

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 689/2014-T

Tema: IRS – Despesas de Saúde; caducidade do direito de liquidação

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 689/2014-T

Tema: IRS – despesas de Saúde; caducidade do direito de liquidação

REQUERENTE: A..., NIF.: ..., residente na Rua ..., ...-, ... Porto.

REQUERIDA: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada AT) representada pela Dr.^a B e pela Dr.^a C, conforme despacho de designação do Director Geral da AT, de 01-10-2014.

I – RELATÓRIO

1. O REQUERENTE apresentou pedido de pronúncia arbitral mencionando que *busca a declaração de ilegalidade do acto de liquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), referente ao ano de 2009 e efectuada no montante de € 4.807,42, a que acrescem juros compensatórios no valor de € 94,83,*
2. Referindo previamente que antes fora notificado sobre o indeferimento total da reclamação graciosa interposta com respeito à mesma liquidação, pelo que,
3. Enquadra-se o pedido no disposto nos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 10º n.º 1 alínea a) e n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), porquanto vem, a final, O REQUERENTE a peticionar que este Tribunal Arbitral se pronuncie no sentido de que *Deverá o presente pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação obter decisão totalmente favorável.*

4. O REQUERENTE apresentou Pedido de constituição do Tribunal Arbitral, a 23-09-2014, o qual aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 24-09-2014, levou à notificação da AT, em cumprimento do n.º 3 do art.º 10º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT).
5. Tendo o REQUERENTE optado por não designar árbitro, ao abrigo do disposto no n.º1 do artigo 6º do RJAT, foi o signatário designado árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a 07-11-2014, nomeação que tempestivamente aceite foi notificada às partes que não se opuseram à referida designação.
6. O Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 25-11-2014, conjugado o disposto na alínea c), do n.º 1, com o n.º 8 do artigo 11º, do RJAT, pelo que a 27-11-2014 foi notificada a AT para, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 artigo 17º do RJAT, apresentar Resposta e o correspondente processo administrativo;
7. Em Reposta a AT, a 08-01-2014, vem apresentar defesa e *requerer a dispensa da realização da reunião do artº 18º do RJAT (artº 57º da resposta)*.
8. Tendo a 18-02-2015 sido marcada a reunião prevista no art.º 18º do RJAT, a mesma não se realizou por ter sido dispensada conforme despacho de 04/03/2015, onde consta a fixação da data de 25-05-2015 para prolação da decisão arbitral.

II – SANEAMENTO

1. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, n.º 1, alínea a), 5º, n.º 2 e 6º, n.º 1 do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

Pelo que se passará à apreciação da decisão de mérito

III - MATÉRIA DE FACTO

A matéria de facto relevante, dada como provada para a apreciação e decisão subsequente, é a seguinte:

1. A declaração de IRS do REQUERENTE, do ano de 2009, em função do volume das despesas médicas declaradas foi seleccionada para análise;
2. Em virtude dessa análise a DSIRS veio a proceder à alteração dos rendimentos declarados, notificando o REQUERENTE por ofício de 13/03/2012;
3. Esta notificação foi assinada por entidade que não detinha competência própria, nem fez menção de deter competência delegada para o efeito;
4. Das referidas alterações resultou a liquidação de 26/03/2012, no montante de 5.302,07€;
5. Da qual, a 05/09/2012, o ora REQUERENTE interpôs Reclamação Graciosa;
6. A 22/10/2013 foi decidida a Reclamação Graciosa e notificada na mesma data ao Reclamante;
7. A decisão da Reclamação Graciosa sustentou-se *nos termos e com os fundamentos constantes do parecer infra*;
8. O deferimento recai assim sobre a apreciação da **nulidade da notificação** da alteração dos elementos declarados;
9. A decisão **não recai sobre os restantes vícios suscitados na Reclamação Graciosa**, pois o parecer que a sustenta assim o diz: (...) *não nos pronunciaremos quanto aos restantes argumentos invocados pelo reclamante*.
10. O despacho de provimento da referida reclamação graciosa, de 22/10/2013, determinou ainda: *para verificação e reposição da veracidade dos valores declarados relativamente ao IRS do ano 2009, notifique-se o reclamante para, no prazo de 10 (dez) dias, apresentar comprovativo das despesas declaradas, nos termos do artigo 128º do CIRS*.
11. Foi assim, a 22/10/2013, notificado o contribuinte para apresentar toda a documentação comprovativa dos elementos que suportavam a declaração;
12. O ora REQUERENTE a 31/10/2013 voltou a apresentar toda a referida documentação.
13. Vindo, a 04/11/2013, a ser notificado da proposta de correcção e para o exercício do seu direito de audição prévia.
14. O REQUERENTE, a 22/11/2013, contestou então a proposta de correcção;
15. A 26/11/2013 o projecto converteu-se em definitivo;
16. A 02/12/2013 foi o REQUERENTE notificado da decisão definitiva;

