

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

0474/09

7 de outubro de 2009

Pimenta Do Vale

DESCRITORES

Acção administrativa especial > Reclamação graciosa > Recurso hierárquico > Intempestividade do recurso > Caso decidido > Convolação

SUMÁRIO

I - Transitada em julgado a decisão que julgou intempestiva a reclamação graciosa formou-se, conseqüentemente, quanto ao acto reclamado, caso decidido ou resolvido, o que leva, inelutavelmente, à improcedência de qualquer acção contenciosa.

II - Assim, é despicienda a discussão da questão da forma de processo adequada para atacar o acto que indeferiu a reclamação graciosa com fundamento na sua extemporaneidade, pois, independentemente de se concluir que o meio adequado é a impugnação judicial ou a acção administrativa especial, tal meio sempre soçobriria face à dita intempestividade.

III - Pelo que também a questão de saber se o acto que decidiu o recurso hierárquico se encontra, ou não, devidamente fundamentado se mostra ultrapassada, sendo pois inútil apreciar este (como qualquer outro) vício do acto.

IV - Não obstante ser intempestiva, é possível convolar a reclamação graciosa em procedimento de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória.

V - É 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.

VI - Isto é, para efeito da convolação, há que atender apenas ao prazo disponível para propor o procedimento adequado, pois que, após a convolação, é relativamente ao procedimento convolado que a petição produzirá todas as legais conseqüências.

VII - Assim, a convolação é possível se a petição for tempestiva face ao procedimento adequado, ainda que não o seja face ao meio procedimental inadequado por que optou o contribuinte.

TEXTO INTEGRAL

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Ministério das Finanças, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou procedente a acção administrativa especial que B..., melhor identificado nos autos, deduziu contra a decisão que indeferiu o recurso hierárquico por si interposto do despacho que, por sua vez, indeferiu a reclamação graciosa da liquidação de IRS, relativo ao ano de 2002, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. No caso sub judice o que está em causa é, muito claramente, o acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2002.

2. E estando em causa a apreciação da legalidade desse acto tributário de liquidação, deveria o A., nos termos do artigo 97º, nº 1, alínea d) e p) e nº 2 do CPPT, ter lançado mão do processo de impugnação judicial e não da acção administrativa especial. Em consonância, devia o Tribunal ter declarado verificada essa excepção e absolver o réu da instância.

3. Acresce que, a considerar-se que, além do deferimento da reclamação e da “alteração da liquidação do IRS do ano de 2002”, também constitui pedido nos presentes autos a anulação da decisão que indeferiu a reclamação graciosa por intempestividade, então ter-se-ia de concluir verificar-se uma cumulação de pedidos ilegal e não, como se fez na sentença recorrida, que a acção administrativa especial é a forma processual adequada ao caso.

4. E isso, designadamente, atendendo à diversidade de formas processuais adequadas para atacar cada um desses actos: para a anulação ou “alteração” da liquidação, o processo de impugnação judicial e para a anulação da decisão de indeferimento por intempestividade, a acção administrativa especial (artigos 97º, nº 1-d) e nº 2 do CPPT e 470º, nº 1 e 31º, nº 1 do CPC).

5. Ao contrário do que se entendeu na sentença recorrida, na situação sub judice, face à intempestividade da reclamação não se impunha aos serviços procederem à convolação do processo em procedimento de revisão do acto tributário por injustiça grave ou notória.

6. E isso, porque o artigo 52º do CPPT apenas impõe tal convolação em caso de erro na forma de procedimento e, no caso sub judice, a reclamação graciosa era a forma de procedimento adequada.

7. Pelo que, contrariamente ao entendido na sentença recorrida, a Administração não tinha de proceder a qualquer convolação.

8. Mas mesmo que assim não fosse, e sem conceder, o artigo 52º do CPPT apenas prevê a convolação para as situações em que do processo constem os elementos probatórios utilizáveis para a sua apreciação e decisão na nova forma processual e no processo sub judice não constava qualquer prova da suposta injustiça grave ou notória.

