

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 492/2017-T

Tema: IRS – Incapacidade (atestado médico) - revisão do ato tributário.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A..., casada, com o número de contribuinte ..., residente em ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa (doravante apenas designada por Requerente), apresentou, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), pedido de constituição de tribunal arbitral de forma a ser declarada a ilegalidade dos atos tributários de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) referentes aos anos de 2011, 2012 e 2013, bem como a declaração da ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que a Requerente apresentou com vista à declaração da ilegalidade e anulação das referidas liquidações tributárias:

- (i) Demonstração de liquidação de IRS n.º 2012..., de 27 de maio de 2012, (exercício de 2011);
- (ii) Demonstração de liquidação de IRS n.º 2013..., de 15 de junho de 2013, (exercício de 2012);
- (iii) Demonstração de liquidação de IRS n.º 2014..., de 27 de maio de 2014, (exercício de 2013).

Sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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 deste Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 20 de dezembro de 2017.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade das liquidações de IRS mencionadas *supra*, respeitantes aos exercícios de 2011, 2012 e 2013, bem como a ilegalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa que apresentou com vista à declaração de ilegalidade e anulação das referidas liquidações tributárias.

5. Por despacho de 10 de abril de 2018, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial e concedeu, igualmente, um prazo de 15 dias (sucessivo) para a Requerente concretizar o valor da causa.

6. Decidiu igualmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respetivos articulados, e fixou, por despacho de 28 de maio de 2018, como prazo para a decisão arbitral o dia 8 de junho de 2018.

7. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo

1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não ocorrem quaisquer nulidades pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

8. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Matéria de facto

9. Examinada a prova documental produzida, o tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- i. A Requerente procedeu à entrega da modelo 3 de IRS relativos aos anos de 2011, 2012 e 2013 sem menção de qualquer incapacidade e das quais resultaram as referidas liquidações.
- ii. A Requerente solicitou a junta médica a 8 de julho de 2015.
- iii. A 12 de agosto de 2015 foi emitido um atestado médico de incapacidade multiuso à Requerente, com atribuição de incapacidade definitiva de 72%, referenciando que essa incapacidade está instalada desde 2008.
- iv. A condição de incapacidade da Requerente foi comunicada à AT a 27 de agosto de 2015.
- v. A Requerente apresentou dentro do prazo a declaração de substituição de IRS modelo 3 de 2014, tendo a liquidação deste imposto sido substituída.
- vi. A Requerente requereu a 4 de novembro de 2015, nos termos do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), a revisão oficiosa das liquidações de IRS dos anos de 2011, 2012 e 2013, de modo a ser contemplada a deficiência de 72%.
- vii. O referido pedido foi indeferido na sua totalidade, devido ao facto da AT considerar que das alegações da Requerente não se extraía a conclusão da

impossibilidade de ter obtido o atestado médico de incapacidade em momento anterior àquele em que obteve (sendo essa prova um ónus do sujeito passivo).

10. A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como nos articulados apresentados e das posições das partes neles expressas.

11. Não se demonstra provado as razões pelas quais a solicitação de junta médica e a emissão do respetivo atestado médico ocorreram apenas em 2015 (julho e agosto, respetivamente), especificamente de que tal se deveu exclusivamente a razões alheias à Requerente.

III. Questão a decidir

12. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de aferir se se verificam as condições necessárias à revisão do ato de liquidação de IRS para os anos de 2011, 2012 e 2013, nos termos do artigo 78.º da LGT.

13. Em face da sua importância no âmbito da presente decisão, transcreve-se, desde já, o n.º 4 daquele artigo: *“4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.”*

IV. Matéria de direito

IV.1. Posições das partes

14. A Requerente, no seu pedido, justifica que nos últimos anos andou a tratar-se de várias queixas a nível digestivo, cólicas e outros sintomas semelhantes, tendo-se submetido a diversos tratamentos, sem qualquer diagnóstico definitivo.

15. Apenas no ano de 2015, através de vários exames complementares foi possível associar as queixas da Requerente à doença de Crohne e ainda Lupus sistémico.

16. Logo que se procedeu ao diagnóstico, a Requerente solicitou de imediato a junta médica para fixação da incapacidade, não tendo existido, no entendimento da Requerente, qualquer comportamento negligente da sua parte na obtenção do atestado médico comprovativo da sua incapacidade.

