

CIPRIANI

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

12 de Dezembro de 2002 *

No processo C-395/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Tribunale di Trento (Itália), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Distillerie Fratelli Cipriani SpA

e

Ministero delle Finanze,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 20.º, n.ºs 2 e 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 (JO L 76, p. 1),

* Língua do processo: italiano.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: J.-P. Puissochet, presidente da Sexta Secção, exercendo funções de presidente, M. Wathelet, R. Schintgen e C. W. A. Timmermans, presidentes de secção, C. Gulmann, D. A. O. Edward, A. La Pergola, P. Jann, V. Skouris, F. Macken (relator) e N. Colneric, juízes,

advogado-geral: J. Mischo,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Distillerie Fratelli Cipriani SpA, por N. Tonolli, W. Valentini e W. Wielander, avvocati,

- em representação do Governo português, por L. Fernandes e C. Pimentel Coelho, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Distillerie Fratelli Cipriani SpA e da Comissão, na audiência de 29 de Janeiro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 21 de Março de 2002,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 20 de Outubro de 2000, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de Outubro seguinte, o Tribunale di Trento submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 20.º, n.ºs 2 e 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 (JO L 76, p. 1, a seguir «directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas num litígio que opõe a Distillerie Fratelli Cipriani SpA (a seguir «Cipriani») ao Ministero delle Finanze (Ministério das Finanças), a propósito de várias liquidações que este ministério notificou àquela empresa para pagamento de impostos especiais de consumo respeitantes a certas expedições de álcool que circularam no regime de suspensão do imposto.

Enquadramento jurídico

- 3 Nos termos do seu artigo 3.º, n.º 1, a directiva é aplicável nomeadamente ao álcool e às bebidas alcoólicas.

- 4 Nos termos do artigo 4.º, alínea a), da directiva, entende-se por «depositário autorizado» a pessoa singular ou colectiva autorizada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos ao imposto especial de consumo em regime de suspensão do referido imposto.

- 5 Nos termos do artigo 4.º, alínea c), da directiva, entende-se por «regime de suspensão» o regime fiscal aplicável à produção, à transformação, à detenção e à circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo.

- 6 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, os produtos referidos no n.º 1 do artigo 3.º ficam sujeitos ao imposto especial de consumo no momento da sua produção no território da Comunidade ou da sua importação neste território.

- 7 O artigo 6.º da directiva prevê:

«1. O imposto especial de consumo é exigível no momento da introdução no consumo ou da constatação das faltas que devem ser sujeitas ao imposto especial de consumo em conformidade com o n.º 3 do artigo 14.º

Considera-se como introdução no consumo de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo:

- a) Toda e qualquer saída, mesmo irregular, de um regime de suspensão;

- b) Todo e qualquer fabrico, mesmo irregular, desses produtos fora de um regime de suspensão;

- c) Toda e qualquer importação, mesmo irregular, desses produtos quando estes não se encontrem em regime de suspensão.

2. As condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as que estiverem em vigor na data de exigibilidade no Estado-Membro em que se efectuar a introdução no consumo ou a constatação das faltas. O imposto especial de consumo será percebido e cobrado segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro, entendendo-se que os Estados-Membros aplicarão as mesmas regras de percepção e cobrança aos produtos nacionais e aos produtos provenientes dos outros Estados-Membros.»

8 Nos termos do artigo 13.º, alínea a), da directiva, o depositário autorizado deverá prestar uma garantia eventual em matéria de produção, transformação e detenção, assim como uma garantia obrigatória em matéria de circulação, cujas condições serão fixadas pelas autoridades fiscais do Estado-Membro em que o entreposto fiscal estiver autorizado.

- 9 Nos termos do artigo 15.º, n.º 3, da directiva;

«Os riscos inerentes à circulação intracomunitária serão cobertos pela garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor, tal como previsto no artigo 13.º ou, se for caso disso, por uma garantia solidariamente prestada pelo expedidor e pelo transportador. Os Estados-Membros poderão exigir, eventualmente, uma garantia ao destinatário.

As modalidades da garantia serão fixadas pelos Estados-Membros. A garantia deve ser válida em toda a Comunidade.»