9. E no que respeita à alegada falta de fundamentação, também aí apreciou mal o Tribunal, pois que quando se (na Informação que sustenta o acto impugnado nos autos) diz que “as situações em causa” não constituem fundamento para a revisão excepcional nos termos do nº 4 do artigo 78º da LGT, está-se, naturalmente, a referir às situações mencionadas nos parágrafos anteriores da Informação, tal como aí foram configuradas. Ou seja, a conclusão que aí se expressa, que fundamenta (também) a decisão de indeferimento do recurso hierárquico, decorre dessa mesma configuração. Encontrando-se, assim, o acto recorrido em conformidade com o determinado no artigo 77º da LGT.

10. Acresce que, o despacho que decidiu o recurso hierárquico nunca poderia aplicar o regime estabelecido no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, pois que, à data, já tinha decorrido o prazo de três anos, desde o acto tributário de liquidação, previsto para o efeito (tenha-se presente que o A., no decurso do procedimento administrativo, não suscitou a aplicação desse regime).

11. Ao não decidir nos termos referidos, a douda sentença recorrida padece de erro na apreciação da matéria de direito, sendo ilegal por desconforme com todos os preceitos acima referenciados e, em consequência, não merece ser confirmada.

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. 125 e seguintes, que se dão aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir do seguinte modo:

1- O sujeito passivo apresentou o atestado de incapacidade permanente de 80% a 4 de Novembro de 2004 com referência ao IRS do ano de 2002.

2- Já que tal documento só lhe foi remetido em Junho de 2004.

3- Mas com referência expressa que a incapacidade permanente de 80% retroage desde o ano de 1980.

4- Sendo, desta forma inaplicável o despacho ministerial datado de 01/07/1992 divulgado através de circular nº 15/92 já que o atestado refere expressamente a data de início da incapacidade (desde 1980).

5- Sendo que, da mesma forma, o prazo estabelecido nos termos do art. 70.º, n.º 2 do CPPT conjugado com a alínea b) do n.º 4 do art. 140.º do CIRS conta-se desde a data de emissão do atestado médico de incapacidade.

6- Sem prescindir, sempre seria aplicável o art. 78.º, n.º 4 da LGT para revisão excepcional da liquidação.

7- Que a Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares afastou sem qualquer justificação, apesar de agora tentar, justificar, o que não é justificável.

8- Sendo falso, como se pode aferir das peças processuais que o aqui Recorrente não tenha requerido a aplicação do regime e alegando expressamente a falta de fundamentação para o seu afastamento.

9- Subsistindo em questões formais, para se eximir ao âmago da questão.

10- Como a douda sentença conclui expressamente e que, por isso, deve ser mantida em toda a sua extensão e conclusões.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer pelas razões expostas a fls. 143 e que aqui se dão, também, por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A sentença recorrida considerou provada a seguinte matéria de facto:

A) - Em 06/04/2004, o Autor subscreveu a requisição de fls. 15 do processo administrativo apenso.

B) - Por ofício de 27/05/2004, a Administração Regional de Saúde do Algarve enviou ao Autor o “atestado médico de incapacidade multiuso”, cf. fls. 12 e 13 do processo administrativo apenso.

C) - Resulta do atestado a que se refere a alínea anterior que a incapacidade permanente global de 80% tem “carácter permanente desde 1980”.

D) - Em 04/11/2004, o Autor, ao abrigo do disposto nos artigos 68.º e segs. do C.P.P.T., deduziu reclamação graciosa contra a liquidação de IRS, com referência ao ano de 2002, em virtude de ter sido emitido em 31/05/2004, o atestado Médico de incapacidade multiuso que confere um grau de incapacidade permanente global de 80%, cf. fls. 16 do processo administrativo apenso.

E) - Em 03/03/2008, notificado do indeferimento da reclamação graciosa, o Autor, recorreu hierarquicamente, cf. fls. 18 e segs. do processo administrativo apenso.