17. Esta notificação foi assinada por entidade que não detinha competência própria, nem fez menção de deter competência delegada para o efeito;
18. A AT procedeu a nova liquidação, a 04/12/2013, no montante de 4.902,25€, da qual, a 30/12/2013 notificou o REQUERENTE, mediante registo com aviso de recepção;
19. A 13/05/2014 foi apresentada contra esta nova liquidação Reclamação Graciosa;
20. Tendo a 27/05/2014 o REQUERENTE sido notificado para fins de audição prévia sobre o projecto de decisão sobre esta Reclamação Graciosa, não exerceu esse direito;
21. Vindo a 20/06/2014 a Reclamação Graciosa, de 13/05/2014, a ser totalmente indeferida e,
22. Notificado o REQUERENTE mediante ofício de 23/06/2014, foi a notificação operada a 25/06/2014;
23. A 27 de Fevereiro de 2014 foi proferido um despacho de delegação de competências do Director de Finanças do Porto, em regime de substituição;
24. Este despacho foi publicado no Diário da República nº 52, 2ª série, de 14 de Março de 2014, sob o nº 3977/2014;
25. Sendo que o mesmo sustenta que os seus efeitos se produzem desde 1 de Setembro de 2013.
26. Do indeferimento, a 20/06/2014, da reclamação Graciosa de 13/05/2014, que manteve o acto de liquidação, veio a ser pedida a constituição deste tribunal arbitral a 23/09/2014.

A matéria de facto dada como provada resulta dos documentos juntos aos autos, quer da P.I., quer da Resposta e respectivo processo administrativo.

IV - POSIÇÃO DAS PARTES

IV. A - POSIÇÃO DO REQUERENTE

O REQUERENTE vem opor-se à liquidação alegando, em síntese, e com relevo para a apreciação, o seguinte:

1. A falta de autorização para a prática de acto pela entidade que o emitiu;
2. A falta de notificação do acto de alteração nos termos do art.º 65º, nº 4 do CIRS;
3. A falta de menção de delegação de competências nesse acto de alteração;
4. A falta de resposta ao direito de audição no mesmo acto de alteração;

5. A falta de fundamentação das correcções;
6. O desrespeito por instruções divulgadas pela AT, contrariando o art.º 68º, nº 5 da LGT.

IV. B - POSIÇÃO DA REQUERIDA

A AT sustenta a validade da liquidação alegando, em síntese, e com relevo para a apreciação, o seguinte:

1. Não se verifica a falta de autorização para a prática de acto de liquidação porquanto:
 - 1.1. O acto de liquidação resultou da correcção determinada por decisão de 26/11/2013, na sequência da decisão de 22/10/2013, do Chefe do Serviço de Finanças Porto-..., que anulou a liquidação nº 2012..., atento o facto de o autor do acto não ter competência para o praticar;
 - 1.2. A administração tributária pode repetir o acto dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação;
 - 1.3. Sendo a competência para a prática desse acto do Chefe do Serviço de Finanças da residência do sujeito passivo e por Despacho nº 3977/2014, publicado no DR nº 52, 2ª série, de 14/03/2014, do Director de Finanças do Porto delegou nos Chefes de Finanças das áreas dos respectivos sujeitos passivos, a competência prevista no art.º 65º, nº 5 do CIRS,
 - 1.4. E sendo que este Despacho produz efeitos desde 1 de Setembro de 2013,
 - 1.5. Por força do instrumento da ratificação, o acto de 26/11/2013, que determinou a liquidação nº 2013..., é um acto praticado por quem tem competência para o efeito;
2. Não se verifica a falta de notificação do acto de alteração nos termos do art.º 65º, nº 4 do CIRS pois que tendo sido o aviso de recepção assinado, e dado o disposto no nº 3 do art.º 39º do CPPT, quanto ao regime de perfeição das notificações, se presume que houve entrega ao destinatário, ao que acresce que o REQUERENTE reconhece que recebeu a notificação pois reagiu contra ela;
3. Não se verifica a invalidade emergente da falta de menção de delegação de competências na notificação da decisão de 26/11/2013, porquanto:
 - 3.1. A referência do REQUERENTE de que na notificação da decisão de 26/11/2013 não se fazendo menção do uso de delegação de competências tal constituiria uma

nulidade insanável, o mesmo não tem razão pois a falta da aludida menção constitui uma irregularidade suprível, nos termos do n.º 1 do art.º 37º do CPPT;

