

Conformidade com o Princípio Comunitário do Direito de Defesa do Prazo de Audição Prévia do Contribuinte previsto na Legislação Portuguesa

(Anotação ao acórdão do TJCE de 18 de Dezembro de 2008, processo C-349/07, caso Sopropé-Organizações de Calçado, Lda.)

Clara Guerra Santos *

Resumo

O presente artigo pretende fazer uma análise crítica ao acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no dia 18 de Dezembro de 2008, no âmbito de um pedido de questão prejudicial colocado pelo Supremo Tribunal Administrativo português (processo C-349/07), sobre a conformidade com o princípio comunitário do direito de defesa do prazo de audiência prévia do contribuinte previsto na legislação portuguesa, e em concreto no art. 60º da Lei Geral Tributária, e no art. 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, bem como proceder à apreciação das questões colocadas pelo tribunal português no âmbito deste processo.

Palavras-Chave:

Direito de defesa - Prazo de audiência prévia - liquidação a posteriori dos direitos aduaneiros de importação.

GABINETE DE PLANEAMENTO, ESTRATÉGIA, AVALIAÇÃO E
RELAÇÕES INTERNACIONAIS
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
Av. Infante D. Henrique, 1C – 1º
1100 – 278 LISBOA
www.gpeari.min-financas.pt

* Técnica do GPEARI/MFAP

As opiniões expressas no artigo são da responsabilidade do autor podendo não coincidir com as da instituição que representa. Todos os erros e omissões são da responsabilidade do autor.

1. Introdução

O Supremo Tribunal Administrativo português (adiante identificado por “STA”), em recurso interposto pela Empresa SOPROPÉ - Organizações de Calçado, Lda. (doravante referida como “Sopropé”), e em que era recorrida a Fazenda Pública, representada pelo Director-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) um pedido de decisão a título prejudicial, sobre a conformidade com o princípio comunitário do direito de defesa do prazo de audiência prévia do contribuinte previsto na legislação portuguesa e, em concreto, no art. 60.º da Lei Geral Tributária (LGT)¹, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de Dezembro, e no art. 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPTI).²

As questões colocadas ao TJCE eram do seguinte teor:

- «1) O prazo de 8 (oito) a 15 (quinze) dias fixado no artigo 60.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária e no artigo 60.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovado pelo Decreto Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro, para o exercício oral ou por escrito do direito de audição pelo contribuinte é conforme com o princípio do direito de defesa?
- 2) Um prazo de 13 (treze) dias, contado da notificação efectuada pela autoridade aduaneira a um importador comunitário (no caso uma pequena empresa portuguesa de comércio de calçado) para exercer o seu direito de audição prévia em 8 (oito) dias e a data da notificação para pagar direitos de importação em 10 (dez) dias, relativamente a 52 operações de importação de calçado do Extremo Oriente ao abrigo do regime SPG [sistema de preferências generalizadas] efectuadas em dois anos e meio (entre 2000 e meados de 2002), pode ser considerado um prazo razoável para o exercício do seu direito de defesa por parte do importador?»

As questões prejudiciais submetidas pelo Supremo Tribunal Administrativo português visam, principalmente, saber se o prazo de 8 a 15 dias é suficiente para os interessados exercerem o seu direito de defesa, em sede de audiência prévia.

2. Matéria de facto e pontos de vista dos intervenientes

A empresa portuguesa Sopropé dedica-se à venda de calçado importado da Ásia. O litígio na origem das presentes questões prejudiciais teve por objecto 52 operações de importação de calçado declarado como proveniente do Camboja, operações que, devido à sua suposta origem, beneficiaram - entre 2000 e meados de 2002 - de tratamento preferencial ao abrigo do sistema de preferências generalizadas (doravante designado por SPG).

Em 2003³, através de acção de fiscalização feita pela Direcção dos Serviços Antifraude da Administração aduaneira portuguesa à Sopropé, no âmbito de uma missão de cooperação administrativa desencadeada pelo Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), foi detectado que as 52 operações de importação não podiam beneficiar do SPG.

No âmbito dessa fiscalização, as autoridades aduaneiras concluíram que as 52 operações de importação assentavam em certificados de origem «fórmula A» cujos números de registo não constavam do registo de emissão de certificados do Ministério do Comércio do Camboja. Além disso, foi ainda descoberto que a transportadora declarada, a Pionplas Line SA, do porto de Sihanoukville, era fictícia. Assim sendo, os conhecimentos de carga foram considerados falsos. Pelo exposto, os serviços aduaneiros concluíram que as mercadorias importadas não tinham origem preferencial e que, conseqüentemente, devia ser lhes aplicada a taxa aduaneira aplicável aos países terceiros.

