

Ministro das Finanças

Rec. nº 47/ A/98

Proc.:P-4/96

Data:30.06.1998

Área: A2

Assunto: CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS - IRS - HIPOVISÃO - DEFICIÊNCIA.

Sequência: Não Acatada.

Ao assunto em epígrafe se reporta a informação n.º ..., da Direcção- Geral das Contribuições e Impostos, sobre a qual recaiu despacho de Vossa Excelência, datado de ..., ordenando o respectivo envio a este órgão do Estado, em resposta a solicitação que havia sido formulada através do ofício n.º ..., da Provedoria de Justiça.

Conforme então tive oportunidade de dar a conhecer a Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o teor da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, da Direcção de Serviços do IRS (DSIRS), foi para mim motivo de preocupação, atendendo a que as instruções que divulgou junto dos serviços da administração fiscal consubstanciam, em minha opinião e como adiante procurarei deixar provado, a violação de direitos e legítimas expectativas dos contribuintes.

No decurso da instrução do processo aberto por minha iniciativa, em Fevereiro de 1996, para apreciação da questão, viriam a dar entrada na Provedoria de Justiça dezenas de queixas referentes à aplicação da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, da DSIRS.

Ponderados os argumentos invocados em cada uma das queixas e, paralelamente, os avançados na informação n.º ..., entendi dever dirigir-me a Vossa Excelência com o objectivo principal de contribuir para uma resolução da questão que, simultaneamente, seja consentânea com a alteração do entendimento da Direcção- Geral da Saúde (DGS) acerca do apuramento do grau de incapacidade em situações de hipovisão e com os direitos e expectativas dos contribuintes portadores desta deficiência do foro oftalmológico.

O que está em causa no processo acima referenciado são, exclusivamente, as consequências fiscais da revogação da interpretação expressa na Informação n.º ..., anexa ao ofício- circular n.º ..., da Direcção- Geral da Saúde (que considerava dever a incapacidade resultante de hipovisão ser avaliada sem correcção óptica, embora com posterior correcção não superior a 15%) , pela circular normativa n.º 22/ DSO, de 15 de Dezembro de 1995, da mesma Direcção- Geral (a qual determina que a avaliação da mesma incapacidade deve ser efectuada após a melhor correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto)

Não versa, pois, esta minha intervenção, sobre a bondade de nenhuma das diferentes interpretações da Tabela Nacional de Incapacidades, veiculadas pela DGS, questão objecto de diferente processo também pendente neste órgão do Estado mas que, evidentemente, não cumpre trazer junto de Vossa Excelência.

I- Validade e eficácia da circular normativa 22/ DSO, de 15 de Dezembro, da DGS:

Apreciados todos os fundamentos invocados pela DGCI para justificar a sua actuação após conhecimento do teor da circular normativa n.º 22/ DSO, de 15 de Dezembro de 1995, da DGS, não pude deixar de concluir, desde logo, pela absoluta falta de base legal da invocação, pela DGCI, junto dos contribuintes, da doutrina constante da referida circular normativa da DGS.

É unanimemente reconhecida aos vários tipos de instruções administrativas (despachos normativos, circulares, ofícios circulares) uma importante função ordenadora e de harmonização de actuação da administração pública.

Os respectivos destinatários são, indiscutivelmente, os funcionários e agentes administrativos, os quais, por se

encontrarem integrados em determinada estrutura hierárquica, devem obediência a este tipo de instrumentos reguladores da sua actividade, ficando sujeitos a sanções disciplinares em caso de incumprimento de instrução administrativa que veicule determinado entendimento acerca, nomeadamente, da interpretação da lei ou da melhor forma de lhe dar cumprimento.

Já quanto aos particulares, as referidas instruções administrativas carecem de qualquer poder vinculativo, precisamente porque lhes não são dirigidas.

O mesmo se diga em relação a funcionários de órgãos ou serviços da administração pública não hierarquicamente dependentes do autor de determinada instrução administrativa:

em relação a estes - como em relação aos particulares - as referidas instruções não possuem poder vinculativo.

Em suma, as instruções administrativas são dotadas de eficácia meramente interna, traduzida em duas consequências essenciais: por um lado, não são de cumprimento obrigatório para os particulares nem para os agentes da administração que não sejam seus destinatários; por outro lado, nem os particulares nem os agentes da administração acima referidos podem invocar tais instruções na defesa dos seus direitos ou no exercício das suas funções, respectivamente.