F) - No âmbito do recurso hierárquico foi elaborada a seguinte informação (fls. 28 a 30 do processo administrativo apenso):

«Vem B..., contribuinte n.º 182202941, interpor recurso hierárquico do despacho de indeferimento proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Albufeira, no processo de reclamação graciosa n.º 1007200494002008 instaurado neste serviço relativo à liquidação de IRS n.º 5602748212 do ano de 2002.

Cumprir informar:

OS FACTOS

1. Em 2004 obtive o contribuinte “Atestado Médico de Incapacidade Multiuso passado com a data de 2004.05.31, no qual lhe foi atribuído uma incapacidade permanente global de 80%, desde 1980
2. Assim veio, através de requerimento apresentado em 4 de Novembro de 2004, reclamar da liquidação referente ao ano de 2002, alegando que aquando do preenchimento da declaração de rendimentos não mencionou o facto de ser portador de uma incapacidade permanente de 80% desde 1980, em virtude de nessa data ainda não ser possuidor do respectivo “Atestado Médico de Incapacidade”
3. A reclamação foi indeferida por a reclamação ser extemporânea.
4. Não se conformando o contribuinte com esta decisão, apresentou o presente recurso hierárquico.
5. Perante o disposto no nº 4 do artigo 66º do CPPT presume-se a confirmação da decisão por parte dos serviços.

APRECIACÃO DO PEDIDO

6. A titularidade de um grau de deficiência igual ou superior a 60% não é do conhecimento oficioso dos serviços da administração tributária. São os interessados (os próprios sujeitos passivos) que devem invocar essa situação aquando da entrega da declaração anual de rendimentos, devendo ainda encontrar-se providos dos respectivos documentos comprovativos.
7. Caso não o façam, podem obviar esta situação através de reclamação graciosa ou impugnação judicial, desde que cumpridos os prazos legalmente estabelecidos (art. 140º do CIRS e artº 70º e 102º, ambos do CPPT).
8. No que toca à apresentação do documento comprovativo do grau de incapacidade foi por despacho ministerial datado de 01.07.1992, divulgado através da circular n.º 15/92, adoptado o entendimento administrativo seguinte:
 - 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.
 - Não obstante, se esses documentos referirem expressamente que a incapacidade se reporta a data anterior à da respectiva emissão, poderão os mesmos fundamentar a interposição de reclamação graciosa ou de impugnação judicial contra a liquidação do IRS, desde que ainda decorra o prazo legal.
9. Assim o direito à isenção que era conferida pelo artº 44º do EBF, posterior artº 16º, e actualmente revogado pela Lei nº 53-A/2006 de 29.12, nasce no momento em que a entidade competente emite o referido certificado e apenas vigora a partir da data da sua emissão,

10. Significa o referido que constituindo-se o direito ao benefício após a quantificação da deficiência, será também nesse momento que se constitui na esfera jurídica do contribuinte a legitimidade para reclamar ou impugnar, nos prazos legalmente previstos, a liquidação que não considerou a isenção.

11. Assim sendo, será legítimo concluir-se que o “Atestado Médico de Incapacidade” não é, pelo menos para efeitos fiscais de direito à isenção, um “documento superveniente” na acepção (e para efeitos) do nº 4 do Artº 70º do CPPT mas sim um documento constitutivo do direito à isenção conferida no Artº 44º (artº 16º) do EBF.

12. Considerando o referido no ponto anterior, no caso de liquidações efectuadas em anos anteriores à data do “Atestado Médico de Incapacidade”, e quando este mencionar expressamente que a incapacidade se reporta a data anterior à da respectiva emissão, poderão os sujeitos passivos, desde que ainda decorra o prazo legal, reclamar a fim de serem considerado o benefício fiscal nas respectivas Liquidações.

13. Como decorre desta Circular, o meio adequado nestas situações, para os sujeitos passivos serem satisfeita a sua pretensão pela via administrativa é a reclamação graciosa.

14. Convém sublinhar que a possibilidade de reclamar decorre do facto de se tratar de uma situação de inexistência (parcial) do facto tributário, que, ao tempo dos factos, admitia o prazo de um ano para reclamar, e de este ainda estar a decorrer, e não por entender-se que o “Atestado” é um documento superveniente.