Em 12 de Março de 2003, a Sopropé foi ouvida pela Administração aduaneira e as suas declarações exaradas em auto.

Em 3 de Julho de 2003, a Sopropé foi informada de que podia exercer o seu direito de audição prévia sobre o projecto de conclusões do relatório da inspecção e respectivos anexos no prazo de oito dias, nos termos do disposto no artigo 60.º da LGT. Esse direito veio a ser exercido em 11 de Julho de 2003, tendo esta sociedade afirmado que os certificados de origem e os conhecimentos de carga eram verdadeiros, sem ter apresentado outros meios de prova, nem criticado o prazo que lhe tinha sido concedido.

Por considerar que não tinham sido trazidos ao processo elementos novos susceptíveis de alterar o projecto de

relatório de inspeção, a Administração aduaneira informou a Sopropé, por ofício de 16 de Julho de 2003 (recepcionado em 17 de Julho), de que dispunha do prazo de dez dias, em cumprimento do disposto no artigo 222.º do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), para proceder ao pagamento da dívida aduaneira, ou seja, 212 684,98 euros, acrescidos de 36 757,99 euros de IVA e de 19,30 euros de juros compensatórios, ou seja, um montante total de 249 462,27 euros. Pelo exposto, entre a data da notificação para exercer o direito de audição e a data da notificação para pagamento mediarão 13 dias.

A Sopropé não procedeu ao pagamento da dívida no prazo fixado e, em 8 de Setembro de 2003, impugnou judicialmente o acto de liquidação aduaneira⁴, com fundamento, designadamente, em violação do princípio do respeito do direito de defesa, por insuficiência do prazo que lhe foi concedido para efeitos da audição prévia. Em primeira instância a liquidação foi julgada provada por não terem sido apresentadas outras provas susceptíveis de a pôr em causa. Além disso, foi considerado que o direito de defesa tinha sido respeitado, uma vez que tinha sido cumprido o dever de audição prévia, conforme definido na LGT e no RCPIT. Paralelamente a este recurso, a Sopropé apresentou igualmente um pedido de dispensa de pagamento da dívida aduaneira, ao abrigo do artigo 239.º do CAC, e um pedido de suspensão da execução, ao abrigo do artigo 244.º do mesmo Código, os quais foram objecto de indeferimento.

Da decisão proferida em primeira instância recorreu a Sopropé para o STA alegando, entre outros aspectos, que o juiz tinha subestimado a questão da violação do direito de defesa e que não a tinha apreciado à luz do princípio fundamental do respeito deste direito, conforme este é firmado em direito comunitário.

O STA suspendeu a instância e colocou ao TJ as duas questões mencionadas *supra*.

Na óptica da Sopropé, o princípio do respeito dos direitos de defesa implica que qualquer pessoa contra a qual possa vir a ser tomada uma decisão que lhe cause prejuízo deve poder dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista, em conformidade com a jurisprudência comunitária firmada, nomeadamente no caso *Comissão/Lisrestal*⁵, *Caso Mediocurso/Comissão*⁶ e no *Caso Cipriani*⁷.

A Sopropé defendeu ainda que um prazo como o que foi concedido por força do artigo 60.º da LGT, a um importador, para exercer o seu direito de audição, só pode ser considerado conforme com o princípio do respeito dos direitos de defesa se lhe permitir dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista, sendo que entendia que, nas circunstâncias como as do litígio no processo principal, o prazo que lhe foi concedido não foi suficiente.

Por outro lado, a República Portuguesa referiu que o princípio do respeito dos direitos de defesa não era aplicável ao procedimento de audição prévia previsto na LGT, uma vez que este procedimento é a expressão do princípio da participação na formação das decisões⁸, e não do direito de interpor recurso. Acresce que a jurisprudência comunitária, designadamente a plasmada no acórdão de 2 de Outubro de 2003, *ARBED/Comissão* (C-176/99 P, Colect., p. I 10687), entende que o princípio do direito de audição prévia apenas integra os direitos de defesa quando está em causa a aplicação de um procedimento sancionatório, o que não é o caso do processo principal. Assim, a República Portuguesa considera que o prazo previsto no artigo 60.º da LGT não poderia ser apreciado com base no princípio dos direitos de defesa. Por conseguinte, entende que deve ser considerado razoável o prazo de audição prévia previsto na legislação portuguesa, na medida em que só vem acrescentar aos prazos previstos para o exercício efectivo dos diversos meios de reacção previstos contra uma decisão de liquidação, reforçando assim a possibilidade efectiva de exercer os direitos de defesa.

