Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

20 de dezembro de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Princípio do respeito dos direitos de defesa — Direito de ser ouvido — Regulamento (CEE) n.º 2913/92 — Código Aduaneiro Comunitário — Artigo 244.º — Recuperação de uma dívida em matéria aduaneira — Falta de audição prévia do destinatário antes da adoção de um aviso retificativo de liquidação — Direito de o destinatário obter a suspensão da execução do aviso retificativo — Inexistência de suspensão automática em caso de interposição de um recurso administrativo — Remissão para as condições previstas no artigo 244.º do Código Aduaneiro»

No processo C-276/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), por decisão de 17 de março de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de maio de 2016, no processo

Prequ' Italia Srl

contra

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Rosas (relator), presidente de secção, C. Toader e A. Prechal, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– em representação da Comissão Europeia, por F. Tomat e L. Grønfeldt, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: italiano.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000 (JO 2000, L 311, p. 17) (a seguir «Código Aduaneiro»), e do princípio do respeito dos direitos de defesa, em conformidade com o direito da União.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Prequ' Italia Srl à Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (Agência Aduaneira e dos Monopólios, Itália, a seguir «agência aduaneira»), a respeito de avisos de liquidação emitidos por esta última, relativos à recuperação da tributação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) na importação, por incumprimento da obrigação de introduzir fisicamente mercadorias num entreposto fiscal.

Quadro jurídico

Código Aduaneiro

3 O artigo 243.º do Código Aduaneiro dispõe o seguinte:

«1. Todas as pessoas têm o direito de interpor recurso das decisões tomadas pelas autoridades aduaneiras ligadas à aplicação da legislação aduaneira e lhe digam direta e individualmente respeito.

[…]

O recurso será interposto no Estado-Membro em que a decisão foi tomada ou solicitada.

2. O direito de recurso pode ser exercido:

a) Numa primeira fase, perante a autoridade aduaneira designada para esse efeito, pelos Estados-Membros;

b) Numa segunda fase, perante uma instância independente, que pode ser uma autoridade judiciária ou um órgão especializado equivalente, nos termos das disposições em vigor nos Estados-Membros».

4 Nos termos do artigo 244.º do Código Aduaneiro:

«A interposição de recurso não tem efeito suspensivo da execução da decisão contestada.

Todavia, as autoridades aduaneiras suspenderão, total ou parcialmente, a execução dessa decisão sempre que tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão contestada com a legislação aduaneira ou que seja de recear um prejuízo irreparável para o interessado.

Quando a decisão contestada der origem à aplicação de direitos de importação ou de direitos de exportação, a suspensão da execução dessa decisão fica sujeita à existência ou à constituição de uma garantia. Contudo, essa garantia pode não ser exigida quando possa suscitar, por força da situação do devedor, graves dificuldades de natureza económica ou social».

5 O artigo 245.º do Código Aduaneiro estabelece:

«As disposições relativas à aplicação do procedimento de recurso serão adotadas pelos Estados-Membros».

Direito italiano

6 O Decreto Legislativo n.º 374, de 8 de novembro de 1990, relativo à reorganização das instituições aduaneiras e à revisão dos procedimentos de liquidação e de controlo (GURI n.º 291 de 14 de dezembro de 1990; suplemento ordinário ao GURI n.º 80, a seguir «Decreto Legislativo n.º 374/1990»), dispõe, no seu artigo 11.º, sob a epígrafe «Revisão da liquidação, atribuições e poderes das estâncias [aduaneiras]», na versão em vigor à data dos factos do processo principal:

«1. A estância aduaneira pode proceder à revisão da liquidação que se tenha tornado definitiva, mesmo que as mercadorias que dela sejam objeto tenham sido deixadas à livre disposição do operador ou já tenham saído do território aduaneiro. A revisão é efetuada oficiosamente ou a pedido do operador em causa […]

2. Para efeitos da revisão da liquidação, a estância aduaneira pode convidar os operadores […] a comparecer pessoalmente ou através de um representante, ou a apresentar, no mesmo prazo, informações e documentos […] relativos às mercadorias que tenham sido objeto de operações aduaneiras. […]

[…]

5. Quando a revisão, efetuada oficiosamente ou a pedido de uma parte, revelar […] erros relativos aos elementos em que se baseia a liquidação, a estância procede à respetiva retificação, informando o operador em causa, mediante notificação de um aviso *ad hoc*. […]

5-a. A exposição de motivos do ato deve indicar as circunstâncias de facto, bem como os fundamentos jurídicos que levaram à sua adoção. […] No caso de o aviso não conter a fundamentação a que se refere o disposto no presente parágrafo, a liquidação é considerada nula.