No caso em apreço, através da circular normativa n.º 22/ DSO, o Exmº Subdirector- Geral da Saúde dirigiu a todas as autoridades de saúde e centros de saúde (cfr. menção constante do espaço reservado à inscrição do destinatário da referida circular normativa), instruções referentes à forma de avaliação de incapacidades resultantes de hipovisão.

Nos termos do que acima ficou dito, a eficácia de tais instruções não poderia ser outra que não a mera eficácia interna e, na falta de disposição em contrário, para futuro.

Carece, pois, de base legal, qualquer invocação da circular normativa n.º 22/ DSO, de 15 de Dezembro, da DGS, fora do seu estrito âmbito de aplicação.

II- Validade das declarações de incapacidade emitidas entre 1 de Janeiro de 1994 e 15 de Dezembro de 1995:

Reconhece-se, evidentemente, à agora Direcção- Geral dos Impostos, toda a legitimidade para orientar a actuação dos respectivos serviços quanto à interpretação e aplicação da lei fiscal, função aliás de extrema importância em matéria de harmonização de procedimentos, sempre desejável.

Porém, a Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, nada tem de interpretação ou aplicação da lei fiscal, a qual se manteve inalterada em sede de reconhecimento de benefícios fiscais e de requisitos para a respectiva aplicação.

Através da sua Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, procurou antes a DGCI regular a validade dos atestados de incapacidade emitidos pelos competentes serviços da DGS durante o período em que vigorou a interpretação agora revogada pela circular normativa n.º 22/ DSO.

E quanto a este ponto, em particular, que não posso deixar de solicitar a melhor atenção de Vossa Excelência, face à manifesta intenção de actuação, pela DGCI, para além do que lhe é legalmente permitido: a validade dos actos atestados pelas declarações de incapacidade emitidas pelos serviços da DGS durante a vigência do entendimento agora revogado não pode ser definida livremente pela DGCI nem, tão pouco, pela própria DGS, devendo antes ser aferida à luz do regime previsto no Código do Procedimento Administrativo acerca da validade dos actos administrativos.

Sem querer alongar o presente texto com referência à vasta doutrina e jurisprudência existentes acerca da noção de acto administrativo, ater-me-ei à noção legal constante do artigo 120º do Código do Procedimento Administrativo, para concluir que os actos de atribuição de determinado grau de incapacidade, por serem proferidos por órgãos da Administração (no caso vertente, órgãos dependentes, em última instância, do Ministro da Saúde), ao abrigo de normas de direito público, com o objectivo de produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, não podem deixar de ser considerados actos administrativos e, como tal, sujeitos ao respectivo regime.

Todos os actos de atribuição de determinado grau de incapacidade atestados pelas declarações cuja recusa

como prova de deficiência está agora em apreço, produziram os respectivos efeitos desde a data em que foram praticados, excepto quando lhes tenha sido atribuída eficácia retroactiva (pelo facto de a deficiência ser expressamente reportada a data anterior) conforme previsto no artigo 127º do Código de Procedimento Administrativo.

Tendo os actos administrativos em apreço sido praticados sem ofensa de quaisquer normas ou princípios jurídicos, a respectiva revogabilidade há-de obedecer, necessariamente, ao disposto no artigo 140º do Código que se vem citando, o qual estabelece a regra da livre revogabilidade, com as excepções constantes das alíneas a) a c) do seu n.º 1.

Tais actos administrativos, sendo manifestamente constitutivos de direitos e interesses legalmente protegidos, constam do elenco de excepções à regra da livre revogabilidade, valendo, quanto a eles, a regra oposta, precisamente a da impossibilidade da sua revogação (artigo 140º, n.º 1, alínea b), do Código supra citado).

Temos, portanto, que os actos administrativos de fixação do grau de incapacidade, uma vez praticados, desde que o tenham sido validamente, estão aptos a produzir efeitos sem possibilidade de o seu autor ou o respectivo superior hierárquico evitarem tal produção de efeitos.

Por maioria de razão, nenhuma entidade estranha a esta relação hierárquica pode determinar o que quer que seja acerca da validade e eficácia dos actos em causa.

A DGCI, como entidade a quem compete reconhecer a produção de efeitos deste tipo de actos em sede de benefícios fiscais, mais não pode do que aceitá-los como bons e aptos, portanto, a produzir os efeitos que legalmente lhes são atribuídos.

É essa a única conclusão possível face ao disposto no n.º 5, do artigo 44º, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, que me permito reproduzir:

"5 - Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se deficiente aquele que apresente um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%."