- 10 Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, da directiva, não obstante a eventual utilização de processos informatizados, todos os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão entre os territórios de diversos Estados-Membros deverão ser acompanhados de um documento emitido pelo expedidor. Este documento pode ser um documento administrativo ou um documento comercial. A forma e o conteúdo deste documento serão definidos de acordo com o processo previsto no artigo 24.º da directiva.
- 11 O artigo 19.º, n.º 4, da directiva prevê que, quando os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, que circulem sob o regime de suspensão definido na alínea c) do artigo 4.º, forem exportados, este regime será apurado através de confirmação por parte da estância aduaneira de saída, de que os produtos saíram efectivamente da Comunidade. Esta estância deverá devolver ao expedidor o exemplar autenticado do documento de acompanhamento que lhe é destinado.

- 12 Nos termos do n.º 5 do mesmo artigo, em caso de não apuramento, o expedidor deve informar do facto as autoridades fiscais do seu Estado-Membro, num prazo a fixar pelas referidas autoridades. Esse prazo não pode, no entanto, exceder três meses a contar da data de expedição das mercadorias.
- 13 O artigo 20.º da directiva estabelece:

«1. Sempre que, no decurso da circulação, seja cometida uma irregularidade ou uma infracção que torne exigível o imposto especial de consumo, este deverá ser cobrado no Estado-Membro em que tiver sido cometida a irregularidade ou a infracção, junto da pessoa singular ou colectiva que se constituiu garante do pagamento do imposto especial de consumo, em conformidade com o n.º 3 do artigo 15.º, sem prejuízo do recurso a acções penais.

Sempre que a cobrança do imposto se efectuar num Estado-Membro que não o de partida, o Estado-Membro que procede à cobrança informará as autoridades competentes do país de partida.

2. Sempre que, no decurso da circulação, for verificada uma infracção ou uma irregularidade sem que seja possível determinar o lugar onde foi cometida, considerar-se-á que foi cometida no Estado-Membro em que foi verificada.

3. Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 6.º, sempre que os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo não chegarem ao destino e não for possível determinar o local da infracção ou da irregularidade, considera-se que essa infracção ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro de partida, o qual procederá à cobrança do imposto especial de consumo à taxa em vigor à data da expedição dos produtos, salvo se, num prazo de quatro meses a partir da

data de expedição dos produtos, forem apresentadas às autoridades competentes provas por estas consideradas suficientes da regularidade da operação ou do local onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida.

4. Se, num prazo de três anos a contar da data de emissão do documento de acompanhamento, se vier a determinar o Estado-Membro onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida, esse Estado-Membro procederá à cobrança do imposto à taxa em vigor à data de expedição das mercadorias. Neste caso, desde que seja feita prova da cobrança, o imposto especial de consumo inicialmente cobrado será reembolsado.»

- 14 A directiva foi transposta para o direito italiano pelo Decreto legislativo n.º 504, que contém o texto único das disposições legais respeitantes aos impostos sobre a produção e o consumo e relativas às sanções penais e administrativas, adoptado em 26 de Outubro de 1995 (GURI n.º 279, de 29 de Novembro de 1995, suplemento ordinário n.º 143, p. 5), cujo artigo 7.º corresponde ao artigo 20.º da directiva.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 15 A Cipriani exerce, desde há vários anos, actividades de destilação de álcool.
- 16 Na qualidade de depositário autorizado expedidor na acepção do artigo 15.º, n.º 3, da directiva, a Cipriani efectuou, entre Dezembro de 1996 e Novembro de 1997, diversas operações que implicavam a circulação em regime de suspensão de impostos especiais de consumo de produtos alcoólicos destinados à exportação para países terceiros, passando por um ou vários Estados-Membros.