3.2. Acrescentando o acto em si seria anulável e não nulo, pelo que poderia ser objecto de ratificação com efeitos retroactivos, que se teriam produzido pelo Despacho n.º 3977/2014, publicado no DR n.º 52, 2ª série, de 14/03/2014, do Director de Finanças do Porto;

4. Não se verifica a falta do direito de audição no mesmo acto de alteração pois como se pode ler na fundamentação da decisão há referência ao “alegado pelo contribuinte”, sendo que, apesar de ponderado o alegado “por não a ter considerado válida (...) não a reflectiu na decisão final”;
7. Não se verifica a ilegalidade por falta de fundamentação das correcções pois atendendo à disciplina própria dos encargos com lares, distinta das despesas de saúde, as mesmas foram devidamente enquadradas no quadro legal.

V - APRECIÇÃO DA QUESTÃO

O REQUERENTE imputa diversos vícios ao acto cuja declaração de ilegalidade é pedida a este Tribunal. Atendendo aos mesmos, importa começar por conhecer os *vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos*, nos termos do n.º 2 do art.º 124º do CPPT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29º do RJAT, indo assim ao encontro da teleologia da arbitragem tributária, expressa no n.º 3 do art.º 124º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril, que conferindo autorização ao Governo para legislar no sentido da sua instituição, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos, determina que a mesma *visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes*.

Ainda que o REQUERENTE impute ao acto em apreço diversos vícios (supra, V.A), alguns dos referidos actos, atendendo ao vício em causa, podem levar à produção de novos actos de idêntico conteúdo, deles se expurgando o referido vício, pelo que, atendendo à tutela eficaz e efectiva dos direitos dos contribuintes importa, nos termos do n.º 2 do art.º 124º do CPPT começar por apreciar o *vício de falta de notificação antes de decorrido o prazo de caducidade*, cuja procedência impede a renovação do acto de liquidação.

1. Esse vício consta do Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral e também da Resposta, podendo ler-se:

1.1. No Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral:

Sem prejuízo de se constatar a impossibilidade que resulta do decurso do prazo de caducidade, o qual, relativamente ao IRS e ao ano de 2009, tem como data limite 31/12/2009. (cf. § 28, PI).

1.2. E na Resposta, a AT:

Refere: Sendo certo que a administração tributária pode repetir o acto dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação, foi praticado novo acto, precedido do direito de audição prévia. (cf. 23º, Resposta).

E reconhece previamente que o presente pedido de constituição do Tribunal Arbitral se prende também com o vício do acto de notificação (§ 2º da Resposta).

2. Importa assim perceber se havendo uma invalidade do acto de notificação a mesma é susceptível de afectar o direito à liquidação:

2.1. Como sustenta a REQUERENTE, dado tratar-se duma nulidade insanável (§22);

2.2. Ou como sustenta a REQUERIDA, tratar-se duma mera anulabilidade, sanável, a qual teria sido ratificada pelo Despacho nº 3977/2014, publicado no DR nº 52, 2ª série, de 14/03/2014, do Director de Finanças do Porto delegou nos Chefes de Finanças da áreas dos respectivos sujeitos passivos, a competência prevista no art.º 65º, nº 5 do CIRS;

Apreciando:

3. Como resulta da matéria de facto fixada, ficou provada **a nulidade da notificação** operada a 22/10/2013, pois a decisão que recaiu sobre a Reclamação Graciosa apenas considerou a nulidade da notificação, conforme sustentado na informação jurídica que suporta o referido despacho e da qual se extrai (cf. PA, P6, fls 4 e 129; Anexo 4, PI, última pg.):

A notificação efectuada ao reclamante sobre o apuramento do conjunto dos rendimentos líquidos, é assinada pelo Chefe do referido, sem menção de delegação de competências.

3.1. Ao que acrescenta,

Encontra-se ínsito no n.º 11 do artigo 39.º do CPPT, que o acto de notificação é nulo no caso de falta de indicação do autor do ato, e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências.

