesmo artigo. Este determina que «Para o efeito [da execução por quantia certa], o órgão administrativo competente emitirá nos termos legais uma certidão, com o valor de título executivo, que remeterá, juntamente com o processo administrativo, à repartição de finanças do domicílio do devedor».

Desta disposição resulta que, quando de um acto administrativo emerja uma dívida de quantia certa, o único acto administrativo de execução praticado pelo órgão para ela competente no âmbito do serviço a cujas atribuições respeita é a emissão de uma certidão de dívida cujo objectivo é o de servir de título executivo. A partir daí segue-se integralmente o processo de execução fiscal, sendo competente para a execução a repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor.

Se esta norma se aplicasse, em primeiro lugar às autarquias locais e em segundo lugar às dívidas fiscais, ela teria certamente revogado, por incompatibilidade de conteúdos, o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho.

O art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, pressupõe que os actos que em geral são praticados, no processo de execução fiscal, por funcionários da administração estadual — nomeadamente, das repartições de finanças — sejam praticados, quando estejam em causa impostos de cobrança municipal, por funcionários da autarquia. O art. 155.º, n.º 2, do CPA pressupõe exactamente o contrário, ou seja, que o grosso da execução fiscal se processa através das repartições de finanças, à excepção, como é natural, da emissão da certidão de dívida.

A terem idênticos âmbitos de aplicação, subjectivos e objectivos, estas normas não podem subsistir simultaneamente na ordem jurídica. Dito por outras palavras, se o conflito normativo existente não puder ser resolvido mediante um critério de excepcionalidade ou especialidade, terá que ser resolvido por aplicação de um critério temporal, aquele segundo o qual lei posterior revoga lei anterior (*lex posterior derogat legi priori*).

O problema que nos preocupa, o de delimitar as competências dos órgãos autárquicos em matéria de execução fiscal, resumir-se-ia portanto a saber qual o órgão

competente para emitir a certidão de dívida. Mas seria dúvida de fácil resolução: no âmbito autárquico é o presidente da câmara o órgão a quem cabe executar os actos administrativos individuais e concretos — e, logo, também os actos tributários — praticados pela câmara municipal e, por maioria de razão, por si próprio [art. 68.º, n.º 1, al. a), da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro].

Simplesmente, tal revogação não ocorreu. Como se sabe, a lei geral não revoga lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador [art. 7.º, n.º 2, do Código Civil (CC), que contém uma norma geral válida para toda a ordem jurídica, e aplicável por isso no direito administrativo]. Ora, a norma do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, é, na verdade, *duplamente especial* em relação à norma do art. 155.º, n.º 2, do CPA.

É especial, em primeiro lugar, em termos subjectivos. O âmbito de aplicação do CPA abarca a totalidade da administração pública em sentido orgânico, conforme decorre claramente do seu art. 2.º O âmbito de aplicação do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, restringe-se à administração local autárquica municipal. Existe, portanto, uma relação de especialidade entre as normas em causa quanto aos seus sujeitos, daí decorrendo necessariamente uma presunção de não revogação daquela que é cronologicamente primeira pela que lhe sobreveio. Para se concluir pela existência de existido revogação teria que demonstrar-se que existiu uma inequívoca intenção para tal.

Alguns autores afirmam que as normas do CPA sobre a actividade administrativa «têm validade geral e vocação universal, no âmbito da actividade de gestão pública, pelo que se aplica a todos os regulamentos, actos e contratos administrativos da nossa Administração pública e aos respectivos procedimentos decisórios ou *executivos, ainda que especialmente regulados*», argumentando que «na aprovação de um código vai sempre ínsita a ideia de revogação *em bloco* de toda a legislação que até aí vigorava sobre a mesma matéria, com ressalva apenas da legislação especial a que se faça expressa referência» e que «O n.º 1 do art. 2.º diz que “as disposições deste código aplicam-se a *todos* os órgãos da Administração Pública” [...]»⁽¹⁰⁾. A referência que os autores fazem às normas reguladoras do procedimento executivo, capítulo em que o art. 155.º está incluído, levá-los-ia necessariamente a dar uma resposta afirmativa à interrogação sobre a eventualidade de revogação do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, pelo art. 155.º, n.º 2, do CPA.