- 17 Estes produtos eram acompanhados do documento administrativo de acompanhamento (a seguir «DAA») previsto pelo artigo 18.º, n.º 1, da directiva.
- 18 A autoridade fiscal italiana solicitou às autoridades alemãs uma verificação de determinado número de DAA no âmbito da cooperação administrativa no sector dos impostos especiais de consumo. Na sequência das referidas verificações, concluiu-se que o carimbo aposto nos referidos DAA para certificar a saída da mercadoria do território da Comunidade tinha sido falsificado.
- 19 Dado que este facto constituía uma irregularidade nos termos da directiva e das disposições nacionais aplicáveis, o Ufficio Tecnico di Finanza di Trento (Serviço Técnico Aduaneiro), por notificação feita em 16 de Março de 1998, reclamou à Cipriani, que, como depositário autorizado expedidor, estava obrigada a garantir o pagamento dos impostos especiais de consumo no caso de se provar qualquer irregularidade, o pagamento do montante de 6 448 573 296 ITL correspondente ao imposto especial de consumo relativo a 20 remessas de álcool neutro de melação que circularam em regime de suspensão.
- 20 Em 6 de Abril de 1998, foram notificadas à Cipriani duas outras liquidações para o pagamento dos montantes de, respectivamente, 19 044 116 432 ITL e de 947 034 352 ITL, correspondentes ao imposto especial de consumo relativo a 62 remessas suplementares de álcool neutro de melação, que também circularam em regime de suspensão.
- 21 Estas notificações ocorreram após o termo do prazo de quatro meses a contar da data de expedição dos produtos, fixado no artigo 20.º, n.º 3, da directiva.
- 22 Resulta do processo principal que só com a notificação das liquidações do imposto especial de consumo, feita pela Administração Fiscal italiana, é que a Cipriani tomou ou podia ter tomado conhecimento da falsificação do carimbo aposto nos DAA.

- 23 A Cipriani interpôs no órgão jurisdicional de reenvio um recurso, para o qual o Ministero delle Finanze foi citado em 30 de Março de 1998, destinado a impugnar, em primeiro lugar, a exigibilidade dos impostos especiais de consumo, uma vez que não foi feita prova da introdução dos produtos no consumo em Itália, em segundo lugar, a aplicabilidade da disposição nacional que dá execução ao artigo 20.º da directiva, pelo facto de os impostos especiais de consumo só poderem ser exigidos no caso de ser imputável à recorrente a infracção ou a irregularidade, e, por último, a competência da autoridade fiscal italiana para proceder à cobrança, dado que esta não apresentou prova de ter verificado, com resultado negativo, o destino efectivo dos produtos.
- 24 A Cipriani impugnou igualmente, pelas mesmas razões, as duas liquidações notificadas em 6 de Abril de 1998.
- 25 O Ministero delle Finanze sustenta, por um lado, que a falsificação dos DAA equivale à introdução no consumo dos produtos em Itália, de forma que se tratou duma saída irregular do regime de suspensão, pelo que o imposto especial de consumo passou a ser exigível.
- 26 Por outro lado, alega que a obrigação de pagamento dos referidos impostos especiais de consumo incumbe à Cipriani, na qualidade de depositário autorizado expedidor, e que o Estado-Membro de partida, neste caso, a República Italiana, tem competência para exigir o pagamento destes impostos.
- 27 Além disso, o Ministero delle Finanze argumenta que o ónus da prova da regularidade da operação ou do local de introdução no consumo impende sobre o expedidor e fundamenta a competência da República Italiana para cobrar os impostos especiais de consumo no facto de ser o Estado-Membro de partida e aquele no qual se considera ter sido cometida a irregularidade ou a infracção no termo do prazo de quatro meses previsto no artigo 20.º, n.º 3, da directiva. Uma vez decorrido este prazo, o expedidor já não pode apresentar a referida prova para contestar a competência do Estado-Membro em questão para cobrar os referidos impostos.