3.2. E não deixando dúvidas sobre que a análise do vício recaia tão só sobre o acto de notificação, refere ainda:

Sendo nulo o ato de notificação é totalmente ineficaz desde o início, não produzindo qualquer efeito em relação ao reclamante. A nulidade é insanável, quer pelo decurso do tempo, quer pela ratificação, reforma ou conversão. O ato nulo não é susceptível de ser transformado em ato válido.

3.3. Vido, a final, a deixar a certeza que somente se pronuncia sobre o vício do **acto da notificação**:

Assim sendo, não nos pronunciaremos quanto aos restantes argumentos invocados pelo reclamante.

4. E foi sobre essa informação jurídica que recaiu o despacho de provimento da referida Reclamação Graciosa, a 22/10/2013, o qual, no que a este aspecto releva determina:

Nos termos e com os fundamentos constantes do parecer infra, defiro o pedido.

5. Bem andou o despacho sustentado no parecer porquanto resulta das disposições legais aplicáveis:

5.1. Determina o **n.º 5 do artigo 65.º do CIRS - Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos** :

A competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo director de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.

5.2. Determina o **artigo 66.º do CIRS - Notificação e fundamentação dos atos**:

1 - Os atos de fixação ou alteração previstos no artigo 65.º são sempre notificados aos sujeitos passivos, com a respetiva fundamentação.

5.3. Determina o **n.º 11¹ do artigo 39.º do CPPT - Perfeição das notificações**:

¹ Esta disposição do art.º 39º do CPPT tem sofrido sucessivas alterações de numeração. Já foi o n.º 8, o n.º 9, sendo, o n.º 11 à data dos factos, resultando a alteração da numeração introduzida pela Lei n.º 3-B/2010-28/04, e actualmente é o n.º 12.

O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data.

6. Assim, o deferimento é nos termos do parecer, não nos termos globais do pedido, pelo que o que foi deferido, e tão só, foi a consideração da **nulidade da notificação**, à qual haverá de assacar-se as legais consequências.
7. Sucede que o mesmo despacho que recai sobre a reclamação graciosa, de 22/10/2013, determina ainda:

Para verificação e reposição da veracidade dos valores declarados relativamente ao IRS do ano 2009, notifique-se o reclamante para, no prazo de 10 (dez) dias, apresentar comprovativo das despesas declaradas, nos termos do artigo 128º do CIRS.

8. Ora, se o deferimento dado à reclamação graciosa respeitava à nulidade da notificação, haveria, tão só que proceder à notificação do então Reclamante nos termos do nº 11 do artigo 39.º do CPPT.
9. Assim, o certo é que ao assim proceder, o despacho em causa, de 22/10/2013, ao ser proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças em r.s., não cumpre o disposto no nº 4 e nº 5 do artigo 65.º do CIRS, porquanto *a competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração, quando devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correcções decorrentes de divergência na qualificação dos actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto, é exercida pelo director de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique, sendo que tal não se verificou.*
10. Ora, o que está essencialmente em causa é apurar:
 - 10.1. Se os vícios inerentes aos actos que respeitam às correcções assim determinadas, por quem não tinha, à data, competência própria, nem delegada, nem para a sua determinação, se encontra sanada pelo Despacho nº 3977/2014, de 27 de Fevereiro de 2014, publicado no Diário da República nº 52, 2ª série, de 14 de Março de 2014, do Director de Finanças do Porto, em regime de substituição, o qual procedendo a um conjunto de delegação de funções, determinou a produção de

efeitos desde 1 de Setembro de 2013, teria ratificado todos os actos entretanto proferidos sobre as matérias objecto de delegação, pelo que, o acto da Chefe de Finanças em regime de substituição se encontraria devidamente ratificado (ex. vi, anexo 12 à PI e resposta da REQUERIDA a §§ 24º a 27º);

10.2. Mas importa também apurar se as notificações que se mostraram necessárias, mormente nos termos do art.º 66º do CIRS, na sequência daquelas correcções cumpriram os termos do n.º 11 do art.º 39º do CPPT e se, também estes vícios se podem ver sanados pelo Despacho n.º 3977/2014 e seus efeitos retroactivos.

11. Ora, sendo que o acto só produz efeito mediante uma notificação válida – desde logo por força do n.º 3 do art.º 268º da CRP –, apurar esta é prioritário à verificação da existência ou não de vícios dos actos inerentes à liquidação.