[…]

7. O operador pode contestar a retificação no prazo de trinta dias a contar da data de notificação do aviso. No momento da apresentação da contestação, é redigida uma ata para efeitos da eventual instauração dos procedimentos administrativos relativos à resolução dos litígios previstos nos artigos 66.º e seguintes do texto único das disposições legislativas em matéria aduaneira, aprovado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43, de 23 de janeiro de 1973.

8. Uma vez que a retificação se tenha tornado definitiva, a estância procede à cobrança dos direitos adicionais devidos pelo operador ou dá oficiosamente início ao procedimento de reembolso do montante recebido em excesso. O aviso retificativo de liquidação inclui, se for caso disso, a constatação de infrações relativas a falsas declarações ou de infrações mais graves eventualmente detetadas.

[…]»

7 A Lei n.º 212, de 27 de julho de 2000, que estabelece disposições relativas ao estatuto dos direitos dos contribuintes, na versão em vigor à data dos factos do processo principal (GURI n.º 177, de 31 de julho de 2000, a seguir «Lei n.º 212/2000»), prevê, no n.º 7 do seu artigo 12.º, sob a epígrafe «Direitos e garantias do contribuinte sujeito a controlos fiscais»:

«Em conformidade com o princípio da cooperação entre a Administração e o contribuinte, após publicação da cópia da ata de encerramento das operações por parte dos órgãos de fiscalização, o contribuinte dispõe de um prazo de sessenta dias para apresentar observações e pedidos, que serão avaliados pelos serviços tributários. O aviso de liquidação não pode ser emitido antes do termo deste prazo, salvo em caso de especial urgência, a qual deve ser fundamentada».

8 Resulta da decisão de reenvio que, durante o ano de 2012, posteriormente aos factos do processo principal, o legislador nacional revogou o n.º 7 do artigo 11.º do Decreto Legislativo n.º 374/1990, substituindo o sistema de recurso interno por um procedimento análogo ao previsto no artigo 12.º da Lei n.º 212/2000.

9 O Decreto do Presidente da República n.º 43, de 23 de janeiro de 1973, que aprova o texto único das disposições legislativas em matéria aduaneira (GURI n.º 80, de 28 de março de 1973, a seguir «texto único das disposições aduaneiras»), dispõe, no seu artigo 66.º, sob a epígrafe «Procedimento administrativo de primeira instância para a resolução dos litígios»:

«Nos trinta dias subsequentes à assinatura da ata [que declara que o proprietário da mercadoria se opõe à decisão do chefe da estância aduaneira], sob pena de prescrição, o operador pode pedir ao diretor do departamento aduaneiro que providencie no sentido da resolução do litígio. Para esse fim, deve apresentar ao serviço aduaneiro competente um pedido para o efeito, apresentando os documentos e indicando os meios de prova que considere úteis. O pedido — juntamente com a ata […] e as alegações do operador — é transmitido pelo serviço aduaneiro, nos dez dias seguintes, ao chefe do departamento aduaneiro. Este último dá resolução ao litígio mediante decisão fundamentada […] A autoridade aduaneira remete uma cópia das suas objeções ao operador interessado. Se o prazo indicado no n.º 1 terminar sem que tenha havido resposta, consideram-se aceites as pretensões da autoridade aduaneira […]».

10 O artigo 68.º do texto único das disposições aduaneiras, sob a epígrafe «Procedimento administrativo de segunda instância para a resolução dos litígios», prevê:

«O chefe do departamento aduaneiro deve emitir a sua decisão no prazo de quatro meses subsequentes à data de apresentação do pedido formal a que se refere o artigo 66.º e o serviço aduaneiro competente deve notificá-la imediatamente ao interessado. Este último pode interpor recurso contra a decisão do chefe do departamento aduaneiro para o Ministro per le finanze [Ministro das Finanças]; […] O ministro decide, por uma decisão fundamentada, após audição do comité consultivo central dos peritos aduaneiros, constituído ao abrigo do artigo seguinte. Não tendo sido interposto recurso no prazo indicado no segundo parágrafo, a decisão de primeira instância é considerada aceite. Nesse caso, o serviço aduaneiro procederá em conformidade com o último parágrafo do artigo 61.º».