17. No entendimento da Requerente, o atestado médico é prova suficiente, por si só, para integrar a previsão normativa da parte final do artigo 78.º, n.º 4 da LGT.

18. É entendimento da Requerente que a própria AT quebrou claramente a previsão do artigo 13.º, n.º 7 (à data dos factos: “*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.*”) do Código do IRS quando aceitou a substituição da declaração de IRS referente ao ano de 2014, com base num atestado médico emitido no ano de 2015, fazendo a dedução respetiva da incapacidade ao contribuinte.

19. Desta forma, entende a Requerente que ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 4 da LGT é permitido ao contribuinte a revisão da matéria tributável a autorizar nos três anos posteriores ao do ato tributário com fundamento em injustiça grave ou notória e desde que o erro não resulte de comportamento negligente do contribuinte, integrando-se nesse conceito, no seu entender, o caso em apreço, por não haver na lei outra forma de rever um ato já praticado com fundamento num documento superveniente.

20. Em conclusão, peticionou então a Requerente que as liquidações previamente mencionadas fossem (parcialmente) anuladas, por serem manifestamente ilegais, tudo com as demais consequências.

21. Por seu turno, a Requerida considera, antes de mais, que ao contrário do alegado pela Requerente, a AT não quebrou a previsão do artigo 13.º, n.º 7 do Código do IRS quando aceitou a substituição da declaração de IRS referente ao ano de 2014, porquanto nos termos do Código do IRS esta declaração foi substituída dentro do prazo legal.

22. Entende a Requerida que, no caso em apreço, a revisão das liquidações de IRS de 2011, 2012 e 2013 não poderia operar no prazo de reclamação graciosa, nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, uma vez que o prazo há muito que se encontrava ultrapassado e não se verifica qualquer ilegalidade nas liquidações.

23. De igual modo, não poderia operar a revisão por iniciativa da AT, uma vez que não houve qualquer erro nas liquidações imputável aos serviços.

24. Ademais alega a AT, que também o n.º 6 do artigo 78.º da LGT (“a revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”), no seu entendimento, não é aplicável à situação em análise, uma vez que não existe qualquer duplicação de coleta.

25. Por fim, o n.º 4 do artigo 78.º da LGT prevê que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte”.

26. Neste contexto, a Requerida entende que face à moldura de 3 anos posteriores às liquidações, o pedido da Requerente era tempestivo, cabendo então analisar o preenchimento dos restantes requisitos, nomeadamente a imputação do erro a comportamento negligente do contribuinte.

27. De facto, não questiona a Requerida que a Requerente seja portadora de doença e que daí resulte incapacidade, contudo, para que o efeito retroativo da declaração de incapacidade assuma relevância tributária, torna-se necessário que o sujeito passivo demonstre a superveniência do documento, ou seja, que alegue e prove que o 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.

28. Entende a Requerida que nada consta no presente processo, nem em qualquer documento junto, que possa provar a impossibilidade de obtenção do atestado médico de incapacidade em momento anterior àquele em que foi obtido, sendo que o ónus desta prova cabe à Requerente, pelo que se não pode considerar a superveniência do referido atestado médico de incapacidade.

29. Entende assim a Requerida que não assiste qualquer razão à Requerente, pedindo, dessa forma, que a pretensão aduzida pela Requerente seja julgada improcedente e a primeira absolvida do pedido.

IV.2 Apreciação da questão

30. A título introdutório, cumpre expor o quadro jurídico fundamental a ter em consideração para a decisão do caso, nomeadamente o artigo 78.º da LGT à data da submissão do pedido de revisão oficiosa (novembro de 2015), o qual estabelece o seguinte.

Artigo 78.º - Revisão dos atos tributários

1 - A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de 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.

2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.

3 - A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.

4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com

fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera 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 a Fazenda Nacional.

6 - A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

7 - Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização.

31. Com efeito, a Requerente subsumiu o seu pedido de revisão oficiosa ao preceito estabelecido no artigo 78.º, n.º 4 da LGT, não deixando de referir que tanto a Requerida, como o presente Tribunal poderiam enquadrar aquele pedido num outro preceito que considerassem mais pertinente.

32. A este respeito, não caberá certamente ao Tribunal apreciar esse tipo de questão, não deixando, contudo, de confirmar a sua concordância com os argumentos aduzidos pela Requerida no sentido de subsumir a questão em apreço à norma prevista no n.º 4 daquele artigo.

