

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 82/2015 –T

Tema: IRS – Incapacidade; documento superveniente

Decisão Arbitral

1. Relatório

A..., contribuinte n.º ..., residente na Av..., Lisboa, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do correspondente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, para apreciação da legalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) referentes aos anos de 2009, 2010 e 2011, nos montantes de € 14.208,16 (catorze mil duzentos e oito euros e dezasseis cêntimos), € 7.758,99 (sete mil setecentos e cinquenta e oito euros e noventa e nove cêntimos), e € 26.094,37 (vinte e seis mil noventa e quatro euros e trinta e sete cêntimos), respetivamente, tudo totalizando o montante de € 48.061,52 (quarenta e oito mil e sessenta e um euros e cinquenta e dois cêntimos).

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 09-02-2015, tendo sido aceite pelo Senhor Presidente do CAAD a 11 desse mês e notificado à AT ainda nesse mesmo dia.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 20-04-2015.

A AT apresentou resposta tempestivamente.

A reunião a que alude o art. 18º do RJAT teve lugar a 09-09-2015, tendo as partes optado por alegar por escrito, o que fizeram, reiterando as respetivas posições.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Objeto do litígio

O presente pedido de pronúncia arbitral foi deduzido contra as liquidações n.º 2010..., n.º 2011... e n.º 2012..., referentes, respetivamente, a IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011, num total de imposto a pagar de € 48.061,52.

O Requerente reclamou graciosamente contra tais liquidações. Essas reclamações foram indeferidas, por despachos da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 8, que lhes negaram provimento (... e ...). Por essa razão o Requerente interpôs recursos hierárquicos contra esses indeferimentos. No entanto, as referidas liquidações de IRS voltaram a ser confirmadas, agora pelos despachos de indeferimento dos correspondentes recursos hierárquicos (... e ...).

2.1 Posição do Requerente

O Requerente pede a anulação daquelas decisões de indeferimento, com a consequente anulação parcial das referidas liquidações de IRS, mais pedindo juros indemnizatórios ao abrigo do art. 43º da LGT. E fundamenta o seu pedido em vício de violação do disposto no artigo 87.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), por erro imputável aos serviços.

2.2 Posição da Requerida

Por sua vez a AT pugna pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários contestados, deduzindo duas exceções (inidoneidade do meio processual e, subsidiariamente, caducidade do direito de ação), mais impugnando ainda especificadamente o pedido.

Muito resumidamente, a Requerida não contesta a factualidade subjacente ao benefício fiscal que o Requerente invoca (incapacidade parcial iniciada em 2009), mas sim a extemporaneidade do pedido, porquanto a prova daquela incapacidade é feita após o decurso do prazo previsto para o efeito, sem que o Requerente tenha logrado demonstrar que a obtenção superveniente do documento comprovativo da incapacidade não se deve a negligência sua.

2.3. Síntese

Do exposto resulta que a matéria de direito controvertida consiste em saber se os autos são adequados e se o pedido é ou não extemporâneo.

Na verdade, superada que seja a questão processual prévia, a matéria de facto controvertida nos autos, e cujo ónus probatório, de harmonia com o disposto no nº 1 do

art. 74º da LGT, incumbe ao Requerente, consistirá em saber da existência, ou ausência, de responsabilidade deste na obtenção do atestado médico, apenas em data posterior à da caducidade do direito de reclamar graciosamente das liquidações de IRS em causa.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