Considerando que a resolução do litígio que lhe foi submetido exige a interpretação do artigo 20.º, n.ºs 2 e 3, da directiva, o Tribunale di Trento decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 20.º, n.º 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992 — quando se está perante a hipótese de circulação de produtos em regime de suspensão na acepção do artigo 4.º, alínea c), da mesma directiva, destinados a exportação passando por um ou vários Estados-Membros, mas que não chegaram ao destino e não seja possível determinar o local onde foi cometida a infracção ou irregularidade —, deve ser interpretado no sentido de que o Estado-Membro de partida só pode proceder à cobrança do imposto especial de consumo se o operador que se constituiu garante do pagamento teve a possibilidade de ter conhecimento em tempo útil de que o apuramento do regime de suspensão não teve lugar, de modo a, no prazo de quatro meses a partir da data de expedição dos produtos, apresentar provas suficientes da regularidade da operação ou do local onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a mesma interpretação é válida também quando o Estado-Membro de partida coincide com o Estado-Membro onde a infracção ou a irregularidade foi verificada ou, em tal caso, funciona de qualquer modo, nessa mesma hipótese, a presunção estabelecida no artigo 20.º, n.º 2, da mesma directiva? Nesta última eventualidade, é permitida a prova da regularidade da operação ou do local onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida e essa prova está ou não sujeita ao prazo previsto no n.º 3?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o artigo 20.º, n.º 3, da Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, na mesma hipótese, deve ser interpretado no sentido de que o operador que se constituiu

garante do pagamento do imposto especial de consumo, que não teve possibilidade de ter conhecimento em tempo útil de que o apuramento do regime de suspensão não teve lugar, pode apresentar prova da regularidade da operação ou do local onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida, mesmo quando já tenha decorrido o prazo de quatro meses a partir da data de expedição dos produtos?»

Quanto à primeira e à terceira questão

- 29 Com a primeira e a terceira questão, que devem ser apreciadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se o artigo 20.º, n.º 3, da directiva deve ser interpretado no sentido de 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 cometida pode ser invocado contra um operador que prestou garantia do pagamento dos impostos especiais de consumo, mas que não teve conhecimento, em tempo oportuno, de que não teve lugar o apuramento regular do regime de suspensão.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 30 A Cipriani sustenta que o prazo de quatro meses previsto no artigo 20.º, n.º 3, da directiva só pode começar a contar-se a partir do momento em que o interessado tomou ou podia ter tomado conhecimento da infracção ou da irregularidade e não a partir da expedição dos produtos submetidos ao imposto especial de consumo. No caso contrário, ficaria privado da possibilidade de se defender quando fossem descobertas eventuais irregularidades posteriormente ao termo do referido prazo.

- 31 Segundo a Cipriani, ou o prazo em que pode invocar os seus fundamentos de defesa ainda corre ou o acto que lhe foi notificado está viciado na medida em que não tem qualquer indicação deste prazo.
- 32 O Governo português observa que o sistema de circulação intracomunitária em regime de suspensão de impostos, previsto pela directiva, prevê que os riscos inerentes à referida circulação serão cobertos pela garantia prestada pelo depositário autorizado expedidor, ou, se for caso disso, por uma garantia solidariamente prestada pelo expedidor e pelo transportador. Nos termos do artigo 15.º, n.º 4, da directiva, estes últimos só podem ser exonerados da sua responsabilidade, provando que o destinatário assumiu a responsabilidade dos produtos, nomeadamente através do DAA, nas condições fixadas no artigo 19.º da referida directiva.
- 33 Todavia, o Governo português reconhece que teria sido difícil, para o operador em causa no processo principal, respeitar o prazo de quatro meses previsto no artigo 20.º, n.º 3, da directiva, uma vez que só após o termo deste prazo é que foi possível concluir que existia irregularidade nas operações de circulação, devida à falsificação do carimbo usado para a certificação da saída da mercadoria do território da Comunidade.
- 34 Dado que, em caso de detecção de uma irregularidade, o Estado pode, a qualquer momento, efectuar a cobrança dos impostos especiais de consumo em questão, desde que os prazos de caducidade do direito de liquidação não tenham terminado, o Governo português considera que o prazo de quatro meses previsto no artigo 20.º, n.º 3, da directiva não constitui um prazo imperativo em que deva ocorrer a cobrança dos impostos especiais de consumo.
- 35 A Comissão reconhece que resulta do teor do artigo 20.º, n.º 3, da directiva que a autoridade fiscal nacional não está de forma nenhuma obrigada a notificar o expedidor da falta de apresentação dos produtos sujeitos a imposto especial de

consumo no lugar de destino destes. Por conseguinte, o prazo de quatro meses concedido ao expedidor para provar a regularidade da operação e para determinar o lugar onde a irregularidade foi cometida não pode começar a contar-se a partir de uma notificação não prevista pela referida directiva, devendo o referido prazo começar a correr a partir da data de expedição dos produtos, tal como resulta expressamente das disposições do artigo 20.º, n.º 3, da directiva.