Além disso, a República Portuguesa acrescentou ainda que, se por mera hipótese o TJ considerar que os direitos de defesa são aplicáveis ao procedimento de audição prévia previsto na LGT, o prazo controvertido no processo principal é compatível com o direito comunitário, uma vez que respeita os princípios da equivalência e da efectividade⁹.

Segundo a República Portuguesa, o princípio da equivalência é observado, dado que a LGT prevê um prazo idêntico para todos os actos de liquidação de receitas tributárias, quer sejam baseados em legislação nacional quer no direito comunitário. Compete, assim, ao órgão jurisdicional nacional apreciar se foi observado o princípio da efectividade.

Por outro lado a República Italiana refere nas suas Observações ao Processo que o CAC nem sequer prevê que o devedor seja ouvido antes da cobrança da sua dívida aduaneira, defendendo que o TJ se deveria limitar a reafirmar o princípio do direito de um operador ser ouvido, tanto na fase administrativa como na fase contenciosa, de acordo com a legislação nacional.

Em conformidade com a jurisprudência do TJ, a Comissão das Comunidades Europeias observou que o respeito dos direitos de defesa implica que o destinatário de uma decisão que afecta de maneira sensível os seus interesses tenha o direito de ser ouvido, sendo exigível o respeito de um prazo razoável para apresentar as suas observações, ainda que o CAC não contenha nenhuma disposição relativa ao direito de ser ouvido¹⁰. A Comissão defendeu ainda que um prazo como o previsto na LGT é compatível com o princípio do direito de ser ouvido se as pessoas cujos interesses são afectados de modo sensível por decisões tomadas no âmbito do direito comunitário puderem dar a conhecer efectivamente o seu ponto de vista sobre essas decisões, cabendo ao órgão jurisdicional nacional apreciar se as exigências relacionadas com o respeito dos direitos de defesa estão preenchidas, tendo em conta o quadro jurídico, tanto comunitário como nacional, e após uma apreciação global dos factos na origem do litígio no processo principal. A Comissão considera ainda que o órgão jurisdicional de reenvio, para julgar do respeito do direito de ser ouvido, se pode inspirar em critérios indicados na jurisprudência do TJ, ou seja, a finalidade das normas legais comunitárias aplicáveis, a complexidade dos factos e dos fundamentos em que assenta a decisão, a complexidade do quadro legal, a possibilidade eventual de pedir uma prorrogação do prazo fixado e, por fim, a possibilidade de apresentar observações adicionais.

3. Análise das questões prejudiciais

Cabe referir que o mecanismo de questões prejudiciais estava previsto à data no artigo 234.º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE), na redacção que lhe foi dada pelo Tratado de Nice, correspondendo actualmente ao artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), após entrada em vigor do Tratado de Lisboa¹¹. Este mecanismo permite que qualquer órgão jurisdicional possa submeter ao TJ

questões de interpretação ou de validade do Direito Comunitário que sejam importantes para a boa decisão da causa¹². Com efeito, o TJ não pode interpretar e apreciar a validade da conformidade do direito nacional com o direito comunitário, conforme sublinha o Prof. FAUSTO QUADROS¹³, embora este tipo de formulação de perguntas (feita pelos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros) seja, infelizmente, muito comum. Assim sendo, a primeira questão deverá ser considerada como mal formulada. A questão deveria ter sido feita de uma outra forma. Por exemplo, poder se ia questionar o TJ sobre se o princípio da defesa estava a ser respeitado com a fixação legal por um Estado-Membro de um prazo de direito de audição prévia de 8 a 15 dias, sem que para isso fosse necessário fazer qualquer menção às normas da legislação portuguesa na própria questão.

No que respeita à segunda questão, crê-se que o Tribunal também não poderia apreciar os prazos concretos fixados pela Administração aduaneira para a prática de actos pelo contribuinte¹⁴, embora o TJ possa referir os elementos de interpretação necessários à apreciação pelo tribunal que submete a questão prejudicial. O processo de questões prejudiciais não é um processo de recurso; não se pode com este mecanismo impugnar um acto judiciário de tribunal inferior, nem impugnar um acto administrativo.

Em diversa jurisprudência comunitária o TJCE fez já saber que, em sede do mecanismo de questão prejudicial, não é competente para interpretar o Direito interno dos Estados-Membros, nem para verificar a incompatibilidade do Direito interno com o Direito Comunitário¹⁵.