- a) Em 2009, foi diagnosticado ao ora Requerente um tumor, na sequência do qual foi o mesmo submetido a uma intervenção cirúrgica, tendo decorrido da biopsia subsequente tratar-se de um carcinoma (cancro).
- b) O Requerente foi submetido a um prolongado tratamento que o debilitou sem retrocesso possível.
- c) Requerente possui uma incapacidade permanente global de 78% desde 2009.
- d) Em 09 de julho de 2013 foi emitido atestado médico certificando essa incapacidade e que a mesma está instalada desde 2009.
- e) O Requerente entregou no dia 27 de Maio de 2010 a sua Declaração de IRS Modelo 3 relativa ao ano de 2009, no dia 31 de Maio de 2011, a declaração relativa ao ano de 2010, e no dia 31 de Maio de 2012, a declaração correspondente ao ano de 2011.
- f) Nessas declarações o Requerente não assinalou qualquer incapacidade.
- g) Ao tempo o Requerente não dispunha de comprovativo dessa incapacidade.
- h) Por esse facto, os atos de liquidação de IRS relativos a tais anos não consideram qualquer incapacidade do Requerente.
- i) O Requerente apresentou, no dia 30 de Julho de 2013, uma reclamação graciososa, relativamente a cada um dos atos de liquidação de IRS (referente a 2009, 2010 e 2011).
- j) Essas reclamações foram objeto de indeferimento, com o fundamento que qualquer uma delas: *“para ser entregue dentro do prazo legal, teria que ser apresentada até 2011-01-10, [para o ano de 2009; “até 2011-12-26”, para o ano de*

2010; e “até 2012-12-27” para o ano de 2011] nos termos da conjugação dos arts. 140.º do CIRS, n.º 1 do art. 70.º do CPPT, ora, nessa data a reclamante ainda não era possuidor do Atestado Médico de Incapacidade Multiusos, o qual apenas foi emitido em 09-07-2013, pelo que nessa data já tinha decorrido o prazo legal para efeitos da reclamação graciosa”.

k) O Requerente interpôs em tempo recurso hierárquico do indeferimento das reclamações gratuitas referidas.

l) Pelo ofício n.º 13891 de 30.09.2014 foi o Requerente notificado para “juntar cópia do requerimento de junta médica (...) referido nos articulados de processo gracioso.

m) O Requerente nunca juntou tal cópia, nem indicou em que data a junta médica foi por si solicitada.

n) A 18 de novembro de 2014 o Requerente foi notificado da decisão do indeferimento do recurso hierárquico relativo ao ano de 2009.

o) O indeferimento teve por base os seguintes fundamentos:

8. “ . O sujeito passivo, com uma incapacidade atribuída de 78%, pretendia beneficiar do regime previsto no art.º 87.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) para pessoas com deficiência, bem como da redução da matéria tributável em 10% (com limite de € 2.500,00) no ano em causa -2009 -, nos termos do art.º 69.º, n.º 1 da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2009).

9. Preceitua o art.º 13, n.º 7 do CIRS que «A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.»

10. Significa isto que, no que toca ao ano de 2009, a situação pessoal do recorrente que se verifica a 31 de dezembro desse ano era a de pessoa sem deficiência, por não existir nenhum elemento, à data, que demonstrasse o contrário.

11. Sublinhe-se que aquela situação pessoal é a que vigora para efeitos fiscais, de tributação. Não se questiona, em absoluto, a condição que resulta da doença e da incapacidade (nem de padecimentos que teve de suportar) daí resultante para o recorrente.

12. *Todavia, para que o efeito retroativo da declaração de incapacidade assuma relevância fiscal, necessário se torna que o sujeito passivo demonstre a chamada «superveniência do documento», isto é, que alegue e prove que não pôde obter, ou dele dispor, em data anterior àquela que consta como data de emissão do documento, apesar de ter feito esforços e diligenciado nesse sentido.»*

13. *É o entendimento que tem sido seguido pelos serviços e que resulta da conjugação dos seguintes documentos:*

a) *Doutrina administrativa plasmada na Circular n.º 15, de 14/09/1992 da Direção de Serviços do IRS, nomeadamente nos seus n.ºs 2, «os documentos comprovativos da deficiência fiscalmente relevante só produzem efeitos a partir da data da sua emissão, sendo no entanto considerada, para efeitos de liquidação, a situação pessoal do sujeito passivo em 31 de Dezembro de cada ano, sem prejuízo do disposto no número seguinte.» e 3, «Se os documentos comprovativos da deficiência fiscalmente relevante referirem que aquela expressamente se reporta a data anterior à respetiva emissão, poderão os mesmos fundamentar a interposição de reclamação graciosa ou de impugnação judicial contra as liquidações de IRS respeitantes a anos anteriores, desde que ainda decorra prazo legal para o efeito.»;*

b) *Art.º 70, n.º 4, do CPPT, «Em caso de documento ou sentença superveniente, bem como de qualquer outro facto que não tivesse sido possível invocar no prazo previsto no n.º 1, este conta-se a partir da data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento ou conhecer o facto.»; e*

c) *Art.º 74.º, n.º 1 da LGT, que determina que, «O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.»*

