

Sucedem, porém, que — ainda que não expressamente referido no decurso dos trabalhos parlamentares de revisão constitucional —, àquela data, já vigorava o n.º 1 do artigo 53.º do Decreto-Lei n.º 15/93, de 2 de Janeiro, que dispunha o seguinte:

“1 — Para efeitos do disposto no Código de Processo Penal, e em conformidade com o n.º 2 do artigo 1.º do mesmo Código, consideram-se equiparadas a casos de terrorismo, criminalidade violenta ou altamente organizada as condutas que integrem os crimes previstos no artigos 22.º a 25.º e 28.º desta lei.”

Significa isto que, quando os membros da CERC de 1997 pretenderam reverter o conceito de “criminalidade altamente organizada” para aquele adoptado pela lei processual penal não podiam ter deixado de ter em conta a circunstância de o regime processual penal não decorrer exclusivamente das normas incluídas no CPP, mas igualmente daquelas normas processuais penais incluídas em diplomas avulsos, designadamente, o n.º 1 do artigo 53.º do Decreto-Lei n.º 15/93. Ou seja, quando pretendiam retirar o conceito de “criminalidade altamente organizada” daquele adoptado pela lei processual penal, não podem ter deixado de nele incluir os crimes de tráfico de estupefacientes, visto que estes já naquele eram incluídos deste a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 15/93.

E, ainda que assim não fosse, o elemento meramente histórico (v. g., a referência exclusiva ao então n.º 2 do artigo 1.º do CPP, em sede de trabalhos preparatórios) não pode afigurar-se como determinante da vontade do legislador constituinte, na medida em que tal implicaria uma cristalização no tempo dos conceitos jurídicos plasmados na Lei Fundamental. Cristalização essa que impediria uma interpretação actualista da Constituição que garantisse a sua permanente vivificação e adaptação ao devir social e político.

Ciente dessa mesma evolução permanente, o legislador constituinte — ainda que sem alterar expressamente o artigo 207.º da Constituição — veio a renovar a sua intenção legislativa quanto ao conceito de “criminalidade altamente organizada”, por altura das reuniões da CERC que deram lugar à aprovação da Lei Constitucional n.º 1/2001. Dessa feita, a revisão constitucional de 2001 introduziu uma profunda alteração ao n.º 3 do artigo 34.º da Constituição, autorizando a entrada durante a noite no domicílio de qualquer pessoa, ainda que sem o seu consentimento, “em casos de criminalidade especialmente violenta ou altamente organizada, incluindo o terrorismo e o tráfico de pessoas, de armas e de estupefacientes”.

Então, a alteração do n.º 3 do artigo 34.º da Constituição decorreu de um projecto inicial de revisão apresentado por Deputados do Centro Democrático Social — Partido Popular [CDS-PP], que visava — originariamente — permitir apenas a entrada no domicílio, de noite e sem consentimento, mas com autorização judicial, precisamente em casos de tráfico de estupefacientes. Aliás, a expressa referência aos crimes de tráfico de estupefacientes resultou, segundo os próprios proponentes, das dúvidas quanto à inserção daquele tipo de crimes no conceito de “criminalidade altamente organizada” (cf. in «Diário da Assembleia da República — V Revisão Constitucional», 8.ª legislatura, 3.ª sessão legislativa, n.º 3, 30 de Maio de 2001, p. 45).

Sucedem que, durante os trabalhos de discussão na especialidade, foi obtido um acordo entre os grupos parlamentares do PSD, PS e CDS-PP, na sequência de propostas das diversas personalidades que participaram nas audições públicas, no sentido de ampliar a aplicação daquele n.º 3 do artigo 34.º da Constituição a todos os crimes especialmente violentos ou altamente organizados, seguindo-se um elenco de tipos de crime que — segundo a Constituição — podem ser qualificados como tal:

“O Senhor Jorge Lacão (PS): (...) Como sabem, a proposta inicial apresentada pelo CDS-PP fazia uma delimitação material extremamente restritiva, no sentido em que a admitia tão-só para o tráfico de droga. Do conjunto de impressões aqui trocadas em Comissão, e também nas audições que tiveram lugar, de alguma maneira foi-se criando entre nós um consenso no sentido de alargar o seu âmbito de aplicação. O problema põe-se agora em termos de tecnicidade jurídico-constitucional: ou alargar o âmbito de aplicação segundo uma cláusula aberta, de tal maneira que o legislador ordinário possa conformá-la como entender, segundo o seu critério, ou, em todo o caso, tentar uma delimitação material um pouco mais trabalhada em sede constitucional. É neste sentido que mais nos inclinamos. Portanto, sem embargo de estarmos disponíveis para considerar uma formulação definitiva, entendemos que devem ser aqui ressalvados, pela natureza dos crimes em causa e como critério material, aqueles casos que envolvam criminalidade especialmente violenta ou altamente organizada, incluindo como tipos materiais, necessariamente, o terrorismo, o tráfico de pessoas, de armas e de estupefacientes.” (cf. in «Diário da Assembleia da República — V Revisão Constitucional», 8.ª legislatura, 3.ª sessão legislativa, n.º 3, 30 de Maio de 2001, p. 45).

Ainda que aquele elenco de crimes não exclua a possibilidade de qualificação de outros crimes como “criminalidade altamente orga-

nizada”, afigura-se incontroverso que, pelo menos desde a revisão constitucional de 2001, o conceito jus-constitucional de “criminalidade altamente organizada” abrange, necessariamente, os crimes de tráfico de estupefacientes.

Diga-se, aliás, que o facto de essa qualificação ter sido operada para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 34.º da Constituição não pode deixar de produzir as necessárias consequências interpretativas quanto aos demais preceitos constitucionais que acolhem a noção jus-penal de “criminalidade altamente organizada”, sob pena de completo desrespeito pela necessidade de interpretação sistemática das normas e princípios constitucionais. Apresenta-se, assim, incontroverso que o legislador constituinte acolheu uma actualização do conceito de “criminalidade altamente organizada”, de modo a que este passasse a abranger não só os crimes tipificados na redacção do n.º 2 do artigo 1.º do CPP, tal como vigente no momento da aprovação da Lei Constitucional n.º 1/1997, mas igualmente crimes que, entretanto, passaram a justificar uma especial intervenção punitiva do Estado, atenta a sua particular lesividade e capacidade de organização dos respectivos agentes.

Retirando as necessárias consequências para o caso em apreço nos presentes autos, resta reforçar que a circunstância de o artigo 13.º do CPP não excluir expressamente a possibilidade de formação de tribunais de júri para efeitos de julgamento de crimes de tráfico de estupefacientes não permite uma interpretação normativa que autorize tal formação. Por força do artigo 207.º da Constituição, que prevalece necessariamente sobre as normas ordinárias, incluindo as processuais penais, enquanto parâmetro decisivo de validade, não é permitido nem ao legislador autorizar a formação de tribunal de júri, nem ao julgador dar execução àquela formação, sempre que estejam em causa “crimes altamente organizados”, entre os quais se inserem os crimes de tráfico de estupefacientes.

Em suma, o artigo 207.º da Constituição impede a formação de tribunais de júri para julgamento dos crimes de tráfico de estupefacientes previstos nos artigos 22.º a 25.º e 28.º do Decreto-Lei n.º 15/93, de 2 de Janeiro, na medida em que aqueles se inserem no conceito jurídico-constitucional de “criminalidade altamente organizada”.

III. Decisão

Pelos fundamentos *supra* expostos, decide-se:

i) Não conhecer do objecto do presente recurso, relativamente às interpretações normativas extraídas dos artigos 187.º, n.º 1, conjugado com o 97.º, n.º 4, e do artigo 188.º, n.º s 1 a 4, todos do Código de Processo Penal [na redacção anterior à Lei n.º 48/2007], tal como configuradas pelo recorrente no requerimento de interposição de recurso;

ii) Conceder provimento ao recurso, quanto ao mais, julgando inconstitucional a norma extraída dos n.ºs 1 e 2 do artigo 13.º do Código de Processo Penal [na redacção anterior à Lei n.º 48/2007, de 29 de Agosto], conjugado com o artigo 51.º do Decreto-Lei n.º 15/93, de 2 de Janeiro, quando interpretada no sentido de que o tribunal de Júri é competente para julgar o crime de tráfico de estupefacientes enquanto criminalidade altamente organizada, tal como é definida no artigo 1.º-2 do C.P.P. [na redacção anterior à Lei n.º 48/2007, de 29 de Agosto].

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 24 de Setembro de 2008. — Ana Maria Guerra Martins — Carlos Fernandes Cadilha — Maria Lúcia Amaral — Vítor Gomes — Gil Galvão.