Vejamos então:

12. O acto que determina as correcções foi praticado por quem, ao tempo exercendo funções de Chefe de Serviço de Finanças em regime de substituição, não detinha competência própria, nem delegada, sendo que,

13. Por despacho da mesma entidade, foi o REQUERENTE, então, notificado.

14. Ora, se é certo que, como refere a REQUERIDA, *a administração tributária pode repetir o acto dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação* (cf. 23º, Resposta).

15. Conveniente se torna que não enferme dos vícios que levaram a que o anterior acto não produzisse os efeitos que tendia a produzir. Ora,

16. Ocorre, no caso em apreço que ambos os vícios se mantêm, por duas razões:

16.1. Pelo facto de ter sido produzido por quem não tinha competência para tal, nos termos do art.º 65º do CIRS;

16.2. Por ter sido notificado, nos termos do art.º 66º do CIRS, todavia, por quem não tinha competência para tal (como admitido pela REQUERIDA a § 34º, Resposta), sendo essa notificação nula, nos termos do n.º 11 do art.º 39º do CPPT;

17. Apurando-se, conforme consta dos autos – cf. fls. 138 do PA, que a notificação das correcções dos elementos declarados pelo ora REQUERENTE, respeitantes ao ano de 2009 foi realizada pela Chefe e Finanças em regime de substituição, a qual, não tendo competência própria para o acto de alteração dos elementos declarados não a tinha

também para proceder à respectiva notificação, nos termos do art.º 66º do CIRS, nem, no mesmo despacho de notificação fez qualquer menção a qualquer delegação de competências, pois que, sabe-se, não a detinha, a notificação é nula e como tal a mesma não produziu quaisquer efeitos nas esfera jurídica do agora REQUERENTE.

18. É certo que há irregularidades podem ser supridas nos termos do nº 1 do art.º 37º do CPPT, como sustenta a REQUERIDA², pelo que se o REQUERENTE não lançou mão do meio que a lei colocou ao seu dispor, *na falta de requerimento, o vício do acto de notificação ficará sanado, produzindo os efeitos normais, designadamente para determinação do termo inicial dos prazos de impugnação graciosa ou contenciosa*³.
19. Todavia, se há vícios que a lei permite sejam supridos, outros não, como aliás reconhecido pela REQUERIDA (cf. PA, P6, fls 4 e 129; Anexo 4, PI, última pg.), reportando-se à primeira notificação efectuada ao então reclamante (ora REQUERENTE) *sobre o apuramento do conjunto dos rendimentos líquidos, a qual fora então assinada pelo Chefe de Finanças, sem menção de delegação de competências* (supra V.3).
20. Pelo que, agora, não procede o argumento da REQUERIDA que a falta de menção do *uso de competências delegadas* (§ 34º) constitui uma *irregularidade suprável nos termos no nº 1 do art.º 37º do CPPT* (§ 36º e 37º). Com efeito, *“Este art. 37º vem permitir a sanção de deficiências dos actos de notificação, prevendo-se, aparentemente, a possibilidade de tal sanção ocorrer em relação a quaisquer requisitos do acto de notificação.*
Haverá, no entanto, que fazer uma distinção, desde logo, quanto aos vícios do acto de notificação qualificados como nulidade no nº 8 do art.º 39º, que são a falta de indicação do autor do acto do seu sentido e da sua data, bem como a indicação de o acto ter sido praticado no uso de delegação ou subdelegação de poderes”.⁴
21. Por outro lado, ainda que a REQUERIDA sustente que o Despacho nº 3977/2014, veio ratificar os actos entretanto produzidos, vimos que, nem todos os actos admitem

² Com dúvidas de constitucionalidade tratando-se do dever de fundamentação, cfr., *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Jorge Lopes de Sousa, Vislis Ed., 2000, art.º 37º, nota 4.

³ *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Jorge Lopes de Sousa, Vislis Ed., 2000, art.º 37º, nota 3.