14. *Sucede, porém, que nada consta dos autos que demonstre a impossibilidade, para o sujeito passivo, de obter o atestado médico de incapacidade em momento anterior àquele em que o obteve, nomeadamente, na data declarada como início da incapacidade.*

15. *Na verdade, sem menosprezar as sérias e graves dificuldades que a doença e os tratamentos por certo trouxeram à vida do recorrente, é entendimento destes Serviços*

que, ainda assim, não seriam impeditivos do diligenciar pela obtenção do atestado de incapacidade em momento anterior àquele em que o efetuou.

16. *Aliás, notificado que foi o recorrente para vir juntar cópia do requerimento de junta médica – a fim de se apurar a data em que o mesmo foi submetido – veio o mesmo dizer que não possui qualquer tipo de documento comprovativo dessa solicitação (...).*

17. *Por conseguinte, entendemos não ter sido feita prova da superveniência do atestado médico de incapacidade, para efeitos previsto no art.º 70.º, n.º 4 do CPPT.*

18. *Sendo essa prova um ónus ou obrigação do sujeito passivo, como vimos acima (ponto n.º 13).”*

19. *Assim, concluímos que em 30/07/2013 – data da apresentação da reclamação graciosa – tinha já decorrido, na verdade, o prazo de 150 dias para a interposição de reclamação graciosa da liquidação do IRS de 2009 do recorrente, conforme resulta da conjugação das disposições dos art.º 140.º, n.º 4, alínea a) do CIRS e art.º 70.º, n.º 1 do CPPT.*

20. *Na verdade, tendo o recorrente sido notificado da liquidação do IRS de 2009 em 23/08/2010, o prazo de 150 dias para deduzir a respetiva reclamação graciosa terminou em 20/01/2011.*

21. *Nesta conformidade, afigura-se que a decisão do Serviço de Finanças de Lisboa 8 foi acertada, pelo que somos de parecer que deve ser negado provimento ao presente pedido de recurso.*

(...)

Nestes termos, e tendo por base os fundamentos que antecedem, deve o presente recurso hierárquico ser indeferido, dispensando-se o recorrente do exercício de audiência previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 60.º da LGT, dado já ter sido ouvido anteriormente sobre a matéria em discussão, não existirem factos novos idóneos à alteração do sentido da decisão e a administração tributária estar a fazer, apenas, a interpretação e a aplicação das normas jurídicas que julgue aplicáveis ao caso.”

p) *Esta fundamentação foi acompanhada no indeferimento dos recursos hierárquicos relativos aos demais anos.*

q) *Assim para 2010 é referido que:*

19. Assim, concluímos que em 30/07/2013 – data da apresentação da reclamação graciosa – tinha já decorrido, na verdade, o prazo de 150 dias para a interposição de reclamação graciosa da liquidação do IRS de 2010 do recorrente, conforme resulta da conjugação das disposições dos art.º 140.º, n.º 4, alínea a) do CIRS e art.º 70.º, n.º 1 do CPPT.

20. Na verdade, tendo o recorrente sido notificado da liquidação do IRS de 2010 em 1/08/2011, o prazo de 150 dias para deduzir a respetiva reclamação graciosa terminou em 29/12/2011.

21. Nesta conformidade, afigura-se que a decisão do Serviço de Finanças de Lisboa 8 foi acertada, pelo que somos de parecer que deve ser negado provimento ao presente pedido de recurso.”

r) E por referência ao ano de 2011 é referido que:

19. Assim, concluímos que em 30/07/2013 – data da apresentação da reclamação graciosa – tinha já decorrido, na verdade, o prazo de 150 dias para a interposição de reclamação graciosa da liquidação do IRS de 2011 do recorrente, conforme resulta da conjugação das disposições dos art.º 140.º, n.º 4, alínea a) do CIRS e art.º 70.º, n.º 1 do CPPT.