Acórdão n.º 457/2008

Processo n.º 384/08

Acordam, na 1.ª Secção, do Tribunal Constitucional

1 — **Relatório.** — 1 — CVT — Construções Civis, L.^{da}, ora recorrente, impugnou judicialmente a liquidação de IRC do exercício de 2002, no montante de € 181.736,72. Para o efeito invocou, no essencial, a ilegalidade da referida liquidação, porquanto a acção de fiscalização se prolongou para lá do período de seis meses estipulado pela lei. Por decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, de 8 de Março de 2007, a impugnação foi julgada improcedente.

2 — Inconformada com esta decisão a impugnante recorreu para o Supremo Tribunal Administrativo, tendo, a concluir a sua alegação e para o que agora importa, afirmado que: “A interpretação conjugada dos artigos 14.º e 36.º, n.ºs 1, 2 e 3, do RCPIT, na redacção anterior à Lei 50/2005, de 30 de Agosto, e 46.º, n.º 1, da LGT, segundo a qual, os prazos definidos na lei para a inspecção apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade, é inconstitucional por violação do artigo 266.º, n.º 2, da CRP”.

3 — O Supremo Tribunal Administrativo, por acórdão de 27 de Fevereiro de 2008, negou provimento ao recurso, fundamentando assim, na parte ora relevante, a decisão:

“(…) A discordância da recorrente com a sentença assenta em que a inspecção durou mais do que os seis meses previstos na lei, sendo ilegais as prorrogações de que foi objecto. Assim, o procedimento inspectivo é anulável, e nulo o acto de liquidação que dele resultou.

A sentença, ao invés, decidiu que o excesso de procedimento «não tem qualquer efeito sobre a validade da liquidação». Para isso, afastou a «aplicação ao caso dos autos» do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, «eliminado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12». Porque, reconheceu, «o n.º 5 do artigo 45.º da LGT, na redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, apontava para outra solução, já que estabelecia um limite ao próprio prazo de caducidade».

A sentença aparenta acompanhar, deste modo, a jurisprudência deste Tribunal, consubstanciada em acórdão de 29 de Novembro de 2006, no processo n.º 695/06, que, aliás, cita, como faz o Exm.º Procurador-Geral Adjunto. Aí se entendeu que «[...] o prazo de inspecção é contínuo, devendo esta ser concluída no prazo de 6 meses, com as excepções previstas no n.º 3 deste artigo [46.º da LGT].

E que consequência para a violação de tal prazo?

O citado artigo 46.º, n.º 1 da LGT diz-nos qual a consequência: o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início.

É esta a consequência. E mais nenhuma. O legislador pretende que o prazo de inspecção não seja ultrapassado. E, se for ultrapassado, há uma consequência para a administração fiscal. Tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão».

[...]

3.5 — O direito à liquidação de impostos caduca, em regra, nos periódicos, com o decurso de 4 anos após o termo daquele em que ocorreu o facto tributário. É o que resulta do disposto no artigo 45.º n.ºs 1 e 4 da LGT.

Sendo o imposto ora em causa o IRC relativo ao exercício do ano de 2002, o direito a liquidá-lo ocorreria, se nada mais houvesse a considerar, em 1 de Janeiro de 2007.

A liquidação teve lugar em 25 de Maio de 2005. E, ainda que na sentença se não tenha fixado a data da respectiva notificação, é seguro que ela ocorreu antes de 6 de Julho de 2005, data que na decisão impugnada se estabeleceu como limite para o pagamento voluntário.

Assim, e se nada mais relevasse, quando a liquidação foi notificada à recorrente estava longe de caducar o direito respectivo.

3.6 — Defende a recorrente que também o direito à inspecção caduca, pois é de caducidade, por força do disposto no artigo 298.º n.º 2 do Código Civil, o prazo para o efeito fixado na lei.

Pode, efectivamente, defender-se que o artigo 36.º n.º 1 do RCPIT, ao dispor que o procedimento de inspecção só pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação, estabelece um prazo de caducidade para o exercício do direito à inspecção.

É, porém, certo que o artigo 298.º n.º 2 do Código Civil não visa a prática de actos judiciais ou procedimentais, mas o exercício de direitos atribuídos pela ordem jurídica, cujo titular é livre de os usar ou não, o que não acontece com o Estado que, estando obrigado a cobrar impostos, obrigado está, também, a adoptar os procedimentos necessários ao apuramento da realidade material em que assenta a tributação. Conforme é referido na letra do artigo, ele refere-se aos direitos que a lei não considere indisponíveis. Assim, o prazo de que a Administração dispõe para proceder a inspecções externas não estaria sujeito a caducidade. Mas também é verdade que o direito à liquidação, sendo indisponível, nem por isso deixa de estar submetido a um prazo de caducidade.

Acontece que, no caso, o procedimento inspectivo iniciou-se dentro do prazo a que se refere o artigo 36.º n.º 1 do RCPIT, assim escapando à alegada caducidade.

3.7 — Nos termos do artigo 46.º, n.º 1, da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se com a notificação da ordem de serviço no início da acção de inspecção externa.

Já se viu que é desconhecida a data dessa notificação, mas infere-se ser anterior a 18 de Novembro de 2003, pois é de supor que o anúncio da acção inspectiva ao sujeito visado tenha antecedido o seu começo, como, aliás, é imposição legal. Porém, ainda de acordo com a mesma norma, o efeito interruptivo do prazo de caducidade cessa se a inspecção se prolongar para além do prazo legal.

Não sabemos, também, qual o prazo legal para terminar a inspecção: nos termos do artigo 36.º n.º 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) aprovado pelo decreto-lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, o procedimento deve ser concluído dentro de seis meses após a notificação exigida pelo artigo 49.º n.º 1 do diploma. E a data dessa notificação não foi apurada.

Ignora-se, deste modo, se o efeito interruptivo chegou a cessar.

Mas, independentemente do efeito interruptivo do prazo de caducidade, coincidente com a notificação do início da acção inspectiva; e da eventual cessação desse efeito, em resultado do alegado prolongamento indevido daquela acção — independentemente de tudo isso, o certo é que nunca, em 6 de Julho de 2005, estava esgotado o prazo de caducidade do direito à liquidação.

É que do regime dos artigos 45.º e 46.º da LGT, na sua actual redacção, em caso algum resulta que da inspecção resulte o encurtamento do prazo geral de caducidade de quatro anos previsto no n.º 1 daquela primeira norma.

Essa redução do prazo só poderia ocorrer em resultado da aplicação do n.º 5 do dito artigo 45.º; mas, como se viu, esta norma não rege o presente caso.

Assim, mesmo sem conhecermos outros factos, além dos já apontados, alegados pela recorrente e não atendidos na sentença, designadamente, que o âmbito da inspecção foi definido pela própria Administração Fiscal como parcial, e que houve duas prorrogações do prazo para conclusão da inspecção, mesmo sem isso, podemos concluir com segurança que não caducou o direito à liquidação.

3.8 — Aponta, por último, a recorrente, a violação dos princípios da legalidade, da proporcionalidade, da necessidade, da imparcialidade, e do *numerus clausus* em matéria de impostos.

Aquilo contra o que reagiu a agora recorrente, através do presente processo, foi o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício do ano de 2002.

O êxito da impugnação, ou seja, a anulação desse acto, depende da verificação judicial de que ele enferma dos vícios invocados pela impugnante, ou de outros que o juiz deva conhecer por dever de ofício. Já se viu que o acto de liquidação não foi praticado depois de passado o respectivo prazo de caducidade. E outro vício próprio do dito acto não aponta a impugnante/recorrente.

O vício que alega — e se consubstancia em a inspecção ter demorado mais do que o tempo legal — é próprio do procedimento inspectivo, e não se comunica ao de liquidação.

Como se viu, fora do campo de aplicação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, do excesso do prazo de inspecção não resulta o encurtamento do prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, o prazo é meramente ordenador ou disciplinador.

O procedimento inspectivo é distinto do de liquidação, ainda que, como estatui o artigo 11.º do RCPIT, sob a epígrafe «impugnabilidade dos actos», tenha «um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos lesivos dos direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários».

Deste modo, e em resultado do carácter meramente preparatório ou acessório atribuído ao procedimento de inspecção, a regra é que as ilegalidades nele cometidas se projectam na liquidação, acto definidor da situação tributária do sujeito passivo. Mas são imediatamente impugnáveis os actos lesivos praticados no procedimento inspectivo, como será o caso daquele que, ilegalmente, determina o prolongamento da inspecção, porventura ofendendo, como é tese da recorrente, os princípios constitucionais da legalidade (ao prorrogar o prazo para a sua conclusão para além do que lhe permitia a lei), da proporcionalidade e da necessidade (ao causar transtornos — em todo o caso, não concretizados superiores aos que a realização do direito à tributação implicava), e da «imparcialidade na aplicação do princípio da proporcionalidade», bem como a garantia da recorrente a um procedimento inspectivo confinado aos limites temporais fixados na lei.

De todo o modo, o excesso do prazo da inspecção não tem, no caso, nenhum relevo invalidante quanto à liquidação, já que a impugnante se não queixa de ter havido violação daqueles princípios e garantias quando a Administração constatou que os elementos da sua escrita ocultavam a realidade dos seus negócios, impossível de atingir através de tais elementos, e por isso se viu na necessidade de se socorrer de métodos indirectos; nem quando a Administração fixou, por essa via, o seu lucro tributável; nem quando, por fim, lhe fixou o montante de imposto devido, isto é, a medida do esforço para as despesas da comunidade correspondente aos ganhos que a sua contabilidade não revelava.

E, assim, o excesso do prazo ordenador fixado na lei não é vício que inquine a liquidação.”

5 — É desta decisão que vem interposto, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei do Tribunal Constitucional, o presente recurso de constitucionalidade, através de um requerimento que tem, em síntese, o seguinte teor:

“[...] a) O presente recurso é interposto nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 70.º da Lei n.º 28/82, de 15 de Novembro, com as

alterações introduzidas pela Lei n.º 85/89, de 7 de Setembro e pela Lei n.º 13-A/98, de 26 de Fevereiro;

b) Pretende a recorrente ver apreciada a inconstitucionalidade dos artigos conjugados, 46.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de Dezembro (LGT) e 36.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro (RCPIT), na interpretação segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação, mormente na vigência do n.º 3 do artigo 36.º, na redacção anterior à Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, conjugado com o n.º 1, alíneas a) e b) do artigo 14.º, ambos do RCPIT, em sede de procedimento qualificado como parcial;

c) De facto, no modesto entendimento da recorrente, tais normas assim interpretadas, violam os princípios da proporcionalidade, necessidade, imparcialidade e legalidade, consagrados no artigo 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa;

d) A questão da inconstitucionalidade foi suscitada nas Alegações de Recurso interposto da Sentença de 1 a Instância para o Supremo Tribunal Administrativo, com data de entrada no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada de 9 de Maio de 2007 (...).

6 — Notificada a recorrente para alegar, concluiu do seguinte modo:

“I. Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à Lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé (artigo 266.º, n.º 2 da CRP).

II. Por força do princípio da prevalência da lei, dimensão do princípio da legalidade, os actos da administração devem conformar-se com as leis, sob pena de violação do princípio da subordinação da administração à lei.

III. Sendo o procedimento inspectivo efectuado em sede de IVA e IRS, tal basta para que o procedimento inspectivo seja considerado como parcial ou univalente (al. b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPIT).

IV. A lei determina que o prazo para conclusão do procedimento de inspecção é de seis meses (artigo 36.º, n.º 2 do RCPIT).

V. De acordo com a lei em vigor à data da acção inspectiva na génese dos presentes autos, a lei não permitia a prorrogação de inspecções de âmbito parcial ou univalente (artigo 36.º, n.º 3 do RCPIT).

VI. Durante a vigência do n.º 3 do artigo 36.º, do RCPIT, na redacção anterior à Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, as prorrogações de acção inspectiva de âmbito parcial, são ilegais.

VII. O prazo de duração da acção inspectiva, não se afigura como meramente ordenador ou disciplinador.

VIII. O entendimento contrário, conduziria a que desde que respeitado o prazo de caducidade do direito à liquidação, a inspecção tributária pudesse durar não seis meses, mas indefinidamente, esvaziando de qualquer conteúdo as normas legais a que deve obedecer a duração do procedimento de inspecção, as quais constituem garantias dos contribuintes.

IX. Mais, tal entendimento torna totalmente inúteis os prazos de inspecção, as condições em que podem os mesmos serem prorrogados, bem como, o imperativo da notificação de tais prorrogações, o que equivale a presumir que o legislador foi distraído e colide de frente com o disposto no artigo 9.º, n.º 3 do CC

X. Para além, de tal entendimento atentar contra a LGT, diploma que o RCPIT visa regulamentar, porquanto o legislador definiu os casos restritos em que pode ser efectuado mais do que um procedimento inspectivo relativo ao mesmo período (n.º 3 do artigo 63.º da LGT).

XI. Na verdade, se o legislador pretendeu evitar que o contribuinte fosse sujeito a várias fiscalizações relativas ao mesmo período, tal entendimento conduziria, salvo o devido respeito, a deixar entrar pela janela aquilo a que o legislador fechou a porta.

XII. Apenas agindo de forma ilegal, a Administração Fiscal finalizou o procedimento inspectivo, motivo pelo qual, estando a actuação daquela sujeita ao princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, não deveria ter prevalecido a liquidação por resultar de uma inspecção ilegalmente efectuada.

XIII. Assim, estabelecendo a lei o prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspecção, prazo que não se afigura como meramente ordenador ou disciplinador e, que em sede de procedimento inspectivo de âmbito parcial ou univalente não podia sequer, antes da entrada em vigor da Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto ser prorrogado, os artigos conjugados 46.º, n.º 1 da LGT e 36.º, n.ºs 1 e 2 do RCPIT, são inconstitucionais na interpretação segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação, por violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP.

XIV. O Legislador do RCPIT, consagrou, em regra, o prazo de seis meses para conclusão da inspecção tributária, no cumprimento do princípio legal da proporcionalidade, consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da CRP, considerando tal prazo, como de entre os meios adequados à prossecução do interesse público, aquele que menos sacrifício representa para os particulares.

XV. Na sua actuação a Administração Fiscal encontra-se ainda vinculada ao princípio da imparcialidade, por imperativo constitucional, consagrado no artigo 66.º, n.º 2 da CRP, princípio que aquando da colisão entre o interesse público e o interesse particular, impede a Administração Fiscal de impor aos particulares mais do que o mínimo de sacrifício;

XVI. Assim, estabelecendo a lei o prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspecção, prazo que se configura como de entre os adequados à prossecução do interesse público, aquele que menos sacrifício representa para os contribuintes, os artigos conjugados 46.º, n.º 1 da LGT e 36.º, n.ºs 1 e 2 do RCPIT, são inconstitucionais na interpretação segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação por violação dos princípios da proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, consagrados no artigo 266.º, n.º 2 da CRP.

XVII. Nas alegações de recurso para o Tribunal Constitucional pode ser invocada a violação de normas e princípios constitucionais, cuja violação não havia sido invocada durante o processo ou sequer no requerimento de interposição do recurso de inconstitucionalidade, porquanto não acarretam alteração do objecto do recurso.

XVIII. Na sua actuação os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição (artigo 266.º, n.º 2 da CRP (1ª parte)).

XIX. O Estado subordina-se à Constituição e funda-se na legalidade democrática, sendo que a validade dos actos praticados por qualquer entidade pública depende da conformidade com a Constituição (artigo 3.º n.ºs 2 e 3.º da CRP).

XX. Assim, determinando a CRP que a Administração deve actuar no respeito pelo princípio da legalidade, proporcionalidade, necessidade, imparcialidade, consagrados no seu artigo 266.º, n.º 2, os artigos conjugados, 46.º, n.º 1 da LGT e 36.º, n.ºs 1 e 2 do RCPIT, na interpretação segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação, mormente na vigência do n.º 3 do artigo 36.º, na redacção anterior à Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, conjugado com o n.º 1, alíneas a) e b) do artigo 14.º, ambos do RCPIT, em sede de procedimento qualificado como parcial, são ainda inconstitucionais por violação dos artigos 2.º, 3.º, 266.º n.º 2 (1ª parte) da CRP.

XXI. Em sede de Direito Fiscal, atendendo à sua natureza, o Legislador Constitucional consagrou em sede de princípio da legalidade, um “plus”, relativamente à actuação da generalidade da Administração, consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, que se manifesta em sede de liquidação dos impostos (artigo 103.º, n.º 2 e 3 da CRP).

XXII. Assim, estabelecendo a lei o prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspecção, prazo que não se afigura como meramente ordenador ou disciplinador e, que em sede de procedimento inspectivo de âmbito parcial ou univalente não podia sequer, antes da entrada em vigor da Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto ser prorrogado, os artigos conjugados 46.º, n.º 1 da LGT e 36.º, n.ºs 1 e 2 do RCPIT, são inconstitucionais na interpretação segundo a qual, os prazos definidos na Lei para a inspecção tributária, apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação por violação do princípio da legalidade fiscal consagrado no artigo 103.º, n.ºs 1 e 2 da CRP. Nestes termos, nos melhores de direito e sempre com o mui doto suprimento de V. Exas., devem as presentes alegações e respectivas conclusões serem recebidas e as questões de inconstitucionalidade suscitadas serem apreciadas e em consequência, declaradas inconstitucionais as normas conjugadas em causa, nos termos expostos, com todas as consequências legais daí advindas.

7 — Notificada para responder, querendo, à alegação do recorrente, a Fazenda Pública veio sustentar a improcedência do recurso. Corridos os vistos, cumpre decidir.

II — **Fundamentação.** — 8 — Os preceitos de que se extrai a norma cuja constitucionalidade a recorrente pretende ver apreciada têm o seguinte teor:

O artigo 46.º da LGT:

“1. O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito,

contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de 6 meses”.

O artigo 36.º, n.ºs 1 e 2 do RCPIT:

“1 — O procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar.

2 — O procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início”.

Considerou a decisão recorrida que o desrespeito pelo prazo de 6 meses ali definido para a realização da inspeção tributária apenas releva no âmbito do instituto da caducidade, determinando a cessação da suspensão do prazo de caducidade, que se passará a contar (sem suspensão) desde o seu início, *mas não determina a invalidade da própria liquidação*. Diferentemente, sustenta a recorrente que *o desrespeito daquele prazo determina a invalidade (nulidade) da própria liquidação* e, para o que agora importa, que os preceitos em causa são inconstitucionais, designadamente por violação dos princípios da legalidade, proporcionalidade, necessidade e imparcialidade, consagrados no artigo 266.º, n.º 2 da Constituição, quando interpretados, como na decisão recorrida, no sentido de que *“os prazos definidos na lei para a inspeção tributária apenas relevam no âmbito do instituto da caducidade do direito à liquidação, não afectando o seu desrespeito a legalidade da liquidação, mormente na vigência do n.º 3 do artigo 36.º, na redacção anterior à Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, conjugado com o n.º 1, alíneas a) e b) do artigo 14.º, ambos do RCPIT, em sede de procedimento qualificado como parcial”*.

Antes, porém, de apreciar a questão colocada, importa sublinhar que, dada a natureza da intervenção do Tribunal Constitucional no âmbito do processo de fiscalização concreta, restrita à apreciação da constitucionalidade da norma efectivamente aplicada na decisão recorrida, não está em causa neste recurso, nem poderia nunca estar, a determinação de qual a “melhor interpretação” das normas infraconstitucionais questionadas. Com esta advertência, analisemos então a questão de constitucionalidade.

9 — Será inconstitucional, como entende a recorrente, designadamente por violação dos princípios consagrados no artigo 266.º, n.º 2, da Constituição, interpretar os preceitos supra identificados no sentido de considerar que o desrespeito pelo prazo de 6 meses neles definido para a realização da inspeção tributária apenas releva no âmbito do instituto da caducidade, determinando a cessação da suspensão do prazo de caducidade, que passará a contar-se (sem suspensão) desde o seu início, mas sem determinar a invalidade da própria liquidação? Vejamos.

9.1 — Desde logo é manifesto que a interpretação normativa que vem questionada não implica qualquer violação do princípio constitucional da legalidade (B.1 a B.22 das alegações de recurso e conclusões I a XIII). Com efeito, considerando a decisão recorrida que a consequência *legalmente prevista* para o incumprimento do prazo definido para a realização da inspeção tributária é a cessação da suspensão do prazo de caducidade (consequência resultante directamente do próprio teor do preceito questionado), deixa de ter qualquer sentido a invocação, nesta sede, da violação do princípio da legalidade. É certo que, na interpretação que a ora recorrente faz das normas de direito infraconstitucional relevantes, a consequência legalmente estabelecida para aquele incumprimento seria outra (a invalidade da liquidação); mas, como é evidente, esta já não é uma questão de constitucionalidade normativa, que a este Tribunal caiba dirimir, mas de mera interpretação do direito ordinário, que, no caso, como já se viu, é da exclusiva competência dos tribunais fiscais.

9.2 — A interpretação normativa que vem questionada também não viola, por outro lado, os princípios constitucionais da proporcionalidade ou da necessidade (B.23 a B.34 das alegações de recurso e conclusões XIV a XVI). Com efeito, ao mesmo tempo que tem reconhecido a consagração constitucional desses princípios, o Tribunal Constitucional tem, contudo, também reiteradamente, sublinhado que se não deve simultaneamente perder de vista que o juízo de constitucionalidade se não pode confundir com um juízo sobre o mérito da lei, pelo que não cabe ao Tribunal Constitucional substituir-se ao legislador na determinação das opções políticas sobre a necessidade ou a conveniência de uma concreta opção legislativa. Na verdade, é pacífico que não pertence aos órgãos jurisdicionais, mas sim às entidades dotadas de poder legislativo, a deliberação não só sobre a oportunidade desta ou daquela lei mas também sobre a sua bondade intrínseca. Daí que ao juiz constitucional apenas caiba verificar a conformidade das normas aplicadas com os critérios constitucionais, sem transformar o juízo de constitucionalidade em juízo sobre o mérito da própria lei.

Isto dito, é manifesto que a opção legislativa por que, na interpretação da lei que faz a decisão recorrida, optou o legislador — i.e., fixar um prazo regra de seis meses para a realização da inspeção tributária e sancionar o seu incumprimento com a cessação da suspensão do prazo de caducidade, em vez de fulminar esse incumprimento com a nulidade da liquidação — não pode entender-se como manifestamente desproporcionada do ponto de vista dos interesses em jogo em termos de permitir um juízo de censura por parte deste Tribunal. Quer porque essa solução visa assegurar que o Estado arrecada a receita fiscal que lhe é devida, quer porque ela não desprotege o contribuinte na medida em que precisamente sanciona o incumprimento daquele prazo com a cessação da suspensão do prazo de caducidade.

9.3 — Afirma ainda a recorrente que a interpretação normativa que vem questionada viola o princípio da imparcialidade (B.35 a B.38 das alegações de recurso e conclusões XVI). Verifica-se, porém, que, na fundamentação deste ponto, a recorrente acaba por reconduzir esta questão à da violação do princípio da proporcionalidade, já apreciada no ponto anterior, pelo que apenas há que concluir, também aqui, pela improcedência do que vem alegado.

9.4 — Finalmente (C.39 a C.54 das alegações de recurso e conclusões XVII a XXII), invoca a recorrente a violação dos artigos 2.º, 3.º, e 103.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição. Trata-se, como a própria reconhece, da invocação da violação de princípios e normas que não tinham sido por si invocadas nem perante o Tribunal que proferiu a decisão recorrida nem no requerimento de interposição do recurso de constitucionalidade. Porém, e independentemente da questão de saber se, em geral, isso impede ou não a apreciação do recurso nesta parte, a verdade é que, no caso concreto, a invocação destes preceitos e princípios nada acrescenta, manifestamente, à invocação daqueles que já tinham sido alegados pela recorrente durante o processo e apreciados por este Tribunal nos pontos imediatamente anteriores. Com efeito, não só já se concluiu que não há, na interpretação normativa que vem questionada, qualquer violação do princípio da legalidade, constitucionalmente censurável — questão que vem reiterada a propósito dos artigos 2.º, 3.º, e 103.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição —, como também nada acrescenta agora a invocação dos princípios da constitucionalidade ou do Estado de direito, que, no caso, só poderiam ser eventualmente violados se procedessem os fundamentos antes invocados pela recorrente.

Nestas circunstâncias, nada mais resta ao Tribunal do que concluir pela improcedência do recurso interposto.

III — **Decisão.** — Nestes termos, decide-se negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 25 (vinte e cinco) unidades de conta.

Lisboa, 25 de Setembro de 2008. — Gil Galvão — José Borges Soeiro — Maria João Antunes — Carlos Pamplona de Oliveira — Rui Manuel Moura Ramos.

Acórdão n.º 458/2008

Processo n.º 1163/07

Acordam na 1.ª Secção do Tribunal Constitucional:

I — **Relatório.** — 1 — O representante do Ministério Público junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa intentou acção declarativa de condenação contra João Carlos Batista Ferreira Pires pedindo a sua condenação no pagamento de 6.381.217\$00, acrescidos de juros de mora, a título de compensação indemnizatória fixada no artigo 170.º do Regulamento da Academia Militar.

O tribunal absolveu o réu do pedido, dizendo, no que ora importa:

“Não há qualquer dúvida de que o artigo 170.º n.ºs 1 e 2 da Portaria n.º 425/91, de 24/5 determina a obrigação de indemnizar dos CFO eliminados da frequência da Academia.

Contudo, o Réu acusa este Regulamento de inconstitucionalidade por violação do princípio da hierarquia dos actos normativos previsto no artigo 112.º, n.ºs 6 e 7 da Constituição da República Portuguesa. Vejamos.

‘O regulamento é sempre um acto normativo da administração sujeito à lei e complementar da lei.’

Significa isto que a lei tem absoluta prioridade sobre os regulamentos, traduzindo o princípio da preeminência da lei.

O artigo 112.º, n.º 6 da CRP proíbe expressamente os regulamentos modificativos, suspensivos ou revogatórios da lei.

Daqui decorre que nunca um regulamento poderá alterar, substituir ou revogar uma norma de grau hierárquico superior, a isso o impedindo o princípio do congelamento do grau hierárquico.