33. Com efeito, tal enquadramento reconduz-nos à questão de aferir se o erro que está subjacente à revisão do ato tributário (entenda-se, a obtenção do atestado médico em agosto de 2015, com efeitos fiscais a retroagir até 2011) é imputável (ou não) a comportamento negligente da Requerente.

34. Com efeito, o tema em apreço tem sido objeto de decisões arbitrais que, até ao momento, se têm revelada alinhadas nos termos em que apreciam esta matéria,

nomeadamente, as decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 82/2015-T, n.º 590/2015-T n.º 592/2015-T e n.º 197/2017-T.

35. Em concreto, veja-se o entendimento preconizado no processo n.º 197/2017-T (processo igualmente referido pela Requerida na sua resposta):

“Contudo, para que o efeito retroativo da declaração de incapacidade assuma relevância tributária, torna-se necessário que o sujeito passivo demonstre a “superveniência do documento”, isto é, que alegue e prove que o 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. (...)

Assim, nada consta no presente processo, nem em qualquer documento junto, que possa provar a impossibilidade de obtenção do atestado médico de incapacidade multiuso em momento anterior àquele em que foi obtido, sendo que o ónus desta mesma prova cabe ao Requerente, pelo que se não pode considerar a superveniência do referido atestado médico de incapacidade multiuso”.

36. De facto, e concordando-se com o teor da conclusão aí vertida, veja-se, igualmente, a decisão proferida no âmbito do processo n.º 590/2017-T,

“O instituto jurídico da revisão consagrado no art.º 78º da LGT mais não é do que o dever da administração de concretizar a revisão de atos tributários a favor do contribuinte, uma vez que os princípios da justiça, igualdade e legalidade que a administração tributária tem que observar na globalidade da sua atividade impõem que sejam oficiosamente corrigidos erros praticados nas liquidações sempre que sejam ou tenham sido arrecadados tributos superiores aos devidos. Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar atos ilegais.

Contudo, este dever sofre de limitações, justificadas por necessidade de segurança jurídica, pelo que, além do quadro de pressupostos e requisitos fixados na lei, houve necessidade de introduzir limites temporais.

No campo dos pressupostos, a Requerente alega que estamos perante um caso de injustiça grave ou notória no apuramento da matéria coletável e que só obteve o atestado confirmativo em 2012 a considerá-la deficiente desde 2010, pelo que, só após essa data pôde entregar a declaração de substituição que lhe daria direito a beneficiar no IRS do estatuto jurídico dos contribuintes com deficiência.

Por seu turno, a administração fiscal, não pondo em causa a verificação documentada da deficiência em grau enquadrável no art.º 87º do CIRS, tanto que a inscreveu no sistema informático, e não pondo também em causa a possibilidade de obtenção da revisão da liquidação por força dos art.º 93º do CIRS e art.º 78º da LGT, todavia, pede a improcedência do pedido por falta de prova produzida a respeito da negligência a que se refere o n.º 4, parte final, do mencionado art.º 78º. Em seu entender não estão verificados os pressupostos estabelecidos na lei.

Ainda assim, e alargando o âmbito, veio a Requerente protestar que o pedido tem enquadramento não só no n.º1 do art.º 78º da LGT, como também, e originariamente, no n.º 4 do mesmo preceito, porque existe erro e o mesmo foi tempestivamente apresentado. Não se questiona essa possibilidade só que, em ambos, a lei faz depender ou a tempestividade do pedido ou a respetiva procedência de prova da cumulativa da verificação da imputabilidade do erro à administração fiscal, ou de que, nos casos de injustiça grave ou notória, o erro não é devido a comportamento negligente do contribuinte. (...)

Todavia não existe nos autos conhecimento das razões que motivaram a obtenção do atestado médico só em 2012 - referindo este a existência de incapacidade elegível para efeitos do art.º 87º do CIRS desde 2010 -, e que justificaram que o mesmo não podia ter sido obtido antes, pelo menos, até à data da entrega da declaração em Mod.3 (...)

Atento o disposto, à data da liquidação, a AT não era obrigada a saber que a Requerente tinha um grau de incapacidade/deficiência de 60%, que lhe conferiria o direito a beneficiar de uma dedução à coleta;

Não estão, portanto, verificados os requisitos de prova a que a Requerente devia efetuar e, conseqüentemente, a AT não está obrigada a rever o ato tributário de liquidação do IRS de 2010 atrás identificado.