11 A Circular n.º 41 D da agência aduaneira, de 17 de junho de 2002, fornece precisões sobre os procedimentos administrativos relativos à resolução dos litígios de caráter aduaneiro referidos nos artigos 66.º e seguintes do texto único das disposições aduaneiras. Daí resulta que, quando o operador decide dar início ao procedimento administrativo com vista à resolução do litígio, o prazo de sessenta dias para impugnar a liquidação na jurisdição fiscal só começa a correr após conclusão do referido procedimento administrativo, ou seja, a partir da notificação da decisão do diretor regional da agência aduaneira competente que torna definitiva a liquidação. O operador pode decidir não instaurar o procedimento administrativo previsto no texto único das disposições aduaneiras. Nesse caso, o aviso retificativo de liquidação deve ser impugnado no prazo de sessenta dias a contar da data da notificação desse aviso.

12 Em relação aos avisos retificativos de liquidação previstos no artigo 11.º, n.º 5, do Decreto Legislativo n.º 374/1990, a referida Circular n.º 41 D precisa:

«[…] os referidos atos tributários — nos termos do artigo 244.º do […] Código Aduaneiro são imediatamente executórios relativamente ao contribuinte e, como tais, suscetíveis de impugnação nas Comissões Tributárias, dentro do prazo supramencionado. A este respeito, refira-se que a impugnação da liquidação adicional, no âmbito de um litígio de caráter aduaneiro ou da interposição de recurso para a Comissão Tributária Provincial competente, não suspende a execução da mesma (v. artigo 244.º, já referido, do Código Aduaneiro). Todavia, isso não prejudica a faculdade de os serviços da [agência aduaneira] concederem — na sequência de um recurso específico interposto pelo operador interessado — a suspensão cautelar, por via administrativa, estando preenchidas condições previstas pela referida norma comunitária […]».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 A Prequ' Italia realizou operações de importação de mercadorias com suspensão de IVA. Tinha-se valido, quando do cumprimento das formalidades aduaneiras, da faculdade de não pagar o IVA comprometendo-se, nas suas declarações de importação, a depositar num entreposto fiscal determinado as mercadorias adquiridas. As mercadorias importadas não foram, todavia, introduzidas fisicamente nesse entreposto.

14 Depois de ter constatado que a Prequ' Italia tinha utilizado o entreposto fiscal de uma forma meramente virtual, o Ufficio delle Dogane di Livorno (Estância Aduaneira de Livorno, Itália) emitiu, em 13 de novembro de 2009, dez avisos retificativos dirigidos à Prequ' Italia, relativos à recuperação da tributação do TVA na importação.

15 Em cada um destes avisos, precisava-se que o contribuinte podia interpor, em conformidade com o artigo 11.º, n.º 7, do Decreto Legislativo n.º 374/1990, um recurso administrativo regulado pelos artigos 66.º e seguintes do texto único das disposições aduaneiras, no termo do qual esse contribuinte poderia interpor recurso judicial.

16 Os mesmos avisos esclareciam que, caso estivessem reunidas as condições previstas no artigo 244.º do Código Aduaneiro, era possível obter a suspensão da execução do aviso de liquidação, mediante pedido ao diretor regional da agência aduaneira, acompanhado de uma garantia adequada, em função dos direitos aduaneiros adicionais que tinham sido apurados.

17 Na decisão de reenvio, não se precisa se, no caso em apreço, a Prequ' Italia se valeu da faculdade, que lhe é reconhecida pelo artigo 11.º, n.º 7, do Decreto Legislativo n.º 374/1990, de impugnar os avisos retificativos de liquidação no prazo de trinta dias a contar da data da sua notificação e instaurou um procedimento administrativo com vista à resolução do litígio aduaneiro ao abrigo do artigo 66.º do texto único das disposições aduaneiras.