Refira-se que o próprio TJ propugnou no acórdão proferido neste processo de contencioso comunitário que «resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, quando lhe é submetida uma questão prejudicial, este deve, sempre que uma regulamentação nacional entre no campo de aplicação do direito comunitário, fornecer todos os elementos de interpretação necessários à apreciação, pelo órgão jurisdicional nacional, da conformidade desta regulamentação com os direitos fundamentais cujo respeito é assegurado pelo Tribunal de Justiça» (n.º 34)¹⁶. Mais referiu que «[U]ma vez que as questões prejudiciais dizem respeito às modalidades segundo as quais as autoridades nacionais devem aplicar o CAC, o Tribunal de Justiça tem competência para fornecer ao

órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação de que este necessita para apreciar a compatibilidade da legislação nacional em causa com os direitos fundamentais cujo respeito é assegurado pelo Tribunal de Justiça» (n.º 35).

Sublinhe-se ainda que é obrigatório o pedido de questão prejudicial de interpretação do Direito Comunitário nas situações em que não há lugar a recurso jurisdicional da decisão do órgão jurisdicional nacional que vai decidir a causa, em conformidade com o previsto no antigo artigo 234.º, par. 3, do TCE e no actual artigo 267.º, par. 3, do TFUE, ou seja, o STA tinha a obrigação de indagar o TJ quanto a esta matéria¹⁷, de forma a ter conhecimento dos elementos necessários a ter em consideração para apreciar, no caso concreto, se tinha sido ou não violado o Princípio do Direito de defesa da Soprope.

A previsão de uma audiência prévia à liquidação, nos termos e nos prazos previstos no art. 60.º da LGT portuguesa, representa mais uma garantia dos contribuintes. Como referiu a República Italiana e a própria Comissão Europeia, ao nível da regulamentação comunitária aduaneira não está prevista esta formalidade, pelo que essa formalidade prevista no direito português acresce aos diversos meios de reacção que coexistem na ordem jurídica nacional e comunitária, o que não dificulta, nem impede, o exercício efectivo do direito de defesa, antes o reforça.

Efectivamente, os preceitos legais em causa (da LGT e do RCPIT) vieram acolher uma concepção do direito de participação dos interessados, nas decisões que lhes digam respeito, em consonância com o moderno procedimento administrativo e com as garantias dos cidadãos. Estas disposições passaram a reconhecer expressamente no procedimento tributário o direito de audição prévia dos contribuintes, direito esse já anteriormente estabelecido, em geral, para o procedimento administrativo, nos arts 100.º e segs. do Código de Procedimento Administrativo (CPA). De qualquer modo, note-se que o direito de audição é exercido, geralmente, por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão, sendo certo que não poderá ser utilizado para introduzir sucessivas dilações no procedimento. O princípio geral do direito de audiência, tal como confirmou o Tribunal de Justiça no acórdão *Dokter*, de 15 de Junho de 2006, tem lugar entre os princípios gerais do Direito Comunitário.

Contudo, convirá ter em conta que se exige uma ponderação entre, por um lado, a necessidade de se assegurarem garantias procedimentais, e por outro, a necessidade de não se obstar a que as autoridades públicas prossigam as suas tarefas de forma efectiva e eficiente, em respeito pelas normas comunitárias.

Há que ter em consideração, no caso das liquidações a posteriori, tanto a obrigação imposta às autoridades aduaneiras nacionais de procederem ao registo de liquidação no prazo de dois dias, prevista no art. 220.º, n.º 1, do CAC, como a obrigação de estas comunicarem o montante dos direitos ao devedor “logo que o registo de liquidação seja efectuado”, por força do correlativo art. 221.º, n.º 1. Estes artigos têm por finalidade garantir o cumprimento eficaz e célere por parte dos Estados-Membros da obrigação de apurarem o direito das comunidades aos recursos próprios, a partir do momento em que as suas autoridades estejam em condições de calcular o montante dos direitos resultante de uma dívida aduaneira e de determinar o devedor.

Esta obrigação decorre do art. 2.º, n.º 1, do Regulamento (CE, Euratom) n.º 1150/2000 do Conselho, sobre recursos próprios, e tem em vista evitar atrasos na liquidação, bem como impedir o subsequente atraso nos lançamentos dos recursos próprios na conta aberta em nome da Comissão, podendo levar o Estado-Membro em causa ao pagamento de juros de mora. Ora, o objectivo dessas normas, não pode de forma alguma ser frustrado pela possibilidade dada aos interessados de exercer o seu direito de audiência.

De referir que, a Soprope notificada para efeitos do exercício do direito de audição prévia do Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção, não invocou, na altura, a insuficiência do prazo concedido para o exercício do direito de participação, nem sequer requereu a prorrogação desse prazo até aos 15 dias. Sendo certo que, só posteriormente, já em sede de impugnação judicial da dívida aduaneira, veio colocar em dúvida a conformidade do prazo previsto no ordenamento jurídico português e daquele que lhe foi efectivamente aplicado.