⁴ *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Jorge Lopes de Sousa, Vislis Ed., 2000, art.º 37º, nota 2. Sobre a referência ao nº 8 do art.º 39º do CPPT, cf., supra, nota 1.

ratificação dado que nos termos do n.º 1 do art.º 137º do CPA⁵ *não são susceptíveis de ratificação, reforma ou conversão, os actos nulos ou inexistentes.*

22. À falta da competência própria, não havendo menção – na notificação operada a 22/10/2013 –, que nos termos do art.º 66º do CIRS visa dar a conhecer ao REQUERENTE a alteração dos elementos declarados e a fundamentação da mesma –, de que se está a notificar o sujeito passivo no uso de competência delegada, o acto de notificação é nulo.
23. Sendo nula a notificação operada nos termos do art.º 66º do CIRS, não se verificando a notificação dos actos de alteração dos elementos declarados, não está cumprida a obrigação legal de notificação e, bem assim de fundamentação, uma vez que *os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*, atento o disposto no n.º 3 do art.º 268º da CRP.
24. Sendo nulo o acto de notificação, por violação de lei, haveria de produzir-se uma nova notificação, válida, o que não tendo ocorrido afectou a validade da liquidação, a qual não pode, por tal, legitimar a cobrança do imposto nela apurado dado que *ninguém pode ser obrigado a pagar impostos (...) cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*, por força do n.º 3 do artigo 103º da CRP.
25. A relação material controvertida respeita às alterações operadas em sede de IRS do ano de 2009, pelo que a liquidação deveria ter sido validamente notificada ao REQUERENTE no prazo de quatro anos, isto é, até 31 de Dezembro de 2013, nos termos do n.º 1 do art.º 45º da LGT, pois,
- A notificação do contribuinte deve ser validamente feita no decurso do prazo de quatro anos. Sem o que, o prazo decorrerá. Com efeito, a notificação, e só ela, torna a dívida tributária certa e exigível⁶.*
26. Assim, salvo se se verificar algum motivo determinante da suspensão do prazo de caducidade, nos termos do art.º 46º da LGT é que o direito à liquidação não caducou já. Vejamos então se se verifica algum dos pressupostos de suspensão do prazo de caducidade:

⁵ Referência ao Código de Procedimento Administrativo em vigor à data dos factos.

27. Nos termos do art.º 46º da LGT, não tendo havido qualquer acção de inspecção externa (nº 1), nem litígio judicial (alí. a) do nº 2) ou pedido de revisão da matéria colectável (alí. e) do nº 2), nem se tratando de benefícios fiscais (alíneas b) e c) do nº 2), importa apurar se a primeira Reclamação Graciosa, iniciada a 05/09/2012 e concluída a 22/10/2013, configura os termos previstos na alínea d) do nº 2, determinando a suspensão do prazo de caducidade *em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação (...), a partir da sua apresentação até à decisão.*
28. *Em rigor o direito de liquidação nunca resulta de uma anulação de uma reclamação graciosa (...) pois são meios de anulação de actos e não declarativos de direitos (...). Por outro lado, a reclamação graciosa e a impugnação judicial são meios de impugnação de actos de liquidação, pelo que aquela alínea d) se reporta a situações em que o direito de liquidação já foi exercido e houve uma impugnação administrativa ou judicial.*⁷
29. Na formulação pouco adequada da alínea d) do nº 2 do art.º 46º da LGT, pretende-se acautelar a suspensão do prazo de caducidade porque *na sequência de anulação administrativa ou judicial, há a possibilidade de praticar um novo acto de liquidação sem incompatibilidade com o decidido*⁸.
30. Na situação *sub judice*, reportando-nos à Reclamação Graciosa de 05/09/2012 necessário se torna perceber se fruto dessa Reclamação se operou a possibilidade de a AT *praticar um novo acto de liquidação* e este se realizou *sem incompatibilidade com o decidido*.
31. Sobre a referida Reclamação Graciosa recaiu despacho, a 22/10/2013: *nos termos e com os fundamentos constantes do parecer infra, defiro o pedido.*
32. Importa notar que esta referência aos *fundamentos constantes do parecer infra* é a via encontrada, em regra, pela administração para fundamentar as suas decisões, em cumprimento do nº 3 do art.º 268º da CRP.
33. Logo, o despacho sustenta-se na fundamentação do parecer e, se o contrariar, a decisão, porque extravasa a sua fundamentação jurídica, encontra-se, nessa parte não

⁶ *Lei geral Tributária Anotada e Comentada*, Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, 4ª Ed., Encontro da Escrita, 2012, nota 2 ao art.º 45º.

⁷ Idem, nota anterior, agora nota 8 ao art.º 46º.