18 De qualquer modo, em fevereiro de 2010, a Prequ' Italia interpôs recurso judicial contra os dez avisos retificativos de liquidação para a Commissione tributaria provinciale di Livorno (Comissão Tributária Provincial de Livorno), que negou provimento ao mesmo, por decisão proferida em 24 de fevereiro de 2011.

19 A Prequ' Italia interpôs recurso contra esta decisão para a Commissione tributaria regionale di Firenze (Comissão Tributária Regional de Florença, Itália), que negou provimento ao seu recurso, por decisão proferida em 13 de dezembro de 2012.

20 Decorre do processo apresentado ao Tribunal de Justiça que, no âmbito destes recursos judiciais, a Prequ' Italia invocou a violação do seu direito de ser ouvida, alegando, em substância, que os avisos retificativos deviam ter sido adotados com fundamento no artigo 12.º, n.º 7, da Lei n.º 212/2000, e não com fundamento no artigo 11.º, n.º 7, do Decreto Legislativo n.º 374/1990.

21 Tanto a Commissione tributaria provinciale di Livorno (Comissão Tributária Provincial de Livorno) como a Commissione tributaria regionale di Firenze (Comissão Tributária Regional de Florença) confirmaram a decisão da autoridade aduaneira, aplicando uma jurisprudência da Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação, Itália), segundo a qual o artigo 12.º, n.º 7, da Lei n.º 212/2000 não é ser aplicável em matéria aduaneira.

22 A Prequ' Italia interpôs, então, um recurso de cassação para a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação).

23 Entre os fundamentos invocados na Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação), a Prequ' Italia alega a violação dos seus direitos de defesa, dado que os avisos retificativos de liquidação impugnados foram adotados pela estância aduaneira sem que aquela tivesse sido previamente ouvida no âmbito de um procedimento administrativo contraditório. Afirma que deveria ter sido aplicado o artigo 12.º, n.º 7, da Lei n.º 212/2000, que reconhece ao contribuinte o direito a um processo contraditório e que lhe permite apresentar observações à administração competente.

24 Na sua defesa, a agência aduaneira sustenta que os motivos invocados pela Prequ' Italia são desprovidos de fundamento. No que respeita à questão relativa à violação do princípio do contraditório em matéria aduaneira, sublinha que, em conformidade com a jurisprudência da Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação), o artigo 12.º, n.º 7, da Lei n.º 212/2000 não é aplicável aos processos em matéria aduaneira. Além disso, a regulamentação referida no artigo 11.º, n.º 7, do Decreto Legislativo n.º 374/1990 é, em seu entender, adequada para garantir o direito a um processo contraditório.

25 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio indica, em primeiro lugar, que, segundo a sua jurisprudência, o artigo 12.º, n.º 7, da Lei n.º 212/2000, que visa garantir ao contribuinte o respeito do princípio do contraditório, não é aplicável antes da interposição de um recurso judicial contra um aviso de liquidação, e, de qualquer forma, não é aplicável em matéria aduaneira.

26 Acrescenta ter reiteradamente declarado, quanto à especificidade da matéria aduaneira relativamente à questão do respeito de um processo contraditório, que, mesmo durante a fase do procedimento administrativo, o respeito do princípio do contraditório, embora não seja referido explicitamente no Código Aduaneiro, resulta das disposições expressas do artigo 11.º do Decreto Legislativo n.º 374/1990 e constitui um princípio geral do direito da União que é aplicável sempre que a Administração se propõe adotar em relação a uma pessoa um ato que lhe causa prejuízo.

27 O órgão jurisdicional de reenvio precisa ainda que, na sua jurisprudência, declarou reiteradamente que o respeito do princípio do contraditório é plenamente garantido pelos procedimentos administrativos previstos pelos artigos 66.º e seguintes do texto único das disposições aduaneiras, para os quais remete o artigo 11.º do Decreto Legislativo n.º 374/1990. Esses procedimentos permitem instituir previamente um procedimento contraditório em benefício do contribuinte, dado que, por um lado, o artigo 66.º do texto único das disposições aduaneiras prevê que o operador apresente um recurso hierárquico contra o aviso retificativo «apresentando os documentos e indicando os meios de prova que considere úteis» e, por outro, é apenas no final do procedimento contencioso administrativo, em caso de decisão parcial ou totalmente desfavorável à parte que interpõe o recurso hierárquico, que é estabelecido o «caráter definitivo» do aviso retificativo e que o contribuinte pode interpor um recurso judicial contra esse aviso retificativo.