Não se diga, a este respeito, que a situação tributária dos sujeitos passivos abrangidos pela referida Circular fora já alterada em data anterior a 31 de Dezembro de 1995, pelo que a sua tributação de acordo com o regime dos não deficientes obedeceria à regra constante do artigo 14º, n.º 7, do Código do IRS.

É que, como resulta do acima exposto, a alteração do entendimento vigente até 15 de Dezembro na Direcção-Geral da Saúde acerca da avaliação da incapacidades gerada por situações de hipovisão, em nada altera a validade dos actos de atribuição de incapacidade praticados até àquela data, que deverão, por isso, continuar a produzir todos os seus efeitos, nomeadamente em sede fiscal.

Note-se que mesmo o diploma que mais recentemente veio estabelecer o regime de avaliação de incapacidade das pessoas com deficiência (Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro), entrou em vigor, de acordo com o disposto no respectivo artigo 70, no último dia do mês seguinte ao da sua publicação, sendo de aplicação aos processos em curso à altura (processos de avaliação de incapacidade, entenda-se), excluindo-se quaisquer efeitos retroactivos em relação aos processos de avaliação de incapacidade conclusos à data da sua entrada em vigor.

Assim, e em suma, quer em 15 de Dezembro de 1995 (data da circular normativa n.º 22/ DSO, da DGS), quer em 31 de Dezembro de 1995 (v. artigo 14º, n.º 7, do Código do IRS), quer em 31 de Janeiro de 1996 (data da Circular n.º 1/96, da DSIRS) quer, ainda, actualmente, os cidadãos portadores de declaração de incapacidade comprovativa de acto válido de atribuição de um grau de incapacidade igual ou superior a 60% deveriam ver reconhecido o seu direito a usufruir dos benefícios fiscais legalmente consagrados. A posição assumida pela DGCI face a este assunto não tem permitido o exercício de tal direito, motivo pelo qual não pude deixar de trazer o assunto junto de Vossa Excelência.

III- Planificação Fiscal. da Invocação da Qualidade de Deficiente pelo Contribuinte:

Conforme resulta do acima exposto, discorde da afirmação proferida pelo Exmº Director de Serviços do IRS

Como resulta do acima exposto, discordo da animação proferida pelo Exm. Director de Serviços do IRS, em parecer anexo à informação n.º ..., da respectiva Direcção de Serviços, quanto à actuação dos contribuintes portadores da deficiência oftalmológica em apreço (hipovisão), a qual é qualificada como consubstanciando uma "utilização abusiva de um benefício fiscal manifestamente injustificado...".

O que poderia ser injustificado, quanto muito, era o grau de incapacidade atribuído aos portadores desta deficiência, comparativamente com o grau de incapacidade gerado por outro tipo de deficiências de idêntica ou superior gravidade, pelo menos para o leigo em assuntos médicos.

Por esse motivo tenho afirmado, desde o início, que não pretendo esta minha intervenção apreciar ou tomar posição sobre a correcção ou incorrecção dos critérios de avaliação de incapacidade consagrados na Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo Decreto-Lei n.º 341/93, de 30 de Setembro, e respectiva interpretação.

Sou, aliás, defensor da publicação e entrada em vigor, tao urgentemente quanto possível, de uma tabela de incapacidades especialmente aplicável à avaliação de incapacidades de deficientes civis, única forma de eliminar ou, pelo menos, minorar algumas das assimetrias e insuficiências da actual tabela, directamente aplicável apenas às incapacidades por acidentes de trabalho e doenças profissionais.

Porém, enquanto o actual quadro legal se mantiver inalterado, não pode ser considerada abusiva a sua invocação pelos particulares que, a mais não estando obrigados senão ao conhecimento e cumprimento da lei, solicitaram a respectiva aplicação ao seu caso concreto, dirigindo-se à entidade competente para avaliar o seu grau de incapacidade, o que foi feito de acordo com a única lei - e respectiva interpretação - então vigente.

A fase posterior do comportamento destes sujeitos passivos - agora junto da administração fiscal - traduz, tão só, um caso de poupança fiscal através do exercício dos direitos aos benefícios fiscais legalmente consagrados.

Conforme afirma Nuno Sá Gomes, a págs 40 e 41 de "Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Lisboa, 1993:

"...não pode criticar-se a intenção de minimizar custos fiscais, desde que se não violem as leis da tributação. . . ",

e ainda:

"...é dever dos cidadãos minimizarem custos, inclusivé os fiscais, e optimizarem proveitos, em termos de racionalidade económica, desde que não violem as leis."