Por outro lado, para efeitos de averiguação do respeito do direito de audiência, dever-se-á mencionar, para se aferir da razoabilidade dos prazos previstos na legislação portuguesa, a possibilidade conferida à pessoa afectada pela decisão de apresentar, no prazo de 90 dias, observações e elementos de prova adicionais: quer directamente ao órgão competente para decidir, através

reclamação; quer através de impugnação do acto tributário.

Em sede observações escritas a Sopropé remeteu para o já citado acórdão *Distellerie Fratelli Cipriani* (Proc. C-395/00) que declarou o seguinte:

“O artigo 20.º, n.º 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, é inválido na medida em que o prazo de quatro meses previsto nesta disposição para se apresentar a prova da regularidade da operação ou do local onde a irregularidade ou a infracção foi efectivamente cometida pode ser invocado contra um operador que prestou garantia do pagamento dos impostos especiais de consumo, mas que não teve a possibilidade de saber, em tempo oportuno, que não teve lugar o apuramento do regime de suspensão”

Todavia, os casos não são similares, visto que no caso do acórdão *Cipriani* o prazo para apresentar a prova da regularidade da operação já tinha expirado quando o operador económico teve a possibilidade de saber que não teve lugar o apuramento do regime, isto é, trata-se de uma situação distinta daquela que se está agora a apreciar.

Para além do mais, verifica-se que o prazo para o exercício do direito de audição prévia, previsto na legislação portuguesa, na falta de regulamentação comunitária, observa inegavelmente o duplo limite à liberdade de definição das regras processuais destinadas a salvaguardar os direitos que decorrem do ordenamento jurídico da União Europeia, a que faz referência a douta e acertada jurisprudência do TJ, sintetizada nomeadamente no acórdão proferido no Processo C-30/02 (*Recheio – Cash & Carry SA* contra Fazenda Pública – mencionado supra).

Neste acórdão, face a essa liberdade de conformação declara-se que: em nome do princípio da equivalência, os Estados-Membros não estão autorizados a impor, relativamente ao exercício dos direitos fundados no direito comunitário, um prazo diferente e mais desfavorável do que o previsto para as acções emergentes da violação do direito interno. E declarou ainda que, em respeito do princípio da efectividade do direito comunitário, os Estados-Membros 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.

De facto, o prazo para o exercício do direito de audição previsto no art. 60.º da LGT, e no art. 60.º, n.º 2, do RCPIT deverá ser considerado compatível com o princípio da equivalência, pois o aludido prazo aí previsto (relativamente ao qual é omissa a regulamentação comunitária) aplica-se no procedimento tributário em geral, quer esteja em causa a liquidação de recursos próprios comunitários, quer simplesmente a liquidação de impostos internos.

Por outro lado, no que diz respeito concretamente ao princípio da efectividade, a previsão na legislação nacional de um prazo de 8 a 15 dias para o exercício do direito de participação, em concretização da regra remissiva ínsita no art. 245.º do CAC, ao conferir a possibilidade de o contribuinte se pronunciar sobre o projecto de decisão aduaneira, sempre terá de ser considerado razoável, pois acaba por representar uma formalidade garantística a acrescer ao exercício dos verdadeiros meios de reacção, próprios do exercício do contraditório e do direito de defesa.

Efectivamente, tal formalidade (a audição prévia do sujeito passivo) não preclude a reapreciação posterior e atempada da respectiva situação contributiva no contexto de reclamação graciosa, de recurso hierárquico de eventual indeferimento desta, ou de dedução de impugnação judicial, meios de reacção ao acto de liquidação esses previstos na legislação tributária portuguesa.

4. A decisão do TJCE

O TJCE através de acórdão proferido no dia 18 de Dezembro de 2008¹⁸ declarou o seguinte:

- «1) **No que respeita à cobrança de uma dívida aduaneira a fim de se proceder à recuperação a posteriori de direitos aduaneiros de importação, o prazo de oito a quinze dias concedido ao importador suspeito de ter cometido uma infracção aduaneira, para apresentar as suas observações, é, em princípio, conforme com as exigências do direito comunitário.**

- 2) **Incumbe ao órgão jurisdicional nacional que conhece da acção determinar, tendo em conta as circunstâncias particulares do processo, se o prazo efectivamente concedido a este importador lhe permitiu ser utilmente ouvido pelas autoridades aduaneiras.**
- 3) **O juiz nacional deve, além disso, verificar se, tendo em conta o prazo decorrido entre o momento em que a Administração em questão recebeu as observações do importador e a data em que tomou a sua decisão, é ou não possível considerar que teve devidamente em conta as observações que lhe tinham sido transmitidas.»**