Mas não parece poder ser assim.

Como já se disse, nos termos do já citado art. 7.º, n.º 3, do CC, a lei geral só revoga a lei especial se existir uma *intenção inequívoca* de revogação por parte do legislador. Ora, é significativo que o próprio legislador do CC tenha entendido esta *intenção inequívoca* como devendo ser manifestada através de uma declaração expressa, uma

⁽¹⁰⁾ D. FREITAS DO AMARAL / J. CAUPERS / J. MARTINS CLARO / J. RAPOSO / M. G. DIAS GARCIA / P. SIZA VIEIRA / V. PEREIRA DA SILVA, *Código de Procedimento Administrativo anotado*, Coimbra, 31997, sub art. 2.º, 36-38 (o primeiro grupo de itálicos foi acrescentado).

vez que o art. 3.º do seu diploma preambular estabelece a revogação de toda a legislação civil relativa às matérias por si abrangidas, salvo a legislação especial a que se faça expressa referência. Ora, não existe disposição semelhante no CPA.

A intenção inequívoca de revogação também não pode ser demonstrada através do argumento segundo o qual o CPA se aplica, por força do seu art. 2.º, n.º 2, al. c), aos órgãos das autarquias locais. A afirmação de que decorre desta norma a inclusão dos municípios no âmbito subjectivo de aplicação do Código é indiscutível, mas não a conclusão que dele se quer retirar, pois da norma em causa nada decorre quanto à *extensão objectiva* daquela aplicação. Ou seja, do art. 2.º, n.º 2, al. c), do CPA decorre apenas que se aplicam às autarquias locais as normas do CPA que se demonstrarem ser-lhes aplicáveis em função dos princípios e regras de direito vigentes em matéria de sucessão de leis.

Não se descortina, pois, no CPA qualquer intenção, muito menos inequívoca, de revogação das normas subjectivamente especiais, por se aplicarem apenas às autarquias locais e não à generalidade da administração pública, já vigentes à data da sua entrada em vigor ⁽¹¹⁾.

Mas existe mais um motivo para que não se considere ter existido qualquer revogação. É que o sentido subjectivo não é o único no qual a norma do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, é especial em relação ao art. 155.º do CPA. A especialidade que se verifica é também objectiva.

De facto, o CPA aplica-se a toda a actividade administrativa (art. 2.º, n.º 6), em alguns casos ainda que meramente técnica ou de gestão privada (art. 2.º, n.º 5). A norma do art. 58.º aplica-se apenas à execução fiscal — que é, certamente, pelo menos em parte, um procedimento administrativo, mas que é também, não menos certamente, um procedimento especial ⁽¹²⁾.

Ora, não há qualquer dúvida quanto ao âmbito de aplicação objectiva do CPA no que respeita aos procedimentos especiais: o n.º 7 do seu art. 2.º determina claramente que «No domínio da actividade de gestão pública, as restantes disposições do presente Código aplicam-se supletivamente aos procedimentos especiais, desde que não envolvam diminuição das garantias dos particulares». Se as normas do Código se aplicam supletivamente, é porque não se aplicam directamente; se não se aplicam directamente, não podem ter pretensão revogatória de outras normas de idêntico âmbito material de aplicação já existentes à data da sua aprovação.

Também neste aspecto é possível estabelecer com clareza — maior ainda que

⁽¹¹⁾ Com afirmações que vão substancialmente no mesmo sentido, M. ESTEVES DE OLIVEIRA / P. COSTA GONÇALVES / J. PACHECO DE AMORIM, *Código de Procedimento Administrativo comentado*, Coimbra, 21997, *sub art.* 2.º, 79-91.

⁽¹²⁾ Sobre o conceito de procedimentos especiais para efeitos do artigo 2.º, 7 CPA, considerando tratar-se de «todos aqueles cuja tramitação estabelecida na lei, mais ou menos minuciosamente, para a prática de uma certa categoria de actos, regulamentos ou contratos administrativos», M. ESTEVES DE OLIVEIRA / P. COSTA GONÇALVES / J. PACHECO DE AMORIM, *Código de Procedimento Administrativo comentado*, cit., *sub art.* 2.º, 78-79 (79).

quanto à especialidade subjectiva — que ao CPA não assistiu qualquer inequívoca intenção de revogação de disposições especiais incompatíveis anteriores.