20. Na verdade, tendo o recorrente sido notificado da liquidação do IRS de 2011 em 2/08/2010, o prazo de 150 dias para deduzir a respetiva reclamação graciosa terminou em 31/12/2012.

21. Nesta conformidade, afigura-se que a decisão do Serviço de Finanças de Lisboa 8 foi acertada, pelo que somos de parecer que deve ser negado provimento ao presente pedido de recurso.”

3.2. Factos não provados

Não se provou em que data foi solicitada a emissão do atestado médico que certifica a incapacidade do Requerente, nem as razões pelas quais o mesmo foi emitido apenas em 09.07.2013, nomeadamente que o foi só então por razões alheias ao ora Requerente.

3.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nas alegações das partes e nos documentos oferecidos, cuja correspondência à realidade não é controvertida, com exceção da causa da superveniência do atestado médico em causa.

4. Matéria de direito

O Requerente cumula três pedidos: a anulação das liquidações de IRS de 2009, 2010 e 2011. Ora, sucede que a propósito de qualquer uma dessas liquidações o que está em causa é saber se enfermam as mesmas de vício de violação de lei por não considerarem o disposto no art. 87º do CIRS, ou seja, a incapacidade que veio a ser reconhecida ao Requerente. Mas, a possibilidade de analisar a validade de qualquer uma dessas liquidações depende de dispor o Requerente ainda de prazo, o que passa por saber se um documento emitido em 2013 é facto superveniente relevante para o efeito ou não.

4.1. Cumulação de pedidos

Ou seja, há cumulação de pedidos, mas estes são similares (anulação parcial de três sucessivas liquidações de IRS ao mesmo sujeito passivo), com o mesmo fundamento de direito (art. 87º do CIRS – Dedução relativa às pessoas com deficiência) e de facto (incapacidade daquele), sendo que nos três pedidos se coloca a mesma questão de temporalidade (extemporaneidade por decurso do prazo).

Como se referiu já, a questão objeto da presente ação consiste em saber se a incapacidade que veio a ser reconhecida ao Requerente deve ser relevante para o apuramento do *quantum* de IRS devido nos anos de 2009, 2010 e 2011. Sendo que para o efeito é fundamental decidir se o reconhecimento dessa incapacidade só se verificou em 2013 por alguma razão estranha ao controlo do Requerente.

Fica que fica assim plenamente justificada a cumulação de pedidos (art. 3º, nº1 do RJAT), porquanto estes assentam na mesma factualidade e na mesma questão de direito.

4.2. Exceções: idoneidade e tempestividade processuais

No entanto e como referido, a Requerida invoca duas exceções suscetíveis de impedir o conhecimento do mérito do pedido, razão pela qual deverão ser analisadas previamente. São elas a falta de idoneidade do meio processual utilizado e, subsidiariamente, a caducidade do direito de ação.

No que respeita à “inidoneidade do meio processual” alega a Requerida que o pedido e a causa de pedir na presente pronúncia arbitral, correspondem unicamente aos despachos proferidos em sede de recurso hierárquico, pelos quais se mantiveram as decisões que recusaram provimento às reclamações gratuitas apresentada pelo Requerente, com fundamento na intempestividade das mesmas. Não seria assim o pedido arbitrável, por escapar à competência dos tribunais arbitrais e à vinculação da AT.

No entanto assim não é. Como pedido principal o Requerente solicita que “*as liquidações do Imposto de Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) ... relativas aos anos de 2009, 2010 e 2011, no montante de € 14.208,16, € 7.758,99 e € 26.094,37, respetivamente, tudo num total de € 48.061,52 (quarenta e oito mil, sessenta e um euros e cinquenta e dois cêntimos), se[jam] parcialmente anuladas, (...)*“. Pelo que o que o

Requerente solicita é sim a “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*” (artigo 2.º, nº 1, alínea a) do RJAT), matéria para a qual o tribunal arbitral tem competência para apreciar do pedido.

Assim sendo, correspondendo o pedido do Requerente à anulação parcial de liquidações de IRS, como efetivamente corresponde, deve improceder a exceção de inidoneidade do meio.

A Requerida entende ainda que a reclamação graciosa é intempestiva, e consequentemente, decidiu pelo seu indeferimento, por ter considerado não merecer relevo a data em que o Requerente logrou obter o atestado médico (9 de julho de 2013).

Com efeito o prazo de reclamação graciosa conta-se da data de liquidação de IRS (Art.s 101, nº2 e 60º, nº1 do CPPT) e o mesmo havia já decorrido integralmente (tendo-se esgotado, portanto) por referência a qualquer uma das três liquidações de IRS aqui em causa. Mas ocorrendo facto superveniente relevante, aquele prazo conta-se da data deste último (nº 4 do art. 70º no CPPT) e não da data da liquidação. Ora, tudo se prende portanto com a possível virtualidade do facto superveniente (emissão de atestado médico) para abrir um novo prazo de contestação de cada uma das três liquidações de imposto em causa.

4.3. Carater declarativo da comprovação da incapacidade

As partes divergem sobre a natureza constitutiva ou declarativa da certificação da incapacidade (atestado), ainda que não sobre os seus efeitos. Isto porque ambas reconhecem a virtualidade do reconhecimento (declaração) de incapacidade para projetar os seus efeitos sobre liquidações pretéritas, ainda que depois divirjam sobre a tempestividade da invocação desses efeitos.

Nesse sentido a controvérsia é pois irrelevante para a decisão da causa. De qualquer modo, o reconhecimento da incapacidade do sujeito passivo em atestado médico não é um facto constitutivo do direito do Requerente, mas sim um facto meramente declarativo desse direito, ainda que seja condição de exercício do mesmo, *in casu* da dedução prevista no art. 87 do CIRS, uma vez que da sua emissão (comprovativa da incapacidade), nos termos legalmente definidos, depende o direito do Requerente à pretendida isenção (se a justificação da intempestividade da sua obtenção for devidamente demonstrada).

E essa possibilidade fica dependente de dispor o Requerente ainda de prazo para o efeito. Tendo decorrido a totalidade do prazo previsto no CPPT, contado da liquidação, quando apresentada a reclamação graciosa, a relevância do facto superveniente depende de prova da ausência de culpa do Requerente na sua apresentação tardia (art. 70º, nº4 do CPPT).

4.4. Superveniência

Assim, exceto se for legítimo recorrer ao mecanismo da revisão oficiosa, a data de emissão do atestado médico seria relevante para o início da contagem do prazo de reclamação, pois seria a partir desse momento que se iniciaria a contagem do prazo para contestar as liquidações em causa.

Nos termos do nº 4 do art. 70º do CPPT, um novo prazo para a reclamação graciosa será iniciado com a obtenção do referido atestado médico, quando o mesmo não tenha sido possível obter no prazo geral de reclamação contado da notificação da liquidação. Mas tal só ocorrerá se esse documento (certificação ou reconhecimento da incapacidade) não pudesse ter sido obtido no decurso do prazo geral de reclamação, pois que de outro modo o atestado médico não constituirá um documento superveniente relevante para efeitos daquele nº 4.

Assim, a emissão superveniente do atestado médico em causa pode, em tese, constituir um facto superveniente relevante como se refere no Acórdão do STA citado nos autos (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 0329/11, de 11.02.2011):

“I - Não é intempestiva a reclamação administrativa apresentada dentro do prazo então previsto no n.º 2 do artigo 70.º do CPPT, contado a partir da data em que foi obtido o certificado de incapacidade, pois que sem a certificação da incapacidade não poderia ser reconhecido nem o direito ao benefício fiscal, nem a possibilidade de impugnar, administrativa ou judicialmente, as liquidações sindicadas”.

Isto, pressupondo que é feita prova de que o documento só pôde ser obtido em momento posterior ao decurso do prazo inicial, por motivos alheios ao contribuinte. *I.e.*, se for demonstrada a ausência de culpa deste na obtenção tardia do documento, a qual tem de ser demonstrada. Como decorre da conjugação da locução (“data em que se tornou possível ao reclamante obter o documento”) constante do n.º 4 do art. 70 do CPPT com o n.º 1 do art. 74º da LGT.

4.5. Ónus da prova

Ora, sucede que como alega a Requerida essa prova não foi minimamente efetuada, nem em sede administrativa, muito embora o Requerente tenha sido notificado pelos Serviços para apresentar prova suscetível de demonstrar a data de requisição da comprovação da incapacidade, o que também não fez na instância arbitral.

Ora, uma tal ausência de demonstração não pode deixar de afetar decisivamente a sua posição processual, pois corresponde a matéria de fato que o Requerente não pode

deixar de conhecer, poderia comprovar, dada a natureza dos fatos, sendo que lhe competia realizar essa prova para se poder valer do novo prazo, nos termos da referida repartição do ónus da prova.

Note-se que, na verdade, o Requerente não indicou, sequer, qual a data do pedido de junta médica, menos ainda apresentou comprovativo da data desse pedido e também não demonstra qualquer circunstância, do seu processo clínico ou outra, suscetível de justificar uma alegada demora no pedido e na obtenção do atestado em causa,

Assim, no que respeita às liquidações efetuadas em anos anteriores à data do atestado médico que certifica a incapacidade, e porquanto este menciona expressamente que a incapacidade se reporta a 2009 (data anterior à da respetiva emissão, 2013), pode o Requerente, reclamar graciosamente a fim de ver considerado o benefício fiscal nas respetivas liquidações, desde que o atestado médico não pudesse ter sido obtido antes do decurso daquele prazo, por ser nesse caso atendível como documento superveniente para efeitos do n.º 4 do art. 70º do CPPT.

Como decorre do exposto tem portanto razão a Requerida, quando entende que um novo prazo não tem aplicação no caso dos autos, em virtude do documento não dever ser considerado superveniente para efeitos do n.º 4 do art. 70º do CPPT, por não se demonstrar que não pudesse ter sido obtido antes do decurso daquele prazo. E está bem ainda a AT quando imputa ao Requerente a consequência dessa ausência de demonstração, por lhe caber o ónus da prova dos factos constitutivos do direito que invoca, como resulta expressamente do n.º 1 do art. 74º da LGT.

É que como refere Jorge Lopes de Sousa, *in* Código do Procedimento e de Processo Tributário, 6º edição, 2011, Volume I, Áreas Editora, pág. 644, “se a reclamação graciosa tiver por fundamento documento ... superveniente ...o prazo de reclamação graciosa contar-se-á a partir da data em que tiver sido possível ao reclamante obter o documento ...”, mas caberá ao Requerente, “o ‘ónus de provar”, essa

“obtenção ou conhecimento tardio e a impossibilidade de invocação nos prazos normais”, tudo “em sintonia com a regra do art. 74º, nº1 da LGT”.

4.6 Revisão oficiosa

Poderá agora questionar-se, como o faz o Requerente, se tendo a AT qualificado como intempestiva a reclamação graciosa, deveria ainda assim ter conhecido do mérito do pedido, convolvando a reclamação graciosa em revisão oficiosa prevista no artigo 78.º da LGT, agora em cumprimento do artigo 52.º do CPPT, como forma de observar o princípio da legalidade no que respeita aos atos de liquidação de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2011. Isto até porque o não reconhecimento da incapacidade, daí decorrendo imposto superior ao devido, caso o pudesse ser, seria de qualificar como injustiça grave e notória.

O poder-dever (poder vinculado) que impende sobre a AT de oficiosamente retificar atos tributários ilegais, ainda que mediante convolção de reclamação em revisão, foi reconhecido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente no processo n.º 031/12, 06.06.2012 citado pelo Requerente, onde se refere que *“I - Não é intempestiva a reclamação administrativa apresentada dentro do prazo então previsto no n.º 2 do artigo 70.º do CPPT, contado a partir da data em que foi obtido o certificado de incapacidade, pois que sem a certificação da incapacidade não poderia ser reconhecido nem o direito ao benefício fiscal, nem a possibilidade de impugnar, administrativa ou judicialmente, as liquidações sindicadas. II - Mesmo que assim não fosse, nem por isso a intempestividade da reclamação constituiria obstáculo legal à convolção desta em procedimento de revisão com fundamento em injustiça grave e notória, ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, já que a tal possibilidade não obsta a intempestividade da reclamação graciosa pois que, para o efeito, apenas é relevante a tempestividade do meio procedimental adequado e o facto de a lei determinar que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente,” a revisão, não obsta à possibilidade de convolção da reclamação*

graciosa em pedido de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória pois tal poder de autorização não é mera faculdade mas, antes, um verdadeiro poder-dever».

Tal poder dever decorre inequivocamente da obrigação de exercer “*as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, nos respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*”, pois que nos termos do artigo 55.º da LGT, a sua atuação deve ter sempre em atenção o interesse público e a descoberta da verdade material, o princípio da igualdade, proporcionalidade e respeito pelas garantias dos contribuintes.

A posição do Requerente é assim que estando demonstrado que padece de uma incapacidade permanente de 78%, desde 2009, o que decorre do atestado médico de 09.07.2013, reunindo por isso as condições necessárias para a aplicação do benefício fiscal previsto no artigo 87.º do CIRS, deveria a AT, atendendo às circunstâncias do caso, proceder à correção dos atos de liquidação de IRS dos anos de 2009, 2010 e 2012, através da convalidação das reclamações gratuitas, ao abrigo do artigo 52.º do CPPT, em revisão de ato tributário, previsto no artigo 78.º da LGT. Isto porque no entender do Requerente, estaria ainda em tempo para o efeito, uma vez que a revisão pode ser efetuada “*por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*”; acrescentando que os atos de liquidação em crise espelham um imposto (IRS) pago superior ao realmente devido, qualificável como injustiça grave e notória nos termos do n.º 5 daquela disposição legal.

Ora, como refere Jesuíno Alcântara Martins *in* Garantias Processuais dos Contribuintes, *in* Lições de Fiscalidade, João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães (coord.) Almedina, 2012, pág. 445, “na linha da jurisprudência constante do acórdão 12.07.06 do STA (Proc. 0402/06, 2º Secção), afigura-se-nos que, mesmo depois

do decurso dos prazos da reclamação graciosa, a Administração Tributária tem o dever de revogar os atos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais, referidos no artigo 78º da LGT”, porquanto “os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a Administração Tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (art. 266º n.º 2 da CRP e art. 55º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos (...) os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei”. Desde que se verifique injustiça grave ou notória, considerando-se “como notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para o contribuinte” (*ob. cit.*, pág. 444).

Porém, como refere o mesmo autor, essa possibilidade só ocorre “desde que o erro não seja imputável” (*ob. cit.*, pág. 444) ao sujeito passivo. O que nos reconduz à já discutida questão da (falta de) prova da ausência de responsabilidade do Requerente na obtenção do atestado médico no tempo em que o foi. E, por essa mesma razão, também não pode ser atendida a pretensão subsidiária do Requerente.

Por outro lado, a avaliação da convalidação do pedido em processo de revisão oficiosa, ou a apreciação do seu mérito que só em revisão oficiosa seria viável, sempre seria de duvidosa arbitrabilidade, dadas as condições de vinculação da AT, nos termos expostos no Acórdão do CAAD de 22/04/2014, no processo P- 236 – T 2013, aproximando-se por isso da primeira exceção aduzida pela Requerida.

4.7 Conclusão

Pelas razões expostas deve ser procedente por provada a exceção de intempestividade do pedido e, em consequência, ser este indeferido, mantendo-se os atos tributários questionados na ordem jurídica.

5. Juros indemnizatórios

Mantendo-se os atos tributários na ordem jurídica, fica conseqüentemente prejudicado o pedido de reconhecimento de juros indemnizatórios a favor do Requerente.

6. Dispositivo

De harmonia com o exposto, decide-se julgar procedente a exceção de intempestividade do pedido e este improcedente por essa razão, com as legais conseqüências, ficando assim prejudicado o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 48.061,52 (quarenta e oito mil, sessenta e um euros e cinquenta e dois cêntimos)

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00 (dois mil, cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo do Requerente.

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco.

Lisboa, 16-10-2015

O Árbitro Singular

(Jaime Carvalho Esteves)

