

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
apresentadas em 11 de Dezembro de 2003¹

I — Introdução

1. O Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa pretende saber se o ordenamento jurídico comunitário permite a fixação dum prazo de noventa dias para impugnar as liquidações de impostos nos órgãos jurisdicionais tributários e, por conseguinte, para exercer a acção para restituição dos impostos pagos em violação do direito comunitário.

2. Esta questão prejudicial vem juntar-se à extensa lista de reenvios prejudiciais relativos à conformidade de diversas normas nacionais com o direito comunitário, concretamente das normas reguladoras dos prazos e do modo de exercer o direito de acção para reembolso de impostos entrados nos cofres públicos em violação do referido ordenamento jurídico.

3. Ao responder a estas questões, o Tribunal de Justiça tem proferido numerosos acór-

dãos, criando um corpo bem firmado de doutrina segundo a qual, na falta de regulamentação comunitária, compete aos Estados-Membros definir as regras processuais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem do ordenamento jurídico da União Europeia. Esta liberdade de configuração depara, todavia, com um duplo limite:

— Os Estados-Membros não estão autorizados a impor, relativamente ao exercício dos direitos de acção fundados no direito comunitário, um prazo diferente e mais desfavorável do que o previsto para as acções emergentes da violação do direito interno². É o que se chama o princípio da equivalência.

2 — V. acórdãos de 16 de Dezembro de 1976, Rewe (33/76, Colect., p. 813, n.º 1 da parte decisória), e Comet (45/76, Recueil, p. 2043, Colect., p. 835, parte decisória), bem como de 15 de Setembro de 1998, Edis (C-231/96, Colect., p. I-4951, n.º 2 da parte decisória), e Spac (C-260/96, Colect., p. I-4997, n.º 1 da parte decisória). Do mesmo modo, os acórdãos de 27 de Fevereiro de 1980, Just (68/79, Recueil, p. 501, n.º 3 da parte decisória); de 27 de Março de 1980, Denkavit Italiana (61/79, Recueil, p. 1205, n.º 1, alínea a), da parte decisória); de 10 de Julho de 1980, Ariete (811/79, Recueil, p. 2545) e Mireco (826/79, Recueil, p. 2559), parte decisória de ambos; de 10 de Julho de 1997, Palmisani (C-261/95, Colect., p. I-4025, parte decisória); de 17 de Novembro de 1998, Aprile (C-228/96, Colect., p. I-7141, n.º 1 da parte decisória); e de 9 de Fevereiro de 1999, Dillexport (C-343/96, Colect., p. I-579, n.º 1 da parte decisória). De datas mais recentes, v. acórdãos de 10 de Setembro de 2002, Prisco e Caser (C-216/99 e C-222/99, Colect., p. I-6761, n.º 2 da parte decisória), e de 2 de Outubro de 2003, Weber's Wine e o. (C-147/01, ainda não publicado na Colectânea, n.º 3 da parte decisória).

1 — Língua original: espanhol.

- Não podem também regular os meios processuais de tal forma que se torne excessivamente difícil ou praticamente impossível o exercício de tais direitos de acção. Esta regra é conhecida como o princípio da efectividade do direito comunitário³.
6. Em 4 de Março de 1998, esta repartição de registo fez-lhe uma liquidação de emolumentos no montante de 2 251 500 escudos, calculado nos termos da Tabela de Emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

4. A jurisprudência anterior proporciona as orientações para fornecer ao órgão jurisdicional português a resposta que pede.

7. Em 11 de Julho de 2001, a Recheio tentou no Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa uma acção declarativa para reconhecimento do direito à restituição da dívida tributária indevidamente cobrada, a qual foi convalidada oficiosamente num recurso de impugnação contra o acto de liquidação, por ser este o meio processual adequado para alcançar o objectivo prosseguido.

II — Factos, litígio no processo principal e questão prejudicial

5. A Recheio - Cash & Carry SA (a seguir «Recheio») aumentou o seu capital social de 100 milhões de escudos para 1 000 milhões de escudos, por escritura notarial de 5 de Novembro de 1997, inscrita no Registo Nacional de Pessoas Colectivas.

8. Tendo em conta que, na referida data, o prazo para interpor este último recurso já se tinha esgotado, o referido órgão jurisdicional português decidiu suspender a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

- «1. O direito comunitário obsta a que, para as acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário, um Estado-Membro fixe um prazo de caducidade de noventa dias, contados do termo do prazo de pagamento voluntário, por dessa forma tornar excessivamente difícil o exercício do direito de reembolso?

3 — V. acórdãos de 9 de Novembro de 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, p. 3595, n.º 12 e parte decisória); de 8 de Fevereiro de 1996, FMC e o. (C-212/94, Colect., p. I-389, n.º 64, e n.º 4 da parte decisória); Edis, já referido, n.º 34; Spac, já referido, n.º 18; de 15 de Setembro de 1998, Ansaldo Energia e o. (C-279/96 a C-281/96, Colect., p. I-5025, n.º 16); Aprile, já referido, n.º 18; Dilexport, já referido, n.º 25; de 24 de Setembro de 2002, Grundig Italiana (C-255/00, Colect., p. I-8003, n.º 33); e Weber's Wine e o., já referido, n.º 103.

2. Em caso afirmativo, qual o prazo mínimo que se entende compatível com aquela proibição de excesso de dificuldade?

3. Ou quais os critérios a utilizar na sua fixação?»

III — Tramitação processual no Tribunal de Justiça

9. A Recheio, a República Portuguesa e a Comissão apresentaram observações escritas, dentro do prazo estabelecido pelo artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça.