- 36 Todavia, a Comissão admite que, na vida económica real, um período de tempo de quatro meses após a expedição dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo será muitas vezes demasiado curto para detectar irregularidades na circulação destes, e um prazo que, na prática, termina quase sempre antes mesmo de o operador estar em condições de dar a conhecer de forma útil o seu ponto de vista dificilmente pode, em sua opinião, ser qualificado como «razoável».
- 37 A este propósito, a Comissão recorda que existe um princípio geral do respeito do direito de defesa relativamente a actos praticados pelas instituições comunitárias e, portanto, relativamente a um acto de tributação decidido por uma autoridade fiscal nacional no cumprimento de uma disposição de direito comunitário como o artigo 20.º, n.º 3, da directiva.
- 38 Por isso, a Comissão considera que, no caso de o expedidor ter conhecimento ou ter sido informado, de uma maneira ou de outra, de uma eventual irregularidade ou infracção cometida durante a circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, não haverá qualquer razão para não interpretar à letra o artigo 20.º, n.º 3, da directiva, fazendo correr o prazo de quatro meses a partir da data da expedição dos produtos.
- 39 Pelo contrário, quando se trata de um expedidor que, com toda a boa fé e sem cometer qualquer falta, não teve e não podia ter tido conhecimento da

irregularidade verificada no decurso da circulação dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo, o prazo de quatro meses só começa a correr a partir da data em que o expedidor teve efectivamente conhecimento da eventual irregularidade ou infracção.

- 40 Segundo a Comissão, só esta última interpretação do artigo 20.º, n.º 3, da directiva respeita o princípio geral do respeito do direito de defesa e o efeito útil dessa disposição.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 41 Deve recordar-se que a directiva se destina a estabelecer um certo número de regras no que respeita à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (v. acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de Abril de 1998, EMU Tabac e o., C-296/95, Colect., p. I-1605, n.º 22).
- 42 O regime de suspensão, definido no artigo 4.º, alínea c), da directiva, é o regime fiscal aplicável à produção, à transformação, à detenção e à circulação dos produtos em regime de suspensão do imposto especial de consumo. Este regime caracteriza-se pelo facto de os impostos especiais de consumo respeitantes aos produtos abrangidos por este regime ainda não serem exigíveis, apesar de já ter ocorrido o facto gerador do imposto.
- 43 Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, da directiva, a exigibilidade do imposto especial de consumo sobre os produtos a ele sujeitos, tais como o álcool, resulta, nomeadamente, da sua introdução no consumo. Considera-se introdução no consumo não apenas todo e qualquer fabrico ou toda e qualquer importação de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo fora de um regime de suspensão do referido imposto, mas igualmente toda e qualquer saída, mesmo irregular, de tal regime (v. acórdão de 5 de Abril de 2001, Van de Water, C-325/99, Colect., p. I-2729, n.º 35).