⁸ Idem, nota anterior.

fundamentada, sendo assim, violara da lei e da CRP, por falta de fundamentação. Aqui chegados, importa referir que o despacho, nestes termos não anula a liquidação nos termos solicitados, apenas determina a **nulidade da notificação**, conforme sustentado na informação jurídica que suporta o referido despacho (cf. PA, P6, fls 4 e 129; Anexo 4, PI, última pg.):

A notificação efectuada ao reclamante sobre o apuramento do conjunto dos rendimentos líquidos, é assinada pelo Chefe do referido, sem menção de delegação de competências.

Encontra-se insito no nº 11 do artigo 39º do CPPT, que o acto de notificação é nulo no caso de falta de indicação do autor do ato, e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências.

Sendo nulo o ato de notificação é totalmente ineficaz desde o início, não produzindo qualquer efeito em relação ao reclamante. A nulidade é insanável, quer pelo decurso do tempo, quer pela ratificação, reforma ou conversão. O ato nulo não é susceptível de ser transformado em ato válido.

Assim sendo, não nos pronunciaremos quanto aos restantes argumentos invocados pelo reclamante.

34. Assim, **o que foi declarado nulo foi o acto de notificação da liquidação**, não a liquidação, pois sobre esta a informação jurídica já referida não se pronunciou, apenas entendendo que a notificação era nula.

35. O parecer claramente distinguiu os actos administrativos praticados tendentes à alteração dos elementos declarados, do acto de notificação⁹. E bem, pois que os eventuais vícios daqueles não se confundem com os deste, cuja invalidade prevista no nº 11 do art.º 39º do CPPT, é a nulidade e não a daqueles.

36. Assim, a segunda parte, *manuscrita*, do despacho de 22/10/2013, nada tem a ver com a apreciação dos vícios que na Reclamação Graciosa são imputados à liquidação, mormente respeitantes a todas as operações tendentes à alteração dos valores declarados, pois no parecer não são apreciados quaisquer vícios imputados ao acto de liquidação, carecendo assim a decisão de notificação *do reclamante para, no prazo de*

⁹ Pois que *o acto de notificação não se confunde com o acto de liquidação notificado*, Tribunal Central Administrativo Sul, Acórdão de 29-09-2009, Processo 03041/09.

- 10 (dez) dias, apresentar comprovativo das despesas declaradas, da devida fundamentação.
37. Pelo que, se do despacho de 22/10/2013 resultou a repetição dos actos tendentes a uma nova liquidação, esta não deriva da Reclamação Graciosa, mas sim dum despacho que é proferido para além da fundamentação em que se sustenta – o respectivo parecer interno, quando na verdade, haveria, tão só que proceder a uma notificação válida.
38. *Sendo a notificação nula ou ineficaz (...) e não tendo havido outra, efectuada de forma legal e com perfeição (facto cuja prova sempre caberia à Fazenda), a mesma é INEFICAZ, tendo, assim, em 31/12/2009, operado a caducidade do direito à liquidação¹⁰;*
39. É certo, como sustenta a REQUERIDA, que *a administração tributária pode repetir o acto dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação (cf. 23º, Resposta),*
40. Todavia, não pode esperar que esse prazo se não esgote, salvo se ocorrerem as causas de suspensão de caducidade previstas no art.º 46º da LGT, que aqui não se verificaram.
41. Com efeito, não se verificam os pressupostos da alínea d) do nº 2 do art.º 46º da LGT, cuja teleologia é acautelar a suspensão do prazo de caducidade porque *na sequência de anulação administrativa ou judicial do acto de liquidação, há a possibilidade de praticar um novo acto de liquidação sem incompatibilidade com o decidido*, pois não houve qualquer anulação administrativa dos actos determinantes da liquidação, antes sim uma declaração de nulidade do acto de notificação, devido nos termos do art.º 66º do CIRS, por não ter sido praticado nos termos do nº 11 do art.º 39º do CPPT.
42. E a não verificação resulta ademais patente na nova liquidação produzida, pois que, como resulta do PA, os fundamentos que a AT achou por válidos na primeira liquidação (PA, p 102) os manteve na segunda (PA, p 144 §3), e em nada dando razão aos vícios já invocados, em nada, assim, se verificando haver uma nova liquidação *sem incompatibilidade com o decidido*.
43. Além de que, e sem entrar em consideração na apreciação dos vícios imputados ao acto em sede de Reclamação Graciosa, o certo é que se constatou manter-se o vício de falta de competência própria para a prática do actos em causa, bem como para proceder ao

¹⁰ Ibidem, nota anterior.

acto de notificação – que a Recorrida reconhece a § 2 da Resposta ser um dos motivos do pedido de constituição deste Tribunal Arbitral.