28 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio faz referência à jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao direito de ser ouvido e, em especial, ao acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041).

29 Embora recordando os princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça no âmbito de um processo em que a suspensão de um aviso de cobrança, adotado sem respeito do direito de ser ouvido previamente, estava prevista numa circular ministerial, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o que acontece quando, como no presente processo, a regulamentação interna se limita a prever a suspensão da execução de um ato adotado sem audição prévia do interessado, remetendo, apenas, para as disposições do artigo 244.º do Código Aduaneiro, sem que seja prevista uma regulamentação específica na aplicação destas disposições.

30 O órgão jurisdicional de reenvio sublinha, a este respeito, que a suspensão de um ato aduaneiro adotado sem que o contribuinte tenha sido ouvido previamente é não uma consequência automática da interposição do recurso administrativo, mas apenas uma medida que a Administração pode adotar quando estiverem reunidas as condições previstas no referido artigo 244.º

31 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, por conseguinte, sobre a questão de saber se os princípios relativos ao respeito do direito de ser ouvido em matéria aduaneira, tal como formulados no acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, se opõem a uma regulamentação aduaneira nacional como a que era aplicável à data dos factos em causa no processo principal, que prevê a possibilidade de o destinatário de um aviso de liquidação, adotado sem que tenha havido processo contraditório prévio, obter a suspensão da execução do ato na data em que interpõe recurso, remetendo para as condições previstas no artigo 244.º do Código Aduaneiro e sem prever a suspensão da execução do ato impugnado como consequência normal da interposição do recurso administrativo.

32 Nestas circunstâncias, a Corte suprema di cassazione (Supremo Tribunal de Cassação) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Na medida em que não prevê, a favor de um contribuinte que não tenha sido ouvido antes da adoção do ato tributário pela Administração [A]duaneira, a suspensão do ato como consequência normal da interposição do recurso, a legislação italiana [em causa no processo principal] é contrária ao princípio geral do processo contraditório consagrado pelo direito da União?»

Quanto à questão prejudicial

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

33 O Governo italiano e a Comissão Europeia põem em dúvida a admissibilidade da questão prejudicial.

34 O Governo italiano invoca a exceção da inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial pelo facto de o argumento da Prequ' Italia relativo à alegada violação dos seus direitos de defesa ser desprovido de fundamento na medida em que, antes da adoção dos avisos retificativos de liquidação, esta empresa foi informada do início do procedimento administrativo e do seu direito de apresentar observações no prazo de 30 dias, beneficiando assim de um processo contraditório.

35 A Comissão pergunta-se se o órgão jurisdicional de reenvio definiu suficientemente o quadro factual e jurídico em que se insere a questão submetida, a fim de que o Tribunal de Justiça disponha dos elementos de facto e de direito que lhe permitirão responder de forma útil à referida questão.

36 Salienta, neste contexto, que o órgão jurisdicional de reenvio se limitou a expor sucintamente os factos pertinentes e os elementos de ordem processual que deram origem ao reenvio prejudicial. Assim, não resulta claramente se a Prequ' Italia impugnou os avisos retificativos de liquidação, como lhe permite o artigo 11.º, n.º 7, do Decreto Legislativo n.º 374/1990, e se, a seguir, deu início ao procedimento administrativo de resolução do litígio. Além disso, não está indicado se a Prequ' Italia apresentou um pedido de suspensão da execução dos referidos atos e, sendo caso disso, se esse pedido foi deferido ou indeferido.

37 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, o processo previsto no artigo 267.º TFUE é um instrumento de cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, que confere a estes últimos a responsabilidade de apreciar, face às particularidades de cada caso, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial, para estarem em condições de proferir o seu julgamento, como a pertinência das questões que colocam ao Tribunal de Justiça (acórdão de 12 de outubro de 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, n.º 31 e jurisprudência referida).

38 Embora a decisão de reenvio, sob pena de ser declarada inadmissível, se deva conformar com as exigências que figuram no artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça (v., neste sentido, acórdão de 5 de julho de 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, n.ºs 18, 19 e 21), a recusa do Tribunal de Justiça de se pronunciar sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional só é, todavia, possível quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder de forma útil às questões que lhe são submetidas (acórdão de 12 de outubro de 2017, Kubicka, C-218/16, EU:C:2017:755, n.º 32 e jurisprudência referida).

39 Neste caso, importa referir que a questão submetida no presente processo diz claramente respeito à possibilidade de obter, no âmbito do procedimento administrativo relativo à resolução de um litígio em matéria aduaneira e, por conseguinte, numa fase anterior à interposição de um recurso judicial, a suspensão da execução do aviso de liquidação em matéria aduaneira e apresenta conexão com a resposta dada pelo Tribunal de Justiça à segunda questão examinada no acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041.

40 O órgão jurisdicional de reenvio considera que os princípios enunciados neste acórdão são aplicáveis ao litígio pendente nesse órgão jurisdicional, manifestando ao mesmo tempo dúvidas quanto à questão de saber se, para que a ilegalidade de uma medida adotada, em matéria aduaneira, sem que o contribuinte tenha sido previamente ouvido, possa ser excluída, é necessário que a legislação nacional garanta a esse contribuinte, por um lado, a faculdade de impugnar o ato em causa no âmbito de um recurso administrativo e, por outro, a suspensão desse ato como consequência normal da interposição desse recurso.

41 Por conseguinte, o quadro factual e regulamentar, tal como é apresentado na decisão de reenvio, fornece os motivos que levaram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar o Tribunal de Justiça e é suficiente para esclarecer a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, relativa à compatibilidade com o direito de ser ouvido de uma legislação nacional por força da qual o destinatário de um aviso retificativo de liquidação tem a faculdade de impugnar esse ato no âmbito de um recurso administrativo e de pedir a suspensão da execução desse ato, sem que a suspensão do referido ato seja a consequência normal e automática da interposição do recurso administrativo.

42 Por outro lado, face aos argumentos do Governo italiano, deve observar-se que resulta do pedido de decisão prejudicial que a interpretação, em matéria aduaneira, do princípio do respeito do direito de ser ouvido é necessária ao órgão jurisdicional de reenvio. De qualquer modo, não se afigura, tendo em conta a decisão de reenvio, que a questão submetida não seja pertinente para a resolução do litígio de que o órgão jurisdicional de reenvio é chamado a conhecer.

43 Tendo em conta o que precede, há que considerar que a questão prejudicial é admissível.

Quanto ao mérito

44 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o direito de qualquer pessoa de ser ouvida antes da adoção de uma decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses deve ser interpretado no sentido de que os direitos de defesa do destinatário de um aviso retificativo de liquidação, adotado pelas autoridades aduaneiras sem que tenha havido uma audição prévia do interessado, são violados se a legislação nacional que permite ao interessado impugnar esse ato no âmbito de um recurso administrativo se limita a prever a possibilidade de pedir a suspensão da execução desse ato até à sua eventual reforma, remetendo para o artigo 244.º do Código Aduaneiro e não prevê que a interposição de um recurso administrativo suspende automaticamente a execução desse ato.

45 Importa, a este propósito, recordar que, segundo jurisprudência assente, o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio fundamental do direito da União, do qual o direito de ser ouvido faz parte integrante (acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 28 e jurisprudência referida).

46 Por força deste princípio, que é aplicável sempre que a Administração se propõe adotar em relação a uma pessoa um ato lesivo dos seus interesses, os destinatários de decisões que afetem 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 (acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 30 e jurisprudência referida).

47 Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros sempre que estas tomem decisões que recaem no âmbito de aplicação do direito da União, mesmo que a regulamentação aplicável não preveja expressamente essa formalidade (v., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 38, e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 31).

48 Ora, no processo principal, a legislação nacional em causa não impõe à Administração, que efetua os controlos aduaneiros, a obrigação de ouvir os destinatários dos avisos retificativos de liquidação antes de proceder à revisão das liquidações e à sua eventual retificação. Comporta assim, em princípio, uma limitação ao direito de ser ouvido dos destinatários desses avisos retificativos, mesmo que estes possam fazer valer a sua posição numa fase de reclamação administrativa ulterior.

49 O Tribunal de Justiça recordou, a este propósito, que a regra segundo a qual deve ser dada ao destinatário de uma decisão lesiva a possibilidade de apresentar as suas observações antes de esta ser tomada destina-se a permitir que a autoridade competente possa ter utilmente em conta todos os elementos pertinentes. A fim de assegurar uma proteção efetiva da pessoa ou da empresa em causa, essa regra tem, designadamente, por objeto permitir que estas últimas corrijam um erro ou invoquem tais elementos relativos à sua situação pessoal que militem no sentido de a decisão ser ou não tomada ou de ter este ou aquele conteúdo (v., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 49, e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 38).

50 No entanto, decorre de jurisprudência constante que o princípio geral do direito da União do respeito dos direitos de defesa não constitui uma prerrogativa absoluta, mas pode comportar restrições, na condição de estas corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituírem, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos (v., neste sentido, acórdãos de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 42, e de 9 de novembro de 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, n.º 35).

51 O Tribunal de Justiça já reconheceu que o interesse geral da União Europeia, designadamente o interesse que consiste em cobrar o mais rapidamente possível as suas receitas próprias, exige que os controlos possam ser realizados com prontidão e eficácia (v., neste sentido, acórdãos de 18 de dezembro de 2008, Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, n.º 41, e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 54).

52 É este o caso das decisões das autoridades aduaneiras.

53 Segundo o artigo 243.º, n.º 1, do Código Aduaneiro, todas as pessoas têm o direito de interpor recurso das decisões tomadas pelas autoridades aduaneiras ligadas à aplicação da regulamentação aduaneira e que lhe digam direta e individualmente respeito. No entanto, a interposição de um recurso ao abrigo do artigo 243.º do Código Aduaneiro não suspende, em princípio, a execução da decisão contestada, por força do artigo 244.º, primeiro parágrafo, desse código. Uma vez que este recurso não tem caráter suspensivo, não obsta à execução imediata dessa decisão. O segundo parágrafo do artigo 244.º do Código Aduaneiro autoriza, no entanto, as autoridades aduaneiras a suspenderem, total ou parcialmente, a execução de uma decisão em matéria aduaneira sempre que tenham motivos fundamentados para pôr em dúvida a conformidade da decisão contestada com a regulamentação aduaneira ou sempre que seja de recear um prejuízo irreparável para o interessado.

54 Na decisão de reenvio, o órgão jurisdicional nacional indica que o procedimento nacional de reclamação administrativa contra atos emitidos pelas autoridades aduaneiras não tem por efeito suspender automaticamente a execução da decisão que causa prejuízo e torná-la imediatamente inaplicável.

55 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, tal circunstância pode revestir uma importância decisiva na apreciação de uma eventual justificação da restrição do direito de ser ouvido antes da adoção de uma decisão que causa prejuízo (acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 65).

56 Todavia, na falta de uma audição prévia à adoção de um aviso de cobrança, a apresentação de reclamação ou a interposição de recurso administrativo contra esse aviso de cobrança não deve ter necessariamente por efeito suspender automaticamente a execução do referido aviso de cobrança a fim de assegurar o respeito do direito de ser ouvido no quadro dessa reclamação ou desse recurso (acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 67).

57 Em contrapartida, importa que o procedimento nacional de reclamação administrativa contra atos emitidos pelas autoridades aduaneiras garanta o pleno efeito do direito da União e, no caso vertente, das disposições do artigo 244.º do Código Aduaneiro.

58 Quanto às decisões de cobrança em matéria aduaneira, é em razão do interesse geral da União de cobrar próprias o mais rapidamente possível as suas receitas que o artigo 244.º, segundo parágrafo, do Código Aduaneiro prevê que a interposição de um recurso contra um aviso de liquidação apenas tem por efeito suspender a execução desse aviso quando existam razões para duvidar da conformidade da

decisão impugnada com a regulamentação aduaneira ou quando seja de recear um prejuízo irreparável para o interessado (v., neste sentido, acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.º 68).

59 Uma vez que as disposições do direito da União, como as do Código Aduaneiro, devem ser interpretadas à luz dos direitos fundamentais que, segundo jurisprudência constante, são parte integrante dos princípios gerais de direito cujo respeito é assegurado pelo Tribunal de Justiça, as disposições nacionais de aplicação das condições previstas no artigo 244.º, segundo parágrafo, do Código Aduaneiro para a concessão de uma suspensão de execução devem, na falta de uma audição prévia, assegurar que essas condições não são aplicadas ou interpretadas de forma restritiva (v., neste sentido, acórdão de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.ºs 69 e 70).

60 No processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio indica que a suspensão da execução dos avisos retificativos de liquidação apenas pode ser concedida desde que estejam reunidas as condições previstas pelo artigo 244.º do Código Aduaneiro, sem especificar quais os critérios aplicados pelos serviços da agência aduaneira para apreciar a concessão dessa suspensão. A este respeito, também nada se infere do texto da Circular n.º 41 D de 17 de junho de 2002, a qual se limita a remeter para as condições previstas pelo artigo 244.º do Código Aduaneiro.

61 Desde que o destinatário de avisos retificativos de liquidação como os que estão em causa no processo principal tenha a possibilidade de obter a suspensão da execução dos referidos atos até à sua eventual reforma e que, no âmbito do procedimento administrativo, as condições referidas no artigo 244.º do Código Aduaneiro não sejam aplicadas de forma restritiva, o que compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar, o respeito dos direitos de defesa do destinatário de avisos retificativos de liquidação não é lesado.

62 De qualquer modo, importa sublinhar que a obrigação que incumbe ao órgão jurisdicional nacional de assegurar o pleno efeito do direito da União não tem sempre por consequência a anulação de uma decisão impugnada, quando esta tiver sido adotada em violação dos direitos de defesa. Com efeito, segundo jurisprudência constante, uma violação dos direitos de defesa, em particular do direito de ser ouvido, só implica a anulação da decisão tomada no termo do procedimento administrativo em causa se, na inexistência dessa irregularidade, o procedimento pudesse conduzir a um resultado diferente (acórdãos de 10 de setembro de 2013, G. e R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, n.º 38, e de 3 de julho de 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 e C-130/13, EU:C:2014:2041, n.ºs 78 e 79).

63 Tendo em conta as considerações que precedem, deve responder-se à questão submetida que o direito de qualquer pessoa de ser ouvida antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses deve ser interpretado no sentido de que os direitos de defesa do destinatário de um aviso retificativo de liquidação, adotado pelas autoridades aduaneiras sem que tenha havido uma audição prévia do interessado, não são violados se a legislação nacional que permite ao interessado impugnar esse ato no âmbito de um recurso administrativo se limita a prever a possibilidade de pedir a suspensão da execução desse ato até à sua eventual reforma, remetendo para o artigo 244.º do Código Aduaneiro sem que a interposição de um recurso administrativo suspenda automaticamente a execução do ato impugnado, desde que a aplicação do artigo 244.º, segundo parágrafo, do Código Aduaneiro, por parte das autoridades aduaneiras, não restrinja a concessão da suspensão da execução quando existam motivos para duvidar da conformidade da decisão impugnada com a legislação aduaneira ou quando um prejuízo irreparável seja de recear para o interessado.

Quanto às despesas

64 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

O direito de qualquer pessoa de ser ouvida antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses deve ser interpretado no sentido de que os direitos de defesa do destinatário de um aviso retificativo de liquidação, adotado pelas autoridades aduaneiras sem que tenha havido uma audição prévia do interessado, não são violados se a legislação nacional que permite ao interessado impugnar esse ato no âmbito de um recurso administrativo se limita a prever a possibilidade de pedir a suspensão da execução desse ato até à sua eventual reforma, remetendo para o artigo 244.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 2700/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de novembro de 2000, sem que a interposição de um recurso administrativo suspenda automaticamente a execução do ato impugnado, desde que a aplicação do artigo 244.º, segundo parágrafo, do referido regulamento, por parte das autoridades aduaneiras, não restrinja a concessão da suspensão da execução quando existam motivos para duvidar da conformidade da decisão impugnada com a regulamentação aduaneira ou quando um prejuízo irreparável seja de recear para o interessado.

Assinaturas