15. Nem se entende que as situações em causa constituem fundamento para revisão excepcional nos termos do nº 4 do artigo 78º da LGT.

16. De acordo com o exposto e considerando os elementos do processo, conclui-se que a reclamação relativa ao ano em causa, é extemporânea, o que obsta à revisão do imposto, pois verifica-se que a liquidação foi notificada ao contribuinte em 2003.08.28, poderia ter sido reclamada até 2004.09.27 (um ano a partir do trigésimo dia após a liquidação, quando desta resultasse reembolso).

17. Pelo exposto, propõe-se o indeferimento do presente recurso hierárquico, devendo ser dispensado o direito de audição prévia do contribuinte, pois não foram apresentados factos novos relativamente aos apreciados na reclamação, limitando-se esta informação a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso e consequentemente a confirmar aquela decisão.

À consideração superior.

DSIRS/DA II, em 08.05.2008»

G) - Sobre a informação a que se refere a alínea anterior recaiu o seguinte despacho:

«Concordo, pelo que, com base nos fundamentos expressos, nego provimento ao recurso hierárquico 2008-05-26»

H) - O despacho a que se refere a alínea anterior foi notificado ao Autor em 17/06/2008, por carta registada com aviso de recepção, cf. fls. 332 e 33 do processo administrativo apenso.

I) - A petição inicial foi apresentada em 03/07/2008, cf. fls. 4 dos presentes autos.

3 - Como se mostra dos autos, a questão da (in)tempetividade da reclamação graciosa transitou em julgado, constituindo caso julgado formal, esgotando-se, assim, o poder jurisdicional do juiz (art. 666º, nº 1 do CPC), na medida em que o agora recorrido não só não interpôs recurso (principal ou subordinado) da decisão nessa parte, nem se encontram preenchidos os pressupostos da ampliação do objecto do recurso,

previsto no artº 684º-A, nº 2 do CPC, como claramente resulta das suas contra-alegações de fls. 125 e segs..

Consequentemente, formou-se, quanto ao acto reclamado, caso decidido ou resolvido, o que leva, inelutavelmente, à improcedência de qualquer acção contenciosa.

Assim, é despicienda a discussão da questão da forma de processo adequada para atacar o acto que indeferiu a reclamação graciosa com fundamento na sua extemporaneidade, pois, independentemente de se concluir que o meio adequado é a impugnação judicial ou a acção administrativa especial, tal meio sempre soçobriria face à dita intempestividade.

Pelo que também a questão de saber se o acto que decidiu o recurso hierárquico se encontra, ou não, devidamente fundamentado se mostra ultrapassada, sendo pois inútil apreciar este (como qualquer outro) vício do acto.

4 - Assim, apenas se mantém erecta, no âmbito do objecto do presente recurso, por ser de conhecimento officioso, a questão da convolação da reclamação graciosa em procedimento de revisão com fundamento em injustiça grave ou notória.

E a tal possibilidade não obsta a intempestividade da reclamação graciosa pois que, para o efeito, apenas é relevante a tempestividade do meio procedimental adequado. Isto é, para efeito da convolação, há que atender apenas ao prazo disponível para propor o procedimento adequado, pois que, após a convolação, é relativamente ao procedimento convolado que a petição produzirá todas as legais consequências. De outro modo: a convolação é possível se, entre outros requisitos que adiante também se analisarão, a petição for tempestiva face ao procedimento adequado, ainda que não o seja, como é o caso dos autos, face ao meio procedimental inadequado por que optou o contribuinte.

Ora, nos termos do artº 52º do CPPT, “se, em caso de erro na forma do procedimento, puderem ser aproveitadas as peças úteis ao apuramento dos factos, será o processo officiosamente convolado na forma adequada”.

Como escreve Jorge de Sousa, in CPPT anotado e comentado, Áreas Editora, 2006, Vol. I, nota 2 a este artigo 52.º, pág. 420, “o erro na forma de procedimento constitui uma irregularidade susceptível de justificar a anulação do mesmo. No presente artigo prevê-se a possibilidade de convolação do procedimento apenas para as situações em que nele se contenham peças úteis ao apuramento dos factos, isto é, elementos probatórios. Na verdade, referindo-se que as peças úteis terão de sê-lo relativamente ao «apuramento dos factos», parece não ser possível outra interpretação que não seja a de que a convolação só é possível se houver elementos probatórios utilizáveis.