44. Ou seja, a AT demonstra, na nova liquidação, que não deu provimento à Reclamação do ora REQUERENTE, pelo que o direito de liquidação (esta nova) não é resultante da Reclamação, como o exigia a alínea d) do n.º 2 do art.º 46º da LGT.
45. Acresce que, em rigor, a REQUERIDA não tinha, ao tempo, i.é, até ao termo do prazo de caducidade, como sanar este vício a não ser proferir uma notificação válida por quem detinha competência própria - o Director de Finanças do Porto - pois a delegação de competências ocorreu após o prazo de caducidade.
46. Logo, admitir que um novo procedimento de liquidação, que o próprio parecer interno da AT não sustentou, permitiria suspender o prazo de caducidade com base na alí. d) do n.º 2 do art.º 46º da LGT, seria permitir que por falta de competência de quem praticou o acto de notificação, sendo esta nula, novos actos se repetissem, iludindo o prazo de caducidade, até que se produzisse uma notificação válida.
47. Ora, se mediante o Despacho n.º 3977/2014, de 27 de Fevereiro de 2014, publicado no DR n.º 52, 2ª série, de 14 de Março de 2014, do Director de Finanças do Porto, em regime de substituição, que procede à atribuição de diversas delegações de competências, se pode considerar que, devido à conjugação da atribuição ao mesmo de efeitos retroactivos, *desde 1 de Setembro de 2013*, e ao facto de o REQUERENTE não ter lançado mão dos meios ao seu alcance nos termos do n.º 1 do art.º 37º do CPPT, se encontraria sanado o vício de falta de delegação de competências para a prática dos actos nos termos do n.º 4 do art.º 65º do CIRS,
48. Já o referido Despacho n.º 3977/2014, de 27 de Fevereiro de 2014 não sana, como vimos, o vício da nulidade da notificação emergente do incumprimento do disposto no n.º 11 do art.º 39º do CPPT, como reconhecido pela Jurisprudência:

Nos casos previstos no art.º 39.º, n.º 9, do CPPT a não observância dos requisitos legais das notificações implicar a sua nulidade, que tem como consequência a eliminação jurídica da totalidade dos efeitos do acto que dela enferma (art. 134.º, n.º 1, do CPA)¹¹

Consequentemente,

¹¹ Cf. Supremo Tribunal Administrativo, Acórdão de 18 Nov. 2009, Processo 0801/09 e Acórdão de 10 de Novembro de 2010 do Tribunal Constitucional, Processo n.º 79/2010.

49. Respeitando o imposto em causa às alterações operadas em sede de IRS do ano de 2009, e sendo que *a notificação do contribuinte deve ser validamente feita no decurso do prazo de quatro anos. Sem o que, o prazo decorrerá. Com efeito, a notificação, e só ela, torna a dívida tributária certa e exigível*, tal não ocorreu na situação em apreço, isto é até 31 de Dezembro de 2013, nos termos do n.º 1 do art.º 45º da LGT,
50. Pelo que caducou o direito à liquidação do imposto.
51. Assim, verificando-se haver um vício de falta de notificação no prazo de caducidade do direito à liquidação¹², conforme determinado pelo n.º 1 do art.º 45º da LGT, tem este Tribunal de concluir que a liquidação enferma do vício de caducidade do direito de liquidação.
52. Procede, pelo exposto, o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação, com fundamento neste vício.

VI - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com base no vício de caducidade do direito de liquidação, o qual assegura a tutela efectiva e eficaz dos direitos do REQUERENTE, fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios que são imputados à liquidação.

VII - DECISÃO

Termos em que se decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade da liquidação em causa, procedendo-se à sua anulação.

VIII - VALOR DO PROCESSO

€ 4.902,25 (Quatro mil novecentos e dois euros e vinte e cinco cêntimos).

IX – CUSTAS

Conforme o disposto no Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se as custas em 612,00€, a suportar pela AT.

¹² Já em anteriores decisões arbitrais o CAAD-T se pronunciou sobre a caducidade do direito de liquidação, v.g., no Proc. 126/2012-T.

Lisboa, 19 de Maio de 2015

Texto elaborado em computador, nos termos do art.º 131º, nº 5 do CPC, ex vi, art.º 29º nº 1 alínea e) do RJAT, com verso em branco de cada folha, sendo a ortografia anterior ao último acordo ortográfico.

O Árbitro

Henrique Curado