Seguindo de perto a argumentação desenvolvida pela Comissão Europeia, por Portugal e por jurisprudência comunitária anterior, o percurso percorrido pelo TJCE enumerou os seguintes aspectos mais relevantes:

- a) Os direitos fundamentais são parte integrante dos princípios gerais de direito cujo respeito é assegurado pelo TJ. Nesta senda, o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito comunitário que é aplicável sempre que a Administração se proponha adoptar, relativamente a uma pessoa, um acto lesivo dos seus interesses.
- b) Deste modo, os destinatários de decisões que afectam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão. Para este efeito, deve ser lhes concedido um prazo suficiente (v., designadamente, acórdãos, já referidos, Comissão/Lisrestal e o., n.º 21, e Mediocurso/Comissão, n.º 36).
- c) Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no campo de aplicação do direito comunitário, ainda que a legislação comunitária aplicável não preveja expressamente essa formalidade. No que diz respeito à execução deste princípio e, mais concretamente, aos prazos para o exercício dos direitos de defesa, importa precisar que, quando esses prazos não são, como no processo principal, fixados pelo direito comunitário, são regidos pelo direito nacional, desde que, por um lado, sejam equivalentes àqueles de que beneficiam os particulares ou as empresas em situações de direito

nacional comparáveis e, por outro, não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos de defesa conferidos pela ordem jurídica comunitária.

- d) No que concerne às regulamentações nacionais que entram no campo de aplicação do direito comunitário, cabe aos Estados Membros determinar prazos em função, designadamente, da importância que as decisões a tomar têm para os interessados, da complexidade dos procedimentos e da legislação a aplicar, do número de pessoas que podem ser afectadas e dos restantes interesses públicos ou privados que devam ser tomados em consideração.
- e) Quanto à recuperação *a posteriori* de direitos aduaneiros de importação, deve considerar-se que um prazo que permite ao contribuinte exercer o seu direito de ser ouvido, que não pode ser inferior a oito nem superior a quinze dias, não torna, em princípio, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos de defesa conferidos pela ordem jurídica comunitária. Tal veredicto subjaz as seguintes premissas: 1) as empresas que podem ser afectadas pelo procedimento em causa no processo principal são profissionais que recorrem habitualmente a importações; 2) a regulamentação comunitária aplicável prevê que deve ser dada a estas empresas a possibilidade de justificar, para efeitos de fiscalização, a regularidade de todas as operações que realizaram; 3) o interesse geral da Comunidade Europeia, designadamente o interesse que consiste em cobrar o mais rapidamente possível as suas receitas próprias, exige que as fiscalizações possam ser realizadas com prontidão e eficácia.
- f) Relativamente ao prazo de oito dias para a Soprope apresentar as observações e quanto à decisão de liquidação ter sido tomada treze dias depois de ter sido convidada a apresentar as suas observações, embora o TJ tenha defendido (mais uma vez) não ter competência, nos termos do artigo 234.º CE, para aplicar a norma comunitária a um caso determinado e, em consequência, para qualificar uma disposição de direito nacional face a essa norma, esse Tribunal, no entanto, a partir dos elementos do processo, forneceu ao órgão jurisdicional nacional os elementos de interpretação do direito comunitário que a este possam ser úteis na apreciação dos efeitos dessa disposição¹⁹. O TJ considerou que cabe ao juiz

nacional certificar se de que o prazo individualmente fixado pela Administração corresponde à situação particular da pessoa ou da empresa em causa e que o mesmo lhes permitiu exercer os seus direitos de defesa, no respeito do princípio da efectividade, isto é, cabe-lhe, nesse caso, ter devidamente em conta os dados específicos do processo. Assim, no que respeita às importações dos países da Ásia, o TJ entendeu que podem revestir importância elementos como: 1) a complexidade das operações em causa, 2) a distância ou ainda a qualidade das relações habitualmente mantidas com as Administrações locais competentes; 3) a dimensão da empresa e o facto de esta manter ou não habitualmente relações comerciais com o país em questão.