O art. 155.º, n.º 2, do CPA não revogou, portanto, a norma do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho.

Mas, ainda que tivesse revogado, nem por isso a solução actualmente vigente seria a dele constante.

De facto, o art. 7.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro (diploma que aprovou o CPPT), determina com muita clareza que as competências legalmente atribuídas pelo Código às repartições de finanças são exercidas, quando se esteja perante tributos *administrados* pelas autarquias locais, por órgãos das mesmas autarquias, sem que as primeiras tenham qualquer intervenção. Mais, o art. 148.º, n.º 2, do CPPT determina que a execução das «dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas de direito público que devam ser pagas por força de acto administrativo» — ou seja, precisamente aquelas sobre as quais dispõe o art. 155.º do CPA — sigam o regime nele previsto, o que implica a condução da execução por órgãos e serviços das autarquias locais. Como se viu, do art. 155.º do CPA decorria precisamente o inverso — a execução era sempre da competência das repartições de finanças, salva a emissão da certidão de dívida.

Ora, um tal conteúdo normativo é claramente incompatível com o disposto no art. 155.º, n.º 2, do CPA, pelo que, a considerar-se que este teria revogado o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, o primeiro deveria igualmente considerar-se revogado — segundo o princípio, tão inquestionado como o inverso, segundo o qual a lei especial afasta a aplicação da lei geral — pelas normas do novo CPPT e do seu diploma preambular.

Pelos motivos acima evidenciados, crê-se que isto não ocorreu. Mas pode então perguntar-se: não tendo o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, sido revogado pelo art. 155.º, n.º 1, do CPA, nem tendo este sido por sua vez revogado pelo DL n.º 247/87, de 17 de Junho (o diploma preambular que aprovou o CPPT), terão então as normas deste último revogado o primeiramente mencionado art. 58.º, n.º 1? É esta a questão que se analisará de seguida.

4 — REVOGAÇÃO DO ART. 58.º, N.º 1, DO DL N.º 247/87, DE 17 DE JUNHO, PELO ART. 7.º DO DL N.º 433/99, DE 26 DE OUTUBRO?

Sendo certo que as entradas em vigor do CPT e do CPA não tiveram qualquer influência na vigência do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, será que o contrário sucedeu com a entrada em vigor do ainda recente CPPT? A dúvida é pertinente, mas não parece ter fundamento.

De facto, os arts. 6.º, n.ºs 2, e 7.º do DL n.º 433/99, de 18 de Setembro, não atribuem explicitamente as funções de responsável pelo serviço municipal de execuções fiscais a qualquer funcionário, nem sequer dispõem sobre o modo de tal atribuição. Mas daqui não pode retirar-se qualquer conclusão acerca da eventual cessação de vigência do art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho.

Convirá lembrar o conteúdo das mencionadas disposições do DL n.º 433/99, de 18 de Setembro ⁽¹³⁾. O art. 6.º esclarece o sentido (ou os sentidos) do conceito de *órgão periférico local*, fórmula neutra recorrentemente utilizada no Código para identificação dos órgãos competentes para a prática de diversos actos procedimentais e processuais nele previstos; o n.º 2 deste artigo determina que «Na execução fiscal consideram-se órgãos periféricos locais as repartições de finanças ou quaisquer órgãos da administração tributária a quem lei especial atribua as competências destas no processo». O art. 7.º, epígrafado «Tributos administrados por autarquias locais» (o que revela a consciência — ao nível normativo e em sede geral, pela primeira vez no direito fiscal português — da existência de tributos cujos sujeitos activos são, não o Estado ou a sua administração indirecta, mas as autarquias locais), determina certas adaptações aos conceitos utilizados no Código quando estejam em causa tais situações. Assim, o seu n.º 1 dispõe que «As competências atribuídas no código aprovado pelo presente Decreto-Lei a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de tributos administrados por autarquias locais, pela respectiva autarquia». Segundo o seu n.º 2, «As competências atribuídas no código aprovado pelo presente Decreto-Lei ao dirigente máximo do serviço ou a órgãos executivos da administração tributária serão exercidas, nos termos da lei, pelo presidente da autarquia». Nos termos do seu n.º 3, «As competências atribuídas pelo código aprovado pelo presente Decreto-Lei ao representante da Fazenda Pública serão exercidas, nos termos da lei, por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico».