Por tudo isto, não fica provada que, nem num caso nem no outro, a verificação do erro seja imputável à AT nem que “o erro não é imputável a comportamento negligente do contribuinte”.

37. Adicionalmente, veja-se a decisão n.º 592/2015-T, no qual é julgada procedente o pedido formulado pelo Requerente naquele processo (em que se procura corrigir a declaração do IRS Modelo 3 do IRS por referência ao ano de 2011, havendo a incapacidade sido reconhecida apenas em 2013), e se dispõe que:

“Na verdade, o erro sobre os pressupostos de facto que justifica a ilegalidade da liquidação também é possível de ser reconhecido com recurso ao art.º 78.º, n.º 4 da LGT e porque não decorreram os 3 anos contados a partir do ato cuja revisão se solicita. Todavia, tal artigo estabelece um pressuposto adicional, que o erro não seja imputável a conduta negligente do contribuinte, competindo-lhe efetuar essa prova.

No caso concreto, o Requerente alegou e conseguiu provar que ao longo do ano de 2012 submeteu-se a radioterapia, da qual resultaram como efeitos secundários diarreia, dor abdominal, febre e desidratação. Durante esse ano, para além de se submeter a diversos exames clínicos, consultas, internamentos de urgência, ainda foi, por diversas vezes, algaliado. Ademais, foram clinicamente relatados dois episódios de hematúria com coágulos, acompanhados de dor gástrica e lombar. Em resumo, o agravamento em 2012 do seu estado de saúde clínico e físico justifica que não lhe seja possível imputar qualquer responsabilidade pela sua não obtenção no referido ano, não sendo assim possível formular um juízo de censura jurídica. Ou, dito de outro modo, não há negligência por parte do Requerente.

Deste modo, verificando-se os requisitos de que depende a revisão prevista no art.º 78.º, n.º 4 da LGT deve ser considerada na liquidação de IRS supra identificada a incapacidade

do Requerente e, como tal, ser aplicado o art. 87.º do CIRS na redação em vigor à data do facto tributário.”

38. De facto, o presente Tribunal concorda com a decisão proferida neste acórdão, dado que o Requerente foi capaz de provar inequivocamente, no entender daquele Tribunal e conforme supracitado, os motivos que justificaram a obtenção do respetivo atestado médico em momento posterior ao da submissão da Modelo 3 do IRS.

39. Contudo, no presente processo, a ora Requerente não foi capaz de produzir a prova inequívoca necessária, nos termos anteriormente expostos.

40. Ademais, veja-se ainda a decisão proferida no âmbito do processo n.º 82/2015-T, a qual recupera ainda alguns apontamentos de acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, conforme se passa a expor:

“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. (...)

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 facto que o Requerente não pode deixar de conhecer, (...), sendo que lhe competia realizar essa prova para se poder valer do novo prazo, nos termos da referida repartição do ónus da prova. (...)

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.”

41. Em face do exposto, não estão, portanto, verificados os requisitos de prova a que a Requerente estaria obrigada no sentido de justificar a ausência de responsabilidade na obtenção, apenas em 2015, do atestado médico que comprova a sua incapacidade física, nos termos anteriormente expostos.

V. Decisão

42. Termos em que este Tribunal Arbitral decide julgar improcedentes os pedidos formulados pela Requerente, decidindo-se manter na ordem jurídica o ato de liquidação de IRS de 2011, 2012 e 2013, por não enfermar de qualquer ilegalidade.

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

VI. Valor do processo

44. Tendo por base a alteração à liquidação da declaração de IRS de 2014 (com fundamento na mesma incapacidade), a Requerente antecipava que da anulação parcial das liquidações em causa resultasse uma devolução que não ultrapassasse € 8.000 (valor que atribuiu à causa).

45. Entende a Requerida que o valor do processo é o da importância cuja anulação se pretende, a qual não foi concretizada pela Requerente.

46. Com efeito, através de despacho emitido no dia 10 de abril de 2018, as Partes foram chamadas a pronunciar-se sobre esta questão, sendo que nenhuma das Partes se pronunciou.

47. Em face do exposto, e não existindo o risco de incompetência relativa do tribunal arbitral,

fixa-se o valor do processo em € 8.000,00 nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), correspondente à utilidade económica apresentada pela Requerente.

VII. Custas

De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 8 de junho de 2018

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)