Isto significa que, se não existirem peças nestas condições, não haverá possibilidade de convolação, tendo de ser integralmente anulado o procedimento impropriamente utilizado.”

Assim, havendo elementos probatórios utilizáveis - e nos termos da alínea d) do probatório, a reclamação graciosa foi deduzida “em virtude de ter sido emitido em 31/05/2004, o atestado médico de incapacidade multiuso que confere um grau de incapacidade permanente global de 80%” desde 1980 -, apesar do contribuinte adoptar o procedimento errado, a administração fiscal deve pronunciar-se sobre o conteúdo da petição que lhe é apresentada, a não ser que a convolação do procedimento se mostre inviável, pelo que é necessário, nomeadamente, que o direito ao procedimento não se encontre caducado.

Ora, quanto a este último ponto, o pedido de revisão deve ser feito “nos três anos posteriores ao do acto tributário” (artº 78º, nº 3 da LGT), sendo que em causa está a liquidação do IRS de 2002 e a petição do contribuinte deu entrada em 4 de Novembro de 2004.

Por outro lado, a reclamação graciosa “visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa dos contribuintes” (artº 68º do CPPT), enquanto que o pedido de revisão tem como desiderato a revogação do acto tributário em crise e a prática de outro que tenha em atenção a matéria tributável revista, pelo que não se vê, em tese, qualquer obstáculo à convalidação.

Além de que a existência superveniente do atestado médico, na medida em que os titulares deficientes gozam, desde logo, de isenção de tributação em IRS quanto aos rendimentos das categorias A, B e H - cfr. ponto 9 da alínea f) do probatório e o “art. 44.º do EBF, posterior art. 16.º”, nomeadamente os números 1 e 5 -, é idónea quer para fundamentar a reclamação graciosa quer o pedido de revisão.

Finalmente, dispõe o artº 78º, nº 4 da LGT, que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, (...) 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”, sendo que - nº 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 Pública”.

O facto de a lei determinar que “o dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente,” a revisão, não obsta à possibilidade de convalidação 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.

Com efeito, como escreve Jorge de Sousa, ob. cit., págs. 406-407, “esta autorização apenas pode ser concedida excepcionalmente. Esta restrição, porém, deve ser entendida como reportando-se às características incomuns da situação em que se verifica uma injustiça dos tipos referidos e não como permitindo ao dirigente máximo do serviço, perante situações que mereçam aquela qualificação, deixar de autorizar, em todos os casos, a efectivação da revisão. Com efeito, este dever de rever os actos injustos é um corolário do dever de actuação segundo o princípio da justiça, constitucionalmente consagrado (art. 266.º, n.º 2, da CRP), pelo que não é constitucionalmente admissível o estabelecimento, pela lei ordinária, de casos de dispensa de observância de tal directriz de actuação”.

Pelo que, estando perante um poder estritamente vinculado, o Tribunal pode convolar o procedimento de reclamação graciosa em pedido de revisão por injustiça grave ou notória - cuja alegação se retira, por interpretação, da petição de reclamação.

5 - Nestes termos e com esta fundamentação, acorda-se em:

- a) Conceder provimento ao presente recurso;
- b) Revogar a sentença recorrida;
- c) Ordenar que a Administração proceda à “convalidação” da reclamação graciosa em pedido de revisão nos termos do nº 4 do artº 78º da LGT
- d) Anular, em consequência, o acto que decidiu a reclamação, ficando prejudicada a apreciação da legalidade da liquidação.

Custas pelo autor, ora recorrido, tanto na 1ª instância, como neste STA, sempre com procuradoria de 1/6.
Lisboa, 7 de Outubro de 2009. – Pimenta do Vale (relator) – Isabel Marques da Silva – Jorge Lino.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>