O que pensar destas normas?

Elas têm, inequivocamente, um mérito. Como já se disse, regulam em geral, pela primeira vez no direito fiscal português, a questão das competências dos órgãos e funcionários autárquicos no âmbito do processo tributário, quando estejam em causa receitas das autarquias respectivas. Mas este mérito é, possivelmente, o seu único.

Em primeiro lugar, do ponto de vista técnico-jurídico, a redacção da norma é deplorável, por misturar de forma inaceitável conceitos elementares do direito público, como os de pessoa colectiva, órgão e serviço administrativos. Isto fica patente na referência a *órgãos periféricos locais* e a *autarquias* como se fossem conceitos fungíveis ou mutuamente subsumíveis, sendo que as últimas não são órgãos mas, obviamente, pessoas colectivas; na referência a *competências das autarquias locais*, quando só os órgãos têm competências, sendo as pessoas colectivas dotadas, isso sim, de *atribuições*; na assimilação das repartições de finanças a órgãos, quando são na realidade serviços administrativos ⁽¹⁴⁾.

⁽¹³⁾ Que, por não serem meramente preambulares, instrumentais, acessórias ou transitórias, antes dizendo respeito ao esclarecimento de conceitos essenciais abundantemente utilizados no CPPT — a cuja aprovação o DL n.º 433/99, de 18 de Setembro, procedeu — antes deveriam constar do próprio Código, por exemplo inseridas num artigo introdutório que contivesse definições.

⁽¹⁴⁾ Sobre os conceitos de pessoa colectiva, órgão e serviço administrativos, bem como sobre os de atribuições e competências, por todos, M. CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, I, cit., 175-180, 202-207, 237-241.

Em segundo lugar, a confusão entre órgãos e pessoas colectivas e a concomitante e espúria atribuição de competências a estas últimas leva à consequência evidente da impossibilidade de clarificação da concreta titularidade da competência propriamente dita para a prática dos actos em geral cometidos aos órgãos periféricos locais. Uma vez que as autarquias locais, enquanto pessoas colectivas, não têm competências, falta saber qual é, dentro de cada autarquia, o *órgão* (Assembleia Municipal, câmara municipal ou presidente da câmara) competente para praticar os actos em causa ou para designar quem os pratique.

Em terceiro lugar, a remissão — comum aos três números do art. 7.º — para os *termos da lei* acaba por quase esvaziar o pouco conteúdo normativo que se aproveita do texto legal. Isto é evidente no n.º 1: da conceptualmente impossível atribuição de competências à autarquia município já pouco se retiraria; nada se retira certamente, para além daquilo que já se sabia (ou seja, que a competência em causa haveria de caber a um qualquer órgão municipal), a partir do momento em que se remete para os *termos da lei*.

Terão os arts. 6.º e 7.º do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, ao não estabelecerem concretamente os órgãos autárquicos competentes em sede de processo tributário, *maxime* de processo de execução, revogado o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho?

A resposta é claramente negativa.

De facto, e não tendo existido qualquer revogação expressa, só teria ocorrido uma revogação implícita no caso de aquelas normas terem introduzido supervenientemente um conteúdo normativo incompatível com o até então vigente — ou seja, no caso de terem atribuído a competência para praticar os actos abrangidos pelo art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, a um órgão diverso do que daquela consta como competente.

Ora, como se viu, isso não aconteceu. Pelo contrário, as normas em causa não atribuíram a competência a qualquer órgão administrativo, limitando-se a afirmar (já descontando a infeliz terminologia utilizada) que ela pertence a um órgão autárquico, nos termos da lei. Ou seja, não só tal conteúdo normativo não é, de qualquer modo, incompatível com o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho — pelo que não ocorreu qualquer revogação implícita — como os termos da lei para os quais se remete podem, perfeitamente, ser os termos do mesmo art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, como se verá adiante.