- g) Por outro lado, o TJ considerou que, face à existência de um procedimento de inspecção que se estendeu por vários meses, é de presumir que a Sopropé conhecia as razões que levaram a desencadear um procedimento de inspecção e a natureza dos factos que lhe eram imputados, devendo tal facto ser igualmente tomado em consideração, segundo a opinião do TJ.
- h) Cabe ao juiz que conhece do litígio no processo principal examinar se, tendo em conta, designadamente, estes diferentes critérios, o prazo que foi concedido pela Administração competente, dentro do período de tempo previsto na legislação nacional, preenche as exigências do direito comunitário atrás recordadas.
- i) Quanto à questão de saber que repercussões podem ter na decisão impugnada no processo principal o facto de esta ter sido tomada treze dias depois de a sociedade ter sido avisada de que dispunha do prazo de oito dias para apresentar as suas observações, cabe exclusivamente ao juiz nacional verificar se, tendo em conta o prazo decorrido entre o momento em que a Administração em causa recebeu as observações e a data em que tomou a sua decisão, é ou não possível considerar que teve devidamente em conta as observações que lhe tinham sido transmitidas.

5. Conclusão

O TJCE não se quis comprometer com a fixação de um prazo concreto para audição prévia; e crê-se que é importante que não o tenha feito. Se o tivesse feito, esta jurisprudência teria consequências muito alargadas a outros Estados-Membros que, em inúmeros casos, estabelecem prazos legais de audição prévia bem inferiores aos estabelecidos pela legislação portuguesa. Crê-se ainda que o princípio do direito de defesa está, assim, genericamente consagrado na legislação portuguesa.

Por outro lado, poder-se-ia defender internamente o alargamento excepcional pelo legislador fiscal do prazo previsto no artigo 60.º, n.º 6, da LGT e no artigo 60.º, n.º 2, do RCPIT, nos casos em que é manifestamente impossível que o sujeito passivo possa exercer uma efectiva defesa, em sede de audiência prévia, confrontado com o prazo actualmente vigente. Contudo, tal não parece ser uma solução razoável, uma vez que, em situações muito residuais, mesmo que não fosse suficiente o prazo fixado para a audição prévia do sujeito passivo, designadamente, para efeitos probatórios, o sujeito passivo tem ainda ao seu dispor outros meios de defesa a que se pode socorrer *a posteriori*²⁰.

Por fim, importa referir que, no que respeita ao litígio interno (Proc. 672/06), as recomendações do TJ foram acolhidas no acórdão proferido pelo STA (2ª Secção do Contencioso Tributário) em 3 de Junho de 2009²¹.

Referências

MOTA DE CAMPOS, *Contencioso Comunitário*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 150 e ss.
FAUSTO QUADROS/GUERRA MARTINS, Ana Maria, *Contencioso Comunitário*, Almedina, 2002.
FREITAS DA ROCHA, Joaquim, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008.

¹ A LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de Dezembro de 1998, prevê o princípio da participação no procedimento tributário. O artigo 60.º da LGT, na redacção vigente à data dos factos, prevê o seguinte:

«1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

[...]

e) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

[...]

4. O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5. Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a Administração Tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6. O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7. Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.»

² O RCPTI foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro de 1998. O artigo 60.º deste diploma, relativo à audição prévia, estabelece o seguinte:

«1. Concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação.

2. A notificação deve fixar um prazo entre 10 e 15 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projecto de conclusões.

3. A entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo.

4. No prazo de 10 dias após a prestação das declarações referidas no número anterior será elaborado o relatório definitivo.»

³ A inspecção da autoridade aduaneira teve início em 14 de Fevereiro de 2003.

⁴ No seguimento da resposta a esta questão prejudicial o STA (Secção do Contencioso Tributário) proferiu acórdão em 3 de Junho de 2009, no âmbito do Processo n.º 672/06, publicado no Diário da República (Apêndice), no dia 24 de Setembro de 2009, pp. 6 e ss.

⁵ Acórdão do Tribunal de 24 de Outubro de 1996, Caso *Comissão/Livestall* e o., C-32/95 P, Colect., I-5373, n.º 21.

⁶ Caso *Mediocurso/Comissão*, C-462/98 P, Colect., p. I-7183, n.º 36.

⁷ Caso *Cipriani*, C-395/00, Colect., p. I-11877, n.º 51.

⁸ Quanto ao direito de participação, vide Joaquim FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2008, pp. 32 e ss.

⁹ Sobre os princípios da equivalência e da efectividade ver, designadamente: acórdão de 17 de Junho de 2004, Proc. C-30/02, Caso *Recheio – Cash & Carry*, Colect., p. I-6051; acórdão de 14 de Dezembro de 1995, Proc. C- 312/93, Caso *Peterbroeck*, Colect. p. I4599, n.º 14; acórdão de 3 de Setembro de 2009, Proc. C-2/08, Caso *Fallimento Olympiclub*, Colect. p. I-?, n.º 27); acórdão de 11 de Julho de 2002, Proc. C-62/00, Caso *Marks & Spencer*, Colect. p. I-6325, n.º 34.