Este assunto acaba por estar relacionado com uma outra consequência inaceitável da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, da DSIRS: a aplicação do entendimento consagrado nesta instrução administrativa leva à inutilização do planeamento das opções de todos os sujeitos passivos portadores da deficiência em apreço, os quais vêem subitamente - e sem base legal, repete-se - alterados os pressupostos em que basearam as opções tomadas até àquela data, com as necessárias consequências negativas ao nível da certeza e segurança das relações jurídicas.

Mantenho, pois, o que já havia dito a folhas 2 do ofício n.º ..., dirigido a Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais: através da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, pretendeu a DOCI ir além do permitido pelo artigo 12º, n.º 4, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, o qual consagra a proibição de diminuição "por acto unilateral da administração fiscal, dos direitos adquiridos, salvo se houver inobservância das obrigações impostas imputável ao beneficiário, ou se o benefício tiver sido indevidamente concedido...".

Conclui então - como concluo agora, com base no entendimento exposto acima - que a administração fiscal, através da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, aprovou um entendimento claramente violador de direitos adquiridos pois visa impedir a aplicação de benefícios fiscais a contribuintes que, nos termos legais, adquiriram direito aos mesmos no exacto momento em que a respectiva incapacidade foi fixada, pela entidade competente e com base no entendimento vigente à data, em grau igual ou superior a 60%.

Qualificar a actuação dos sujeitos passivos que solicitaram a aplicação dos benefícios fiscais em causa como sendo uma actuação abusiva é, a meu ver, afirmação infundada e injusta.

Realce-se que a própria Direcção- Geral da Saúde, com base, certamente, em pareceres de especialistas, teve opinião diferente, em momentos distintos, acerca da avaliação deste tipo de incapacidades, pelo que não é exigível que o cidadão contribuinte faça mais do que actuar no sentido de obter a maior poupança fiscal, utilizando em cada momento os meios legais ao seu dispor para alcançar tal fim.

IV- Conclusões

1. A circular normativa n.º 22/ DSO, de 15 de Dezembro, da Direcção- Geral da Saúde, enquanto instrução administrativa dirigida às autoridades e centros de saúde, possui eficácia meramente interna, não vinculando nem sendo invocável por particulares nem, tão pouco, por agentes da administração que não sejam seus destinatários, nomeadamente por agentes da administração fiscal;
2. Os actos administrativos de fixação da incapacidade, uma vez praticados pela entidade competente e em aplicação das normas jurídicas - e respectiva interpretação - vigentes à data, estão aptos a produzir efeitos para futuro (excepto se lhes tiver sido atribuída eficácia retroactiva) e, enquanto actos constitutivos de direito validamente praticados, são irrevogáveis;
3. A Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, da DSIRS, ao pretender dispor sobre a validade e eficácia dos actos de fixação de incapacidade praticados pelas entidades competentes da Direcção- Geral da Saúde, extravasa o âmbito de competência da DGCI, a qual não pode deixar de reconhecer validade às declarações de incapacidade comprovativas de um grau de incapacidade validamente conferido pelas autoridades de saúde com poderes e competência para o efeito;
4. A actuação dos sujeitos passivos de IRS, no sentido de aproveitar os benefícios fiscais conferidos aos portadores de deficiência geradora de incapacidade de grau igual ou superior a 60%, não pode ser considerada abusiva, uma vez que a respectiva deficiência foi apreciada de acordo com a lei e respectiva interpretação vigentes à data em que solicitaram a avaliação de incapacidade, tendo a posterior solicitação de benefícios fiscais traduzido, tão só, uma atitude de poupança fiscal normal e legítima.

Pelo exposto, RECOMENDO:

1. Que, com base no disposto no artigo 85º do Código do IRS, sejam revogadas todas as liquidações de IRS que tenham desconsiderado deficiência geradora de grau de incapacidade igual ou superior a 60%, comprovada por declaração de incapacidade emitida entre 1 de Janeiro de 1994 e 15 de Dezembro de 1995.
2. Que, perante o actual quadro legal, seja reconhecida a tais declarações de incapacidade a plena eficácia que lhes advém do facto de atestarem o conteúdo de um acto de avaliação de incapacidade irrevogável por força da sua natureza de acto administrativo constitutivo de direitos.
3. Que o entendimento sumariado em 1. e 2. seja alargado aos casos em que o teor da Circular n.º 1/96, de 31 de Janeiro, da DSIRS, foi considerado aplicável à concessão de isenção de imposto municipal sobre veículos.
4. Que o mesmo entendimento seja aplicado na decisão de reclamações oportunamente apresentadas pelos interessados acerca deste assunto.

O PROVIDOR DE JUSTIÇA

José Menéres Pimentel