5 — REVOGAÇÃO DO ART. 58.º, N.º 1, DO DL N.º 247/87, DE 17 DE JUNHO, POR QUALQUER OUTRA NORMA LEGAL?

Não tendo qualquer dos três diplomas legislativos acima referidos revogado o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, pode pôr-se ainda a questão de saber se ele não terá sido revogado, expressa ou implicitamente, por qualquer outro texto legislativo superveniente. Como se sabe, em muitos casos não é tarefa fácil determinar se

determinada disposição legal se encontra em vigor ou não. Especialmente nos casos de revogação implícita, constitui tarefa hercúlea, adensada pela recorrente má técnica e pela proliferação legislativas, discernir, de entre a multiplicidade de leis que entraram em vigor e, eventualmente, cessaram de vigorar depois da entrada em vigor da lei em que está contida a norma cuja eficácia actual se pretende apurar.

Na parte em que se refere à designação do funcionário que serve de notário privativo do município, o art. 58.º, n.º 1, foi implicitamente revogado pelo art. 68.º, n.º 2, al. b), da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, que determina ser tal designação da competência do presidente da câmara municipal. Mas o art. 58.º, n.º 1, não interessa, nessa parte, para o assunto em análise. Trata-se, isso sim, de averiguar a subsistência daquela norma na parte em que regula a designação do funcionário competente para praticar os actos relevantes em matéria de execução fiscal. O DL n.º 412-A/98, de 30 de Dezembro, procedeu à revisão do regime de carreiras do funcionalismo autárquico — precisamente a mesma matéria sobre a qual incide o DL n.º 247/87, de 17 de Junho. O diploma referido revogou expressamente os arts. 7.º, 13.º, 19.º, 24.º, 31, 34.º, 36.º, 37.º, 39.º, 47.º e 48.º, n.º 2 [ver a disposição revogatória do art. 25.º, al. a)], mas não o mencionado art. 58.º do DL n.º 247/87, de 17 de Junho.

Dos vários diplomas legais posteriores ao DL n.º 247/87, de 17 de Junho, com relevância, directa ou indirecta, na matéria das carreiras do funcionalismo da administração local autárquica (os DL n.º 265/88, de 28 de Julho, n.º 353-A/89, de 16 de Outubro, n.º 420/91, de 29 de Outubro, n.º 137/92, de 16 de Julho, n.º 159/95, de 6 de Julho, n.º 404-A/98, de 18 de Dezembro, n.º 412-A/98, de 30 de Dezembro, e a Lei n.º 44/99, de 11 de Junho), apenas o acima referido DL n.º 412-A/98, de 30 de Dezembro, incide sobre a matéria regulada pelo primeiro, não dispondo em lugar algum em termos incompatíveis com o art. 58.º em causa e afastando claramente *a contrario sensu*, por força da já citada disposição de revogação expressa, qualquer suposição de que teria ocorrido uma revogação global nos termos do art. 7.º, n.º 2, *in fine*, do CC.

Assim sendo, é possível afirmar que o art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, não foi revogado, expressa ou implicitamente, por qualquer outra disposição legal, pelo que se mantém actualmente em vigor ⁽¹⁵⁾.

6 — A COMPETÊNCIA PARA DESIGNAR TITULARES DE CARGOS DIRIGENTES DA AUTARQUIA COMO RESPONSÁVEIS PELO SERVIÇO DE EXECUÇÕES FISCAIS

O art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, determina, recorde-se, que «quando as funções [...] de juiz auxiliar nos processos de execução fiscal não sejam desempenhadas pelo assessor autárquico, serão as mesmas, por deliberação do órgão

⁽¹⁵⁾ Considerando que a norma referida estava em vigor em 1994, data em que já podiam existir dúvidas a tal respeito, A. A. CAMPELO DE SOUSA, *ob. cit.*, 336.

executivo, cometidas aos titulares de cargos de direcção ou chefia de serviços de apoio instrumental».