¹⁰ A Comissão Europeia chamou à colação a seguinte jurisprudência comunitária: o acórdão de 14 de Julho de 1972, Caso *Cassella Farbwerke Mainkur/Comissão*, C-55/69, Recueil, p. 887, Colect., p. 311; o acórdão de 29 de Junho de 1994, *Fiskano/Comissão*, C-135/92, Colect., p. I-2885; e o acórdão de 13 de Setembro de 2007, *Land Oberösterreich e Austria/Comissão*, C-439/05 P e C-454/05 P, Colect., p. I-7141.

¹¹ O artigo 267.º do TFUE assemelha-se bastante ao disposto no antigo artigo 234.º TCE, mas com algumas nuances. O novo artigo 267.º do TFUE estabelece o seguinte:

«O Tribunal de Justiça da União Europeia é competente para decidir, a título prejudicial:

a) Sobre a interpretação dos Tratados;

b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão

Jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

Se uma questão desta natureza for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível».

¹² De acordo com o disposto no artigo 234.º, do Tratado de Roma, na redacção de Nice:

«O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

Sobre a interpretação do presente Tratado;

Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições da Comunidade e pelo BCE;

Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de Justiça que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.

¹³ Neste sentido: FAUSTO QUADROS/Ana Maria GUERRA MARTINS, *Contencioso Comunitário*, Almedina, 2002, p. 58. Cfr. caso *Sodiprem*, procs. C-37/96 e C-38/96, 30/04/1998, Col.1998, pp- I-2039 e ss., par. 22.

¹⁴ Conforme refere Fausto Quadros, «[d]o exposto resulta que escapam à competência prejudicial de interpretação e de apreciação de validade do TJ as seguintes fontes: [...] b) as situações puramente internas: as situações sem elementos de conexão com o direito comunitário estão excluídas do âmbito de interpretação, de acordo com o artigo 234.º» (FAUSTO QUADROS/Ana M. GUERRA MARTINS, *op. cit., loc. cit.*, p. 58). Vide caso Adlerblum, p. 2147; caso Saunders, proc. C-175/78, de 28/03/1979, Rec. 1979, p. 1129; Caso Moser, proc. C-180/83, de 28/06/1984, p- 2539; caso Bozzeti, proc. 179/84, de 09/06/1985, Rec. 1985, p. 2301; caso Lorio, proc. C-298/84, de 23/01/1986, Col. 1986, p. 247.

¹⁵ Sendo de destacar os acórdãos proferidos nos seguintes Processos: Caso *Eggers*, proc. C-13/78, de 12/10/78, Rec. 1978, p. 194; Caso *Grande Destillerie Peureux*, proc. C-86/78, 13/03/1979, Rec.1979, p. 975.

¹⁶ Em consonância, por exemplo, com os acórdãos de 18 de Junho de 1991, *ERT*, C-260/89, Colect., p. I-2925, n.º 42, e de 4 de Outubro de 1991, *Society for the Protection of Unborn Children Ireland*, C-159/90, Colect., p. I-4685, n.º 31).

¹⁷ De referir que essa obrigação não é absoluta, designadamente quando a questão suscitada no processo não é pertinente e séria, quando já exista uma interpretação fornecida anteriormente pelo TJCE ou quando o acto é «claro». Sobre as excepções à obrigação de suscitar a questão prejudicial, consultar, nomeadamente, Fausto QUADROS/Ana M. GUERRA MARTINS, *op. Cit.*, pp. 67 e ss; João MOTA DE CAMPOS, *Contencioso Comunitário*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 150 e ss.

¹⁸ Caso *Sopropé*, C-349/07, Colect., p. I-0000.

¹⁹ Cfr.: acórdãos de 8 de Dezembro de 1987, *Gauchard*, C-20/87, Colect., p. 4879, n.º 5; acórdãos de 5 de Março de 2002, *Reisch e o.*, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 e C-526/99 a C-540/99, Colect., p. I-2157, n.º 22; acórdão de 11 de Setembro de 2003, *Anomar e o.*, C-6/01, Colect., p. I-8621, n.º 37.

²⁰ Em boa verdade, refira-se que, no caso da *Sopropé*, ainda que o prazo de audição prévia fosse superior, mesmo assim, tal não relevaria, dado que esta sociedade não logrou provar até à presente data – mesmo passado todos estes anos - que os certificados de origem e os conhecimentos de carga eram verdadeiros.

²¹ Publicado no Diário da República (Apêndice), de 24 de Setembro de 2009, pp. 7 e ss.