10. Na audiência que se realizou em 13 de Novembro de 2003, compareceram os representantes das partes que participaram na fase escrita, para exporem oralmente as suas alegações.

IV — Legislação portuguesa

11. No direito português, os actos administrativos, dos quais as liquidações tributárias constituem uma modalidade, podem ser

nulos ou anuláveis. São nulos aqueles que carecem de qualquer dos seus elementos essenciais e aqueles para os quais a lei preveja expressamente essa forma de invalidade. Os restantes são anuláveis⁴.

12. Uns e outros podem ser revogados na sequência de recursos administrativos interpostos pelos titulares dos direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos que se considerem lesados pelo acto administrativo⁵. Há dois meios de impugnação: a reclamação⁶ e o recurso hierárquico; a interposição deste último recurso tem carácter facultativo, se couber recurso contencioso do acto, e carácter necessário, em caso contrário⁷. O prazo de recurso é de quinze dias, de trinta dias, ou o prazo previsto para interpor recurso contencioso, consoante se trate, respectivamente, de uma reclamação, de um recurso hierárquico facultativo ou de recurso hierárquico necessário⁸.

4 — V. artigos 133.º e 135.º do Código de Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro. Nos termos do n.º 2 do referido artigo 133.º, são nulos: a) os actos viciados de usurpação de poder; b) os actos estranhos às atribuições dos ministérios ou das pessoas colectivas referidas no artigo 2.º em que o seu autor se integre; c) os actos cujo objecto seja impossível, ininteligível ou constitua um crime; d) os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental; e) os actos praticados sob coacção; f) os actos que careçam em absoluto de forma legal; g) as deliberações de órgãos colegiais que forem tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos; h) os actos que ofendam os casos julgados; i) os actos consequentes de actos administrativos anteriormente anulados ou revogados.

5 — V. artigos 158.º e 160.º do Código de Procedimento Administrativo.

6 — No direito português, o recurso decidido pela entidade que praticou o acto impugnado tem o nome de reclamação [v. o artigo 158.º, n.º 2, alínea a), do Código de Procedimento Administrativo].

7 — V. artigos 158.º, n.º 2, alínea b), e 167.º, n.º 1. do referido diploma legal.

8 — V. artigos 162.º e 168.º do Código de Procedimento Administrativo.

13. No contexto tributário, salvo disposição expressa em contrário, o recurso hierárquico tem natureza facultativa, dentro do mesmo prazo de trinta dias⁹. Está também regulada a reclamação graciosa, que deve ser apresentada no prazo de noventa dias, embora, quando tenha por fundamento a preterição de formalidades essenciais ou a inexistência total ou parcial do facto tributário, este prazo possa ser de um ano¹⁰. Da decisão que recaia sobre a reclamação graciosa cabe recurso hierárquico, e da decisão deste último, recurso contencioso¹¹.

14. O processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária¹². Permite reagir contra as liquidações tributárias¹³, mediante uma impugnação cujo fim é obter

a declaração de nulidade ou a anulação do acto recorrido¹⁴. Também é este o meio pertinente para o exercício de acções declarativas que tenham por objecto o reconhecimento de um direito ou de um interesse legítimo em matéria tributária¹⁵, quando não exista outro meio processual mais adequado para garantir a sua protecção jurisdicional¹⁶.

15. O prazo para interpor a impugnação judicial é de noventa dias, contados a partir do termo do prazo previsto para o pagamento voluntário da dívida tributária, excepto se tiver sido apresentada reclamação graciosa, caso em que se reduz para quinze dias. Se a impugnação tiver por fundamento a nulidade da liquidação, pode ser deduzida a todo o tempo¹⁷.

16. A acção declarativa deve ser intentada no prazo de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado¹⁸.

9 — V. artigos 66.º, n.ºs 1 e 2, e 67.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

10 — V. artigos 68.º, n.º 1, e 70.º, n.ºs 1 e 2, em conjugação com o artigo 102.º, n.º 1, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

11 — Artigos 76.º e 67.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o último conjugado com o artigo 167.º, n.º 1, do Código de Procedimento Administrativo: o facto de o recurso hierárquico em matéria tributária ter sempre carácter facultativo deve-se a que está previsto que o acto administrativo é susceptível de impugnação contenciosa.

12 — V. artigo 96.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e os artigos 9.º e 95.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro. Estes preceitos legais particularizam para a ordem jurídico-tributária a cláusula geral do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, que «[garante] aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas».

13 — V. artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e artigo 95.º, n.º 2, alínea a), da Lei Geral Tributária.

14 — V. artigo 101.º, alínea a), da Lei Geral Tributária e artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

15 — V. artigo 101.º, alínea b), da Lei Geral Tributária e artigo 97.º, n.º 1, alínea h), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

16 — V. artigo 145.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

17 — V. n.º 1, alínea a), e n.ºs 2 e 3 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

18 — V. artigo 145.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

V — Análise da questão prejudicial

A — Delimitação do objecto do litígio

17. Não se discute a natureza de imposição contrária ao ordenamento comunitário dos emolumentos liquidados à Recheio pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, nem o direito que assiste à referida sociedade de exercer os meios de recurso pertinentes no ordenamento jurídico interno¹⁹.

18. A dúvida que tem o Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa radica na questão de saber se o direito comunitário consente um prazo de noventa dias para o

exercício da acção judicial destinada a obter a restituição das imposições indevidamente pagas, que, como a imposição que foi liquidada à Recheio, são incompatíveis com o ordenamento jurídico comunitário.

19. O órgão jurisdicional português não tem dúvidas quanto à conformidade do referido prazo com o princípio da equivalência. Assim o declara no despacho de reenvio, ao afirmar que «o processo de impugnação [se aplica] a quaisquer actos de liquidação de receitas tributárias, quer sejam baseados em legislação comunitária, quer em legislação nacional»²⁰, razão pela qual as questões que suscita se referem exclusivamente ao princípio da efectividade, que menciona na frase final da primeira questão, quando pretende que se esclareça se o prazo de noventa dias «torn[a] excessivamente difícil o exercício do direito de reembolso».

19 — V. acórdão de 26 de Setembro de 2000, IGI (C-134/99, Colect., p. I-7717), cuja parte decisória é a seguinte:

«1) A Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que a cobrança de emolumentos, como os que estão em causa no processo principal, pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas constitui uma imposição na acepção desta directiva.

2) Direitos cobrados pela inscrição de um aumento do capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, quando constituem uma imposição na acepção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, são, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), desta mesma directiva.

3) Não têm carácter remuneratório, na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, taxas cobradas pela inscrição de um aumento de capital de uma sociedade de capitais num registo nacional de pessoas colectivas, como os emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4) O artigo 10.º da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.»

20. Desta forma, torna-se inútil o louvável esforço desenvolvido pela Recheio nas suas observações escritas, para demonstrar que o prazo fixado pelo direito processual português viola o princípio da equivalência, visto que, tendo sido aceite pelo tribunal nacional, após a interpretação do seu ordenamento jurídico, que o referido prazo é aplicável a

20 — V. alínea p). O Governo português manifesta-se do mesmo modo no n.º 26 das suas observações escritas.

tudo o tipo de acções, o Tribunal de Justiça nada tem de decidir sobre essa questão²¹.

21. A análise da compatibilidade do prazo em questão com o direito comunitário deve efectuar-se apenas à luz do princípio da efectividade e, ainda neste ponto, deve evitar-se qualquer consideração quanto à existência de um meio subsidiário - a acção declarativa -, disponível durante um prazo de quatro anos, e quanto à circunstância de, quando a acção de impugnação seja fundada na nulidade, o seu exercício não estar submetido a qualquer prazo. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar se se deve utilizar a referida acção na hipótese de o Tribunal de Justiça decidir que o ordenamento comunitário se opõe a uma norma processual como a constante do artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de

Processo Tributário²². Compete igualmente aos órgãos jurisdicionais portugueses decidir quanto à natureza do vício de que padece a liquidação objecto do litígio principal e, por consequência, decidir se o mesmo deve ser impugnado no prazo de noventa dias ou em qualquer outro momento.

22. Em conclusão, o Tribunal de Justiça tem de se pronunciar sobre a questão específica suscitada pelo órgão jurisdicional português, independentemente de a pretensão da Recheio poder ser deduzida por outros meios processuais que dispõem de prazos de acção mais longos.

B — Apreciação do prazo de noventa dias na perspectiva do princípio da efectividade

1. É matéria da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais

21 — As considerações tecidas pela Recheio sobre o recurso de inconstitucionalidade (n.º 92 e segs. das suas observações escritas) são supérfluas, porque, embora a eventual declaração de inconstitucionalidade da norma reguladora duma imposição como a do litígio principal, na medida em que é susceptível de produzir efeitos *ex tunc*, possa implicar a nulidade dos actos adoptados em sua aplicação, salvas as limitações que o próprio Tribunal Constitucional estabeleça relativamente aos efeitos passados do seu acórdão (v. o artigo 282.º da Constituição da República Portuguesa), esta consequência nada tem que ver com a possibilidade de se recorrer, sem sujeição a prazo, de uma liquidação tributária. A declaração de inconstitucionalidade de uma lei implica que os actos adoptados em sua aplicação padeçam do vício de nulidade, de modo que, se o Tribunal Constitucional não limitar o alcance do seu acórdão, os interessados podem impugná-los sem sujeição a prazo, como dispõe o artigo 102.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, mas o mesmo ocorre com os actos que lesam o direito comunitário, se essa lesão provocar um vício de nulidade. Por outras palavras, a sujeição a um prazo de noventa dias ou a inexistência de prazo para impugnar um acto administrativo não se define consoante o sector do ordenamento jurídico em que se produz a lesão, mas segundo a natureza do vício que afecta o acto.

23. À luz do princípio da efectividade, o Tribunal de Justiça já se pronunciou directa-

22 — Em qualquer caso, a jurisprudência portuguesa sustenta que o meio adequado para invocar pretensões como aquela que invoca a Recheio é o processo de impugnação judicial, como demonstra o facto de a referida sociedade ter intentado uma acção declarativa que o tribunal de reenvio convolou num recurso de impugnação.

mente, em determinadas ocasiões, sobre prazos concretos de prescrição ou de caducidade, estabelecidos nos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros, para a proposição de acções destinadas a obter a restituição de quantias entradas nos cofres públicos em violação do direito comunitário. As suas alusões têm tido um sentido abstracto. Assim, nos acórdãos Rewe e Comet, o Tribunal de Justiça limitou-se a afirmar que a fixação de prazos de recurso, manifestação inequívoca do princípio da segurança jurídica, violaria o direito comunitário se, na prática, tais prazos tornassem impossível o exercício dos direitos, o que não se verifica quando se fixam «prazos razoáveis de recurso cujo desrespeito implica a caducidade do direito»²³. Nos casos em que apreciou prazos específicos de acção, o Tribunal de Justiça aplicou o princípio da equivalência de modo contrastado: nos acórdãos Edis, Spac e Prisco e Caser, já referidos, reconheceu que o ordenamento jurídico comunitário não é contrário a um prazo de caducidade de três anos, desde que se aplique indistintamente a todas as acções para restituição, independentemente de se fundarem no direito interno ou no direito comunitário²⁴. Mesmo quando apreciou a transformação dum determinado prazo noutra prazo mais curto, o Tribunal baseou a sua análise apenas no referido princípio: o acórdão Aprile precisa que o direito comunitário não obsta à aplicação de uma disposição nacional destinada a substituir o prazo comum de prescrição de dez anos por um prazo especial de caducidade de cinco anos, num primeiro momento, e, posteriormente, de três anos²⁵.

24. É verdade que, nos fundamentos jurídicos dos acórdãos Edis e Spac, se aceita que «um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado [se] afigura razoável», pelo que o direito comunitário não proíbe que um Estado-Membro o invoque²⁶. Porém, à parte o facto de se tratar de *obiter dicta* sem reflexo no dispositivo dos acórdãos, constituem afirmações tautológicas não assentes em qualquer fundamentação, nas quais se não explicam as razões determinantes que levam a considerar que um prazo com essa duração cumpre as exigências do princípio da efectividade. Segundo o Tribunal de Justiça, o direito comunitário admite prazos razoáveis e um prazo de três anos é-o, sem mais explicações.

25. Ora, o Tribunal adoptou idêntica atitude quando se pronunciou directamente sobre a conformidade de certos prazos, fixados nas legislações dos Estados-Membros, com o referido princípio da efectividade, para o exercício de acções fundadas no direito comunitário. No acórdão Bassin et Salson²⁷, o Tribunal decidiu que o direito comunitário não se opõe às disposições de um Estado-Membro que prevejam um prazo de prescrição imperativo de três anos para a apresentação de qualquer pedido de reembolso de direitos indevidamente cobrados²⁸. Esta decisão apoia-se na ideia de que são

23 — V. n.º 5, *in fine*, do acórdão Rewe e os n.ºs 16 a 18 do acórdão Comet. Pode também consultar-se o acórdão Denkavit Italiana, n.º 23.

24 — V. as respectivas partes decisórias (n.º 2 do acórdão Edis; n.º 1 do acórdão Spac; e n.º 2 do acórdão Prisco e Caser).

25 — V. n.º 1 da parte decisória.

26 — V. n.ºs 35, *in fine*, e 44 do acórdão Edis, bem como os n.ºs 19, *in fine*, e 27 do acórdão Spac.

27 — Acórdão de 9 de Novembro de 1989 (386/87, Colect., p. 3551).

28 — N.º 2 da parte decisória do acórdão Bassin et Salson.

admissíveis os procedimentos que não impeçam na prática o exercício dos direitos atribuídos pelo ordenamento jurídico comunitário, de modo que um prazo de prescrição de três anos «corresponde a uma opção legislativa que não tem por efeito prejudicar a referida exigência»²⁹.

26. No mesmo sentido, o acórdão Haahr Petroleum³⁰ reitera que o direito comunitário não se opõe a um prazo de caducidade de cinco anos, porque é um prazo que «deve ser considerado razoável»³¹.

27. Num único caso, o Tribunal de Justiça tentou fundamentar com maior profundidade a decisão: no acórdão proferido no processo Grundig Italiana, em que apresentei conclusões em 14 de Março de 2002, o Tribunal considera que não é compatível com o direito comunitário a fixação dum período transitório de noventa dias para passar dum prazo de caducidade de dez anos ou de cinco anos para um de três anos, afirmando que, para satisfazer as exigências do princípio da efectividade, esse prazo deve permitir que os contribuintes continuem a ter uma oportunidade razoável de invocar o seu direito à restituição, se a acção se tornar extemporânea com a entrada em vigor do novo regime, de forma a que possam preparar a sua defesa sem precipitações e sem se sentirem pressionados pela obrigação

de proceder com urgência desproporcionada em relação ao prazo que lhes havia sido inicialmente concedido³². Acrescenta que um período de noventa dias é insuficiente, porque, tomando como referência o prazo inicial de cinco anos, os contribuintes cujos direitos surgiram há aproximadamente três anos têm de actuar em três meses, quando confiavam dispor ainda de cerca de dois anos mais³³; conclui considerando razoável um prazo transitório de seis meses³⁴.

28. A posição do Tribunal de Justiça obedece a uma explicação simples: quando os prazos para o exercício de acções se determinam em anos, a sua aptidão para permitir o efectivo exercício dos direitos reconhecidos pelo ordenamento jurídico comunitário é notória, pelo que não requer justificações adicionais. Pelo contrário, quando se trata de prazos mais exíguos, de meses ou de dias, o juízo quanto à sua utilidade é menos claro, exigindo-se uma fundamentação.

29. Apesar do exposto, como observei nas conclusões do processo Grundig Italiana, esse juízo não compete ao Tribunal de Justiça, já que, a não ser em casos notórios³⁵,

29 — N.ºs 16 e 17 do acórdão Bassin et Salson.

30 — Acórdão de 17 de Julho de 1997 (C-90/94, Colect., p. I-4085).

31 — N.º 49 do acórdão Haahr Petroleum, já referido.

32 — N.º 38 do acórdão Grundig Italiana, já referido.

33 — N.º 39 do acórdão Grundig Italiana, já referido.

34 — N.º 40 do acórdão Grundig Italiana, já referido.

35 — Como os casos dos prazos anuais.

deve ser o órgão jurisdicional nacional a fazê-lo³⁶. Para determinar se um prazo concreto satisfaz as exigências do princípio da efectividade, tem de se ter em consideração «a totalidade das condições de facto e de direito, formais e materiais, que o ordenamento jurídico nacional exige para o exercício das acções para restituição. Só com essa visão global, de que apenas dispõem os órgãos jurisdicionais [nacionais], se pode fornecer uma resposta definitiva»³⁷.

30. O Tribunal de Justiça entendeu desta forma em algumas ocasiões, visto que, segundo o acórdão *Dilexport*, cabe ao juiz nacional decidir se o procedimento aplicável não torna impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico comunitário³⁸, referência que compreende o prazo de propositura da acção, que é o primeiro acto desse procedimento.

31. É possível que, no processo *Grundig Italiana*, concorressem elementos suficientes para que o próprio Tribunal de Justiça se decidisse a fazer esse juízo, dado que se tratava da passagem de um prazo de caducidade de cinco anos para outro de três, de tal modo que os contribuintes cujos direitos tinham surgido há aproximadamente

três anos se viam forçados a agir, na prática, em três meses, quando confiavam dispor ainda de cerca de dois anos³⁹. No entanto, a exposição desenvolvida nesse processo não parece afectar todos os sistemas jurídicos nacionais, mas apenas o italiano, uma vez que apenas se apreciaram as condições do seu regime processual, de modo que o acórdão prejudicial carecia da orientação geral e objectiva que lhe é própria para cumprir a sua função essencial de garantir a interpretação uniforme do direito comunitário, convertendo-se numa exegese *uti singulis*, referida a um ordenamento jurídico concreto.

32. O certo é que, como o próprio Tribunal de Justiça reconheceu repetidas vezes, o sistema de impugnação de imposições ilegalmente exigidas e o de restituição das indevidamente pagas resolvem-se de forma diversa nos diferentes Estados-Membros. Por conseguinte, é difícil apreciar em abstracto se um prazo transitório de noventa dias, como o que é analisado no processo *Grundig Italiana*, obedece às exigências do princípio da efectividade, porque, para emitir um juízo, têm de se valorar, para além da duração, muitas outras circunstâncias, como, por exemplo, sem pretender ser exaustivo: saber se se admite a defesa em nome próprio ou se se exige o patrocínio de um advogado; se, para agir perante os tribunais, o demandante pode comparecer pessoalmente ou se necessita de conferir poderes de representação; se, neste último caso, deve fazê-lo perante um notário público; se, tratando-se de pessoas

36 — N.º 27 das conclusões no processo *Grundig Italiana*.

37 — N.º 27, *in fine*, das conclusões no processo *Grundig Italiana*.

38 — V. n.º 32, *in fine*, do acórdão *Dilexport*, já referido.

39 — N.º 39 do acórdão *Grundig Italiana*, já referido.

colectivas, se exige a tomada de uma deliberação específica para se exercer a acção, considerando-se, eventualmente, os prazos, os termos e as formas existentes para o efeito; se, como trâmite prévio, se exige a apresentação de uma reclamação à própria Administração; se essa reclamação tem carácter suspensivo; se se deve comunicar previamente às autoridades públicas a intenção de recorrer contenciosamente. Poderia alargar-se a lista de condicionantes, ponderando-se a sua dificuldade e o seu custo em cada Estado.

33. Face a esta diversidade e a outras particularidades facilmente imagináveis por quem se move nas matérias de direito europeu comparado, o ordenamento jurídico comunitário tem de garantir a salvaguarda dos direitos que confere aos cidadãos⁴⁰, exigindo que a regulação processual nacional aplicável para a respectiva tutela não seja menos favorável do que a aplicável a recursos semelhantes de natureza interna e que, na prática, não seja impossível ou extremamente difícil⁴¹.

40 — Recorde-se que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, o direito de se obter um reembolso de impostos cobrados em violação do direito comunitário é a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições comunitárias, tal como interpretadas pelo próprio Tribunal, de modo que os Estados-Membros são obrigados a restituir os impostos cobrados em violação do referido ordenamento (v., entre outros, acórdãos de 2 de Dezembro de 1997, *Fantask e o.*, C-188/95, *Colect.*, p. I-6783, n.º 38, e acórdão *Dilexport*, já referido, n.º 23; v. também o acórdão de 22 de Outubro de 1998, *IN. CO. GE.90 e o.*, C-10/97 a C-22/97, *Colect.*, p. I-6307, n.º 24).

41 — V. acórdãos referidos nas notas 2 e 3.

34. Por estas razões, como já expus nas conclusões do processo *Grundig Italiana*, o conceito jurídico indefinido «prazo razoável», a que alude a jurisprudência comunitária, para que possa satisfazer as exigências do princípio da efectividade, deve ser precisado pelos órgãos jurisdicionais nacionais, salvo nos casos extremos em que, por ser suficientemente evidente ou porque a sua escassez parece inquestionável, o juízo de valor não obrigue a atender às condições concretas de cada sistema nacional, pelo que não há inconveniente em que o Tribunal de Justiça faça esse juízo.

35. Não parece, portanto, coerente que o acórdão *Grundig Italiana*, uma vez declarado insuficiente um determinado prazo, decretasse o período mínimo considerado suficiente para garantir o efectivo exercício das acções fundadas no direito comunitário, arrogando-se funções de legislador; não se sabe muito bem se comunitário ou italiano. Além disso, o referido acórdão não fundamenta a escolha de um prazo de seis meses nem as razões por que o considera adequado. Apenas afirma que esse prazo permite «aos contribuintes normalmente diligentes tomarem conhecimento do novo regime e prepararem e intentarem a sua acção em condições que não comprometam as suas possibilidades de êxito»⁴². Por que razão um prazo de três meses não é razoável e um de seis meses o é? O acórdão *Grundig Italiana* revela-se, assim, como fruto de um voluntarismo.

42 — N.º 40 do acórdão *Grundig Italiana*, já referido.

rismo e de um entendimento equívoco do sistema do reenvio prejudicial. Nos termos do artigo 234.º CE, compete ao Tribunal de Justiça a interpretação definitiva do direito comunitário, fornecendo aos órgãos jurisdicionais nacionais as orientações precisas para a sua aplicação, sem que, de modo algum, esteja habilitado a implicar-se nesta última operação jurídica, sob pena de violar os fundamentos desse instrumento de cooperação entre órgãos jurisdicionais, que impõe um escrupuloso respeito dos limites da competência de cada um⁴³. Na realidade, com decisões desta natureza, o Tribunal de Justiça agiu da mesma forma que num recurso directo, arrogando-se, à margem das regras do Tratado, poderes de plena jurisdição que lesam gravemente a competência soberana do órgão jurisdicional nacional para decidir a causa principal⁴⁴. O sistema do artigo 234.º CE assenta na diferença entre a interpretação e a aplicação das normas, permitindo conciliar a legítima autoridade do órgão jurisdicional nacional

com a necessária uniformidade do direito comunitário, tal como há anos observou Robert Lecourt⁴⁵. O desenvolvimento desta missão exige um respeito estrito da repartição de competências⁴⁶. É verdade que a distinção entre a interpretação e a aplicação apresenta uma grande subtilidade, sendo difícil interpretar uma norma sem a aplicar ou aplicá-la sem a interpretar, mas o Tribunal de Justiça tem de evitar arrogar-se a posição do órgão jurisdicional nacional, devendo cingir-se, nos limites estabelecidos pelo despacho de reenvio, a fornecer as respostas precisas⁴⁷. Ami Barav⁴⁸ reconheceu que, apesar das declarações solenes do Tribunal de Justiça quanto ao respeito que deve às competências do órgão jurisdicional nacional, a realidade é outra bem diferente⁴⁹.

36. Pelas razões que precedem, sugiro que o Tribunal de Justiça responda ao Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa,

43 — Acórdão de 22 de Novembro de 1978, Lothar Mattheus (93/78, Colect., p. 751, n.º 5). Nas suas conclusões, o advogado-geral H. Mayras observou que o Tribunal de Justiça só pode fundar a sua competência prejudicial nas condições precisas em que esta lhe é atribuída pelo artigo 177.º do Tratado CEE (p. 757).

44 — No acórdão de 30 de Setembro de 2003, Köbler (C-224/01, ainda não publicado na Colectânea), o Tribunal de Justiça insistiu no mesmo erro. A propósito da responsabilidade patrimonial dos Estados-Membros por danos causados aos particulares por violações do direito comunitário imputáveis a um órgão jurisdicional nacional, o Tribunal de Justiça enumerou os requisitos e as condições que devem ocorrer para que a referida responsabilidade seja exigível (n.º 59), mas, depois de reconhecer que a sua aplicação incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais (n.º 100), invadiu um terreno que lhe está vedado, lançando-se numa apreciação que não lhe compete (n.º 101 e segs.). No âmbito de um recurso de cassação, o Tribunal de Justiça incorreu num erro semelhante no acórdão de 20 de Setembro de 2001, Procter & Gamble, dito «Baby-dry» (C-383/99, Colect., p. 1-6251), onde também ultrapassou a sua competência, como já tive ocasião de afirmar, pela primeira vez, nas conclusões que apresentei em 31 de Janeiro de 2002 no processo C-363/99, KPN (v., em particular, o n.º 68), no qual ainda não foi proferido acórdão.

45 — Lecourt, R., in *Le juge devant le Marché Commun*, ed. Institut Universitaire des Hautes Études Internationales, Genebra, 1970, p. 50.

46 — Lagrange, M.: «L'action préjudicielle dans le droit interne des États membres et en droit communautaire», *Revue trimestrielle de droit européen*, 1974, p. 268.

47 — De Richemont, J.: *L'intégration du droit communautaire dans l'ordre juridique interne*, ed. Librairie du Journal des Notaires et des Avocats, Paris, 1975, pp. 41 e segs.

48 — Barav, A.: «Le renvoi préjudiciel communautaire», *Justice. Revue Générale de Droit Processuel*, n.º 6, p. 14.

49 — Recentemente, o próprio Barav, A., «Transmutations Préjudicielles», na obra colectiva *Une communauté de droit. Festschrift für Gil Carlos Rodríguez Iglesias*, ed. BWV Berliner Wissenschafts-verlag, Berlim, 2003, p. 622, reafirma que «la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition 'impérative' de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève» (a cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça que «a cooperação entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition 'impérative' de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève») (a cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça que «la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition 'impérative' de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève») (a cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça que «la coopération entre les juridictions nationales et la Cour de justice dans le cadre de la procédure préjudicielle est articulée autour d'une répartition 'impérative' de fonctions dont le respect mutuel constitue la sève»).

nos termos já expostos pela Comissão nas suas observações escritas, declarando

permitted to Recheio o exercício dos seus direitos com toda a garantia de efectividade.

que o direito comunitário, em particular o princípio que exige a sua efectividade, opõe-se às disposições de um Estado-Membro que estabelecem um prazo para a propositura de acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário, que torna extremamente difícil na prática o exercício do direito à restituição; e

que compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, apreciando todas as condições de facto e de direito, formais e materiais, que o ordenamento jurídico interno exige para o exercício das acções para restituição, se o prazo estabelecido pelo ordenamento jurídico interno é razoável e se garante o respeito do referido princípio.

2. A título subsidiário

37. Se o Tribunal de Justiça entender necessário decidir a questão suscitada no litígio principal, abordando a pertinência de um prazo concreto e específico, como o prazo de noventa dias constante do artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, parece adequado entender, à luz das circunstâncias de facto do litígio e do conhecimento obviamente fragmentado do ordenamento jurídico português, segundo os parâmetros facultados pelo despacho de reenvio, que o referido prazo se mostra razoável e teria

38. A alínea a) do referido preceito legal menciona como *dies a quo* para o respectivo cálculo o dia seguinte àquele em que terminou o prazo de pagamento voluntário da liquidação tributária, que, com carácter geral, tem a duração de trinta dias a contar da notificação da liquidação⁵⁰. No processo principal, a liquidação impugnada foi efectuada em 4 de Março de 1998, pelo que, em princípio, o prazo para pagamento voluntário terminava por volta⁵¹ do dia 15 de Abril seguinte, de modo que a referida empresa dispunha, para interpor o recurso contencioso, de um prazo até, aproximadamente, 19 de Agosto⁵².

39. Um prazo que, na realidade, se prolonga por quase cinco meses e meio (desde o dia da notificação da liquidação impugnada até ao dia em que terminava o prazo para interpor a impugnação judicial) não dificulta nem impede o exercício efectivo dos direitos discutidos no processo principal.

50 — V. artigo 85.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

51 — Nos autos, não há prova dos dias feriados em Portugal naquele período.

52 — Para cômputo dos prazos, v. o artigo 72.º do Código de Procedimento e de Processo Administrativo, o artigo 20.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o artigo 279.º do Código Civil português.

40. Em primeiro lugar, deve recordar-se que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça⁵³, o direito comunitário não obsta a que um Estado-Membro aplique às acções para restituição de imposições cobradas em violação de uma directiva um prazo nacional de caducidade que começa a contar da data do pagamento das imposições em causa, mesmo que, nessa data, essa directiva ainda não tivesse sido correctamente transposta para direito nacional⁵⁴. Esta solução, que procura o equilíbrio entre a efectividade do direito à tutela jurisdicional e o princípio da segurança jurídica, não é inteiramente satisfatória, na perspectiva dos contribuintes, que se vêem obrigados a pagar uma imposição contrária ao direito comunitário, como já assinalei nas conclusões apresentadas no caso Edis⁵⁵. Porém, enquanto não houver uma norma uniforme sobre esta matéria, cabe aos Estados-Membros determinar, no respeito das condições já tantas vezes enunciadas, os requisitos das acções de repetição⁵⁶.

41. Nessa busca de equilíbrio entre os direitos dos contribuintes e o interesse geral, que impede que as decisões administrativas permaneçam *sine die* sob a espada de Dâmocles de uma eventual impugnação judicial, a instituição de um prazo para iniciar o processo contencioso nos termos contemplados pela legislação processual portuguesa merece a qualificação de razoável. É um período de tempo suficiente para, uma vez conhecida a liquidação tributária, se tomar a decisão de a impugnar, se reunirem todos os elementos tanto de direito como de facto necessários para o fazer e se preparar uma defesa adequada⁵⁷. Se se analisarem as normas dos outros Estados-Membros sobre esta questão específica, verifica-se que todas prevêem prazos de duração semelhante⁵⁸, que funcionam nos respectivos sistemas

53 — V. parte decisória dos acórdãos *Fantask e o.*, Edis, Ansaldo e Spac, já referidos.

54 — Só o acórdão de 25 de Julho de 1991, Emmott (C-208/90, Colect., p. I-4269), manteve a tese contrária, ainda que outros acórdãos posteriores (os referidos na nota anterior, bem como os de 27 de Outubro de 1993, Steenhorst-Neerings, C-338/91, Colect., p. I-5475, e de 6 de Dezembro de 1994, Johnson, C-410/92, Colect., p. I-5483) a abandonassem, justificando-a pelas particularidades da situação de facto que abordava.

55 — V. n.º 81 das minhas conclusões no processo Edis, já referido.

56 — Em qualquer caso, o direito processual português oferece um meio supletivo como a acção declarativa, sujeita a um prazo de propositura de quatro anos, que pode ser utilizado quando se mostre ser o meio mais adequado para proporcionar uma tutela plena e eficaz (v. artigo 145.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário). Não obstante, o Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa não considerou este meio processual apropriado para dar seguimento à pretensão da *Recheio* [v. alínea i) do despacho de reenvio].

57 — O artigo 108.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que «a impugnação será formulada em petição articulada, dirigida ao juiz do tribunal competente, em que se identifiquem o acto impugnado e a entidade que o praticou e se exponham os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido».

58 — No direito espanhol, o prazo é, em princípio, de dois meses (artigo 46.º, n.º 1, da Lei 29/1998, de 13 de Julho, que regula a Jurisdição Contencioso-Administrativa), tal como no sistema francês (artigo 1.º do Decreto 65/29, de 11 de Janeiro de 1965, relativo aos prazos dos recursos contenciosos em matéria administrativa). O direito belga estabelece um prazo de sessenta dias (artigo 30.º, n.º 2, das lois coordonnées sur le Conseil d'État), da mesma forma que o direito italiano, para a interposição do recurso em matéria tributária (artigo 21.º, n.º 1, do Decreto legislativo n.º 546, de 31 de Dezembro de 1992, Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n.º 413). No ordenamento jurídico alemão, o prazo é de um mês [§ 74 do Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO), de 21 de Janeiro de 1960 - Regulamento relativo aos tribunais administrativos]. O *dies a quo* para cálculo destes prazos é o dia seguinte à publicação ou à notificação do acto impugnado ou, se for caso disso, ao da decisão que indefere a reclamação administrativa prévia.

jurídicos sem suscitar dúvidas quanto à sua aptidão para pedir a tutela judicial.

42. Além disso, é indiscutível que as acções baseadas no direito interno têm o mesmo regime temporal de exercício que as que têm como fundamento o ordenamento comunitário, visto que, no plano dos princípios, não há que sustentar o contrário.

43. O facto de a Administração dispor de prazos mais amplos para o exercício das suas faculdades em matéria tributária⁵⁹ não representa um indício de que o prazo de noventa dias conferido aos contribuintes para interpor um recurso contencioso

viole o princípio da efectividade do direito comunitário. Em primeiro lugar, uma vez que os princípios e os objectivos que regem a actuação de uma e de outros são completamente diferentes, a apreciação quanto à sua suficiência é independente do facto de a Administração dispor de prazos mais amplos para agir. Por outro lado, porque nesta matéria não opera o imperativo da igualdade: mostra-se evidente que os poderes públicos e os cidadãos não devem estar sujeitos aos mesmos imperativos. A caducidade do direito de liquidar impostos e a prescrição das dívidas tributárias respondem a critérios muito distintos dos que presidem à submissão do exercício das acções judiciais dos cidadãos a determinados prazos. A Recheio faz um louvável esforço de argumentação nas suas observações escritas, mas mistura instituições jurídicas diversas, como a caducidade e a prescrição, lançando confusão no seu raciocínio quando oculta que a Administração portuguesa pode revogar os actos válidos constitutivos de direitos e interesses legalmente protegidos apenas na parte em que produzam efeitos desfavoráveis aos seus destinatários⁶⁰ e que os actos inválidos devem ser revogados no prazo do respectivo recurso contencioso⁶¹.

59 — O direito de liquidar impostos caduca após quatro anos e as dívidas fiscais prescrevem no prazo de oito anos; por outro lado, a Administração dispõe de um prazo de quatro anos para rever oficiosamente os actos praticados nesta matéria (artigos 45.º, 48.º e 78.º da Lei Geral Tributária, respectivamente).

60 — V. artigo 140.º do Código de Procedimento Administrativo, que se aplica supletivamente ao Código de Procedimento e de Processo Tributário [artigo 2.º, alínea d), deste último diploma legal].

61 — V. artigo 141.º do Código de Procedimento Administrativo. O artigo 78.º da Lei Geral Tributária, a que a Recheio se refere nas suas observações escritas, que submete a revisão dos actos tributários, a pedido do interessado, ao prazo previsto para apresentar a reclamação administrativa, na medida em que a Administração dispõe de quatro anos, aplica-se apenas às revisões favoráveis ao contribuinte (Lima Guerreiro, A., *Lei Geral Tributária. Anotada*, ed. Rei dos Livros, Lisboa, 2001, p. 343).

VI — Conclusão

44. Pelas razões que precedem, sugiro que o Tribunal de Justiça responda ao Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa, declarando que:

«O direito comunitário, em particular o princípio que exige a sua efectividade, opõe-se às disposições de um Estado-Membro que estabelecem um prazo para a propositura de acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário, que torna extremamente difícil na prática o exercício do direito à restituição.

Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, apreciando todas as condições de facto e de direito, formais e materiais, que o ordenamento jurídico interno exige para o exercício das acções para restituição, se o prazo estabelecido pelo ordenamento jurídico interno é razoável e se garante o respeito do referido princípio.»

45. A título subsidiário, se se julgar imprescindível apreciar a aplicação do direito comunitário às circunstâncias do processo principal, não obstante o disposto no artigo 234.º CE, proponho que o Tribunal declare que:

«O direito comunitário não se opõe ao estabelecimento dum prazo para a propositura de acções para restituição de imposições cobradas em violação do direito comunitário, como o que se discute no processo principal, sempre que o mesmo se aplique também às acções para restituição fundadas no direito interno.»