Ou seja, esta norma complementa a disposição desastrada e já referida do art. 7.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, que remete para lei especial a determinação dos órgãos autárquicos competentes para exercer as competências atribuídas, nas execuções fiscais estaduais ou para-estaduais, às repartições de finanças.

Perante isto, o disposto no art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87 é claro: a designação do funcionário administrativo competente deve recair sobre os titulares de cargos de direcção ou chefia de serviços de apoio instrumental tal como definidos no DL n.º 514/99, de 24 de Novembro. Segundo o seu art. 2.º, n.º 1, tais cargos são os de director municipal [a)], chefe de departamento municipal [b)], chefe de divisão municipal [c)] e director de projecto municipal [d)].

A única dúvida que se poderia suscitar refere-se ao alcance da expressão *órgão executivo*, na medida em que, quer a câmara municipal, quer o presidente da câmara municipal são órgãos municipais de natureza executiva, a primeira de natureza colegial e o segundo de natureza singular ⁽¹⁶⁾.

A dúvida é, no entanto, facilmente ultrapassável. O art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87, de 17 de Junho, determina que a designação dos titulares de cargos de direcção ou chefia de serviços de apoio instrumental são designados para as funções em causa é feita por *deliberação* do órgão executivo; a utilização da expressão destacada é elucidativa, na medida em que a deliberação constitui o modo próprio de decisão dos órgãos colegiais ⁽¹⁷⁾. O órgão que deve considerar-se competente para efectuar a designação em causa é, assim, a câmara municipal ⁽¹⁸⁾; na ausência de

⁽¹⁶⁾ Assim, M. REBELO DE SOUSA, *Lições de direito administrativo*, I, Lisboa, 31999, 359.

⁽¹⁷⁾ Assim, por todos, D. FREITAS DO AMARAL, *Curso de direito administrativo*, II, Coimbra, 2001, 276.

⁽¹⁸⁾ A solução não deixa de ser algo incongruente com a repartição de competências entre a câmara municipal e o presidente da câmara operada pela Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro: é ao presidente quem compete a *superintendência* (trata-se, na verdade, de direcção em sentido estrito) sobre os serviços (art. 72.º da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro); as competências para designar os funcionários que hão de servir como notário privativo e oficial público, que apresentam uma absoluta identidade estrutural com a competência para designar o funcionário encarregue do serviço de execuções fiscais (sendo que a primeira das competências referidas estava, inclusivamente, acoplada à última no mesmo art. 58.º, n.º 1, do DL n.º 247/87), competem também ao presidente da câmara [art. 68.º, n.º 2, als. b) e c), da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro]. Em todo o caso, não faria sentido que se procurasse a resposta ao problema no art. 70.º, n.º 3, al. n), da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro (nos termos do qual o presidente da câmara municipal pode delegar nos membros mais elevados do pessoal dirigente a competência para «Praticar outros actos e formalidades de carácter instrumental [que não os referidos nas alíneas anteriores] necessários ao exercício da competência decisória do delegante ou subdelegante»: em primeiro lugar, porque o que está em causa no assunto *sub judice* é uma designação para exercício de uma competência originária e não uma delegação de poderes; em segundo lugar, a norma permite apenas delegar competências do presidente da câmara que sejam *necessárias ao exercício da sua competência decisória*, o que não é manifestamente o caso, pois os actos praticados pelo responsável pelo serviço de execuções fiscais em nada são necessárias para o exercício de qualquer competência, decisória ou não, do

norma de habilitação, essa competência deve ter-se por indelegável no presidente da câmara ⁽¹⁹⁾.

presidente da câmara, que para além daquela designação não tem mais competência alguma de relevo em matéria de execução fiscal; em terceiro lugar, trata-se de uma norma de habilitação para delegação de poderes, que por isso pressupõe uma prévia norma de competência originária, que não existe.

⁽¹⁹⁾ É certo que o art. 65.º, n.º 1, da Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, contém uma habilitação para delegação de poderes da câmara municipal no presidente da câmara, e que essa habilitação está formulada por via negativa, ou seja, através da identificação das competências indelegáveis; mas não parece que esta disposição possa fundar a delegabilidade de competências camarárias não previstas na própria Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro.