



ANÁLISE DA CTOC

POR AMÂNDIO FERNANDES SILVA, JURISTA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Declarações fiscais de substituição: prazos e procedimentos nos impostos sobre o rendimento

➔ A configuração legal dos mecanismos de substituição de declarações fiscais pelo contribuinte, por erro de facto de direito, por vicissitudes que lhe sejam ou não imputáveis é, no Direito Fiscal, uma garantia essencial dos contribuintes.

Neste sentido, as regras previstas nos códigos fiscais são complexas, fragmentadas pelos diversos códigos fiscais e, em consequência, de difícil compreensão, em claro prejuízo dos contribuintes. Para obter uma visão sistemática, teremos que, partindo das regras gerais estabelecidas no n.º 3 do artigo 59.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), analisar as diferenças entre os principais impostos e os mecanismos específicos estabelecidos para a substituição das respectivas declarações fiscais. Notamos, no entanto, que perante um caso concreto, esta metodologia deverá ser invertida averiguando-se, em primeiro lugar, se a legislação de determinado imposto contém uma norma específica e, não existindo qualquer regulamentação, aplicaremos as regras previstas no CPPT.

No nosso ordenamento fiscal, o procedimento de liquidação dos impostos tem por base, em regra, as declarações apresentadas pelos contribuintes, na decorrência do princípio da avaliação directa consagrado na Constituição da República Portuguesa.

Em consonância, o artigo 59.º do CPPT determina que os procedimentos de apuramento da matéria colectável e liquidação do imposto iniciam-se com a apresentação das declarações fiscais pelos contribuintes, desde que estas sejam apresentadas nos termos e prazos legalmente previstos.

Regra geral (n.º 3 do artigo 59.º do CPPT)

Nos termos do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT, em caso de erro de facto ou de direito, os contribuintes podem apresentar uma declaração de substituição, nos seguintes termos:

a) Substituição de declaração dentro do prazo legal de entrega. Se ainda estivermos dentro do prazo legal de entrega, o contribuinte pode, a todo o tempo, e independentemente do resultado da liquidação (mais ou menos imposto), apresentar uma declaração de substituição (al. a) do n.º 3 do artigo 59.º). Neste caso, porque ainda estamos dentro do prazo, não há qualquer responsabilidade contra-ordenacional, não sendo devida qualquer coima.

b) Substituição de declaração fora do prazo legal de que resulte imposto inferior ao liquidado. A substitui-

ção de declaração fiscal fora do prazo legal tem limites temporais diferentes consoante da correcção a efectuar resulte a liquidação de mais ou menos imposto.

Assim, se da declaração a apresentar resultar imposto inferior ao liquidado, o prazo limite para a apresentação da declaração de substituição é "até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação" (subalínea II da alínea b) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT). Esta disposição tem contribuído, ao longo do tempo, para gerar alguma confusão e polémica: a que prazo se refere o legislador? Com a publicação da Lei n.º 60-A/2005, o prazo de reclamação graciosa de 120 dias (n.º 1 do artigo 70.º do CPPT) (1); o prazo de impugnação judicial é de 90 dias (n.º 1 do artigo 102.º do CPPT); no entanto, em caso de erro na autoliquidação, o prazo de impugnação é de dois anos (2) (n.º 1 do artigo 133.º do CPPT). "Quid Iuris"? Salvo melhor opinião, em cada caso concreto, devemos analisar o prazo de reclamação graciosa ou impugnação aplicável e optar pelo prazo mais favorável ao contribuinte.

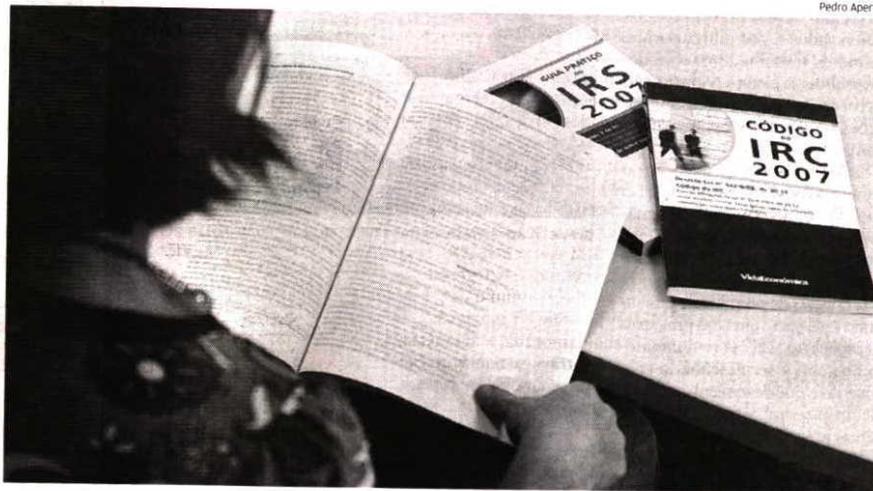
Assim, no caso específico do IRS, o prazo limite para a apresentação



Dentro do prazo legal de entrega das declarações fiscais, o contribuinte pode, a todo o tempo, apresentar uma declaração de substituição.

O prazo limite para a apresentação das declarações fiscais de substituição da declaração anual de rendimentos das pessoas singulares (modelo 3 e seus anexos), de que resulte imposto inferior ao liquidado, é de 120 dias.

Se da nova autoliquidação de IRC resultar imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior, a declaração de substituição deverá ser apresentada no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.



Pedro Aperta

das declarações fiscais (modelo 3 e seus anexos) é de 120 dias, contados a partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação. Como veremos, o Código do IRC estabelece um prazo limite específico para a entrega das declarações de substituição.

Apresentada a declaração de substituição, a administração fiscal pode, porém, discordar das correcções efectuadas por ter uma diferente interpretação sobre a qualificação dos factos ou documentos que dearam origem à alteração. Nesta situação, se a declaração foi apresentada no prazo legal para a reclamação graciosa, o chefe de finanças deve convocar a declaração de substituição em reclamação graciosa de liquidação, notificando o sujeito passivo.

Este aparente mecanismo de simplificação processual poderá, contudo, levantar algumas dificuldades. Vejamos alguns exemplos.

1. Numa primeira hipótese, se a declaração foi apresentada fora do prazo legal de reclamação e o prazo de impugnação judicial da liquidação do imposto também já se esgotou (ou não sendo admissível, por exemplo), o contribuinte apenas poderá recorrer ao pedido de revisão, nos termos do n.º 3 do artigo 78.º da LGT, no prazo de três anos, contados da liquidação do imposto (3).

2. Numa segunda hipótese, a declaração, apesar de apresentada dentro do prazo legal de reclamação graciosa, não é processada nem convocada em reclamação graciosa. Ultrapassados todos os prazos, incluindo o prazo para o pedido de revisão, o contribuinte deverá, nos termos do artigo 145.º do CPPT, solicitar, judicialmente, o reconhecimento do seu direito – constitucionalmente garantido (n.º 4 do artigo 268.º da CRP)

– a que a administração fiscal adote um acto administrativo: liquidar a declaração fiscal entregue ou convocá-la em reclamação graciosa.

Pelos exemplos analisados, quando estamos perante uma declaração de substituição que sabemos, a priori, não será aceite pela administração fiscal, para salvaguardar os nossos direitos, devemos apresentar de imediato, além da declaração de substituição, uma reclamação graciosa.

c) **Substituição de declaração fora do prazo legal de que resulte imposto superior ao liquidado.** A contrario, se da declaração fiscal a apresentar resultar imposto superior ao anteriormente liquidado, o prazo limite para a apresentação da declaração é de 60 dias antes do termo do prazo de caducidade – subalínea III da al. b) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT. Nos termos do artigo 45.º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca no prazo de quatro anos, descontado o tempo de suspensão ou interrupção que seja aplicável ao caso concreto. No entanto, nos casos de erros evidenciados nas declarações dos contribuintes, o prazo de caducidade é reduzido para três anos (4).

Apresentação de declarações de substituição em sede de IRC (n.º 2 do artigo 114.º)

Nos termos acima previstos, o n.º 1 do artigo 114.º do Código do IRC refere que quando tenha sido liquidado imposto inferior ao devido ou declarado prejuízo fiscal superior ao efectivo, pode ser apresentada declaração de substituição, ainda que fora do prazo legalmente estabelecido, e efectuado o pagamento do imposto em falta.

No entanto, se da nova autoliqui-

dação resultar imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior, a declaração de substituição deverá ser apresentada no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal (n.º 2 do artigo 114.º) (5). Ultrapassado este prazo, porque estamos perante uma autoliquidação, o contribuinte deve apresentar uma reclamação graciosa. Como referimos acima, de acordo com o n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, a impugnação é obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa endereçada ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

Se já tiver também recorrido o prazo de dois anos, o contribuinte apenas poderá solicitar a revisão deste acto tributário, nos termos do artigo 78.º da LGT.

comunicao@ctoc.pt

(1) Na anterior versão do artigo 70.º do CPPT, o prazo de reclamação era de 90 dias. Nos casos que tivessem como objecto a inexistência, total ou parcial do facto tributário, derivada da violação de normas de incidência tributária ou sobre benefícios fiscais, o prazo era de um ano (n.ºs 2 e 3 do artigo 70.º, também revogados).

(2) Nos termos do n.º 1 do artigo 133.º, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

(3) Com o processo de validação prévia das declarações entregues por via electrónica, a possibilidade de estes erros ocorrerem diminuiu consideravelmente.

(4) De acordo com António Lima Guerreiro, aplicamos este prazo mais curto quando o erro evidenciado na declaração é detectado por um mero exame de coerência dos seus elementos, sem recurso a qualquer outra documentação externa. Ou seja, o erro resulta exclusivamente do exame da declaração fiscal. Vide António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, 2001, p. 214.

(5) Este prazo foi introduzido pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro. O prazo anterior era de seis meses.