- 44 Quando os produtos sujeitos ao imposto especial de consumo que circulam ao abrigo do regime de suspensão do regime do imposto são exportados, resulta do artigo 19.º, n.º 4, da directiva que este regime será apurado através de confirmação, por parte da estância aduaneira de saída, de que os produtos saíram efectivamente da Comunidade. Esta estância deverá devolver ao expedidor o exemplar autenticado do DAA, previsto no artigo 18.º, n.º 1, da directiva, que lhe é destinado.
- 45 Resulta do despacho de reenvio que a infracção em questão no processo principal é constituída pela falta de apuramento do regime de suspensão do imposto em conformidade com o artigo 19.º, n.º 4, da directiva, uma vez que o DAA que a Cipriani recebeu, nos termos desta última disposição, relativo aos produtos a exportar, foi falsificado pela aposição de um carimbo falso.
- 46 Estando as autoridades nacionais obrigadas a garantir que a dívida fiscal, quando o imposto especial de consumo se torna exigível, seja efectivamente cobrada (v. acórdão Van de Water, já referido, n.º 41), o artigo 20.º da directiva visa nomeadamente determinar o Estado-Membro competente para a cobrança dos impostos especiais de consumo sobre os produtos quando, no decurso da circulação, tenha sido cometida uma infracção ou uma irregularidade.
- 47 Sempre que os produtos sujeitos a imposto especial de consumo não chegarem ao destino e não for possível determinar o local da infracção ou da irregularidade, o artigo 20.º, n.º 3, da directiva prevê, nomeadamente, que se presume que essa infracção ou irregularidade foi cometida no Estado-Membro de partida, o qual tem, pois, competência para proceder à cobrança do imposto especial de consumo.
- 48 Esta disposição da directiva prevê, todavia, que, num prazo de quatro meses a partir da data de expedição dos produtos, os interessados podem apresentar, às autoridades competentes, provas por estas consideradas suficientes da regularidade da operação ou do local onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida.

- 49 Regra geral, um expedidor toma conhecimento da existência duma infracção ou duma irregularidade quando o exemplar certificado do DAA, previsto no artigo 19.º, n.º 4, da directiva, não lhe é devolvido pela estância aduaneira de saída da Comunidade. Em caso de deficiências no apuramento, de acordo com esta última disposição, o referido expedidor deve, por força do n.º 5 do mesmo artigo, informar do facto as autoridades fiscais do seu Estado-Membro.
- 50 Todavia, quando se trata de um expedidor como o que está em causa no processo principal, que recebeu o exemplar certificado do DAA e que só tomou e só podia ter tomado conhecimento da sua falsificação no momento da notificação das liquidações de imposto especial de consumo pela autoridade fiscal nacional, notificação efectuada após o termo do prazo previsto no artigo 20.º, n.º 3, da directiva, deve averiguar-se se a aplicação do referido prazo é compatível com os princípios gerais do direito comunitário, tais como o respeito do direito de defesa. Como a Comissão observou com razão, tal prazo destina-se a conceder ao expedidor ou, eventualmente, à pessoa que garantiu o pagamento dos impostos especiais de consumo, nos termos do artigo 15.º, n.º 3, da directiva, um certo grau de protecção na aplicação do processo de cobrança dos referidos impostos especiais de consumo.
- 51 O respeito do direito de defesa em qualquer processo instaurado contra uma pessoa e susceptível de conduzir a um acto que lhe cause prejuízo, nomeadamente, num processo que pode conduzir à aplicação de sanções, constitui, assim, tal como a jurisprudência do Tribunal de Justiça afirmou várias vezes, um princípio fundamental do direito comunitário. Este princípio exige que aos destinatários de decisões que afectam de forma sensível os seus interesses seja dada a possibilidade de darem a conhecer de forma útil o seu ponto de vista (v. acórdãos de 24 de Outubro de 1996, Comissão/Lisrestal e o., C-32/95 P, Colect., p. I-1573, n.º 21, e de 21 de Setembro de 2000, Mediocurso/Comissão, C-462/98 P, Colect., p. I-7183, n.º 36).
- 52 É claro que o prazo de quatro meses previsto pelo artigo 20.º, n.º 3, da directiva para fazer prova da regularidade da operação ou do local onde a irregularidade ou a infracção foi efectivamente cometida não pode ser considerado razoável se já

tiver expirado no momento em que o expedidor soube ou podia ter tomado conhecimento que foi cometida uma irregularidade ou uma infracção.

- 53 Com efeito, a aplicação, nessas circunstâncias, do referido prazo de quatro meses a partir da data da expedição dos produtos em causa não satisfaz o princípio do respeito do direito de defesa, uma vez que o operador que garantiu o pagamento dos impostos especiais de consumo não pôde ser informado em tempo oportuno do facto de que o apuramento do regime de suspensão não ocorreu. Por isso, contrariamente às exigências do referido princípio, não está em condições de dar a conhecer de forma útil o seu ponto de vista e, nomeadamente, de fazer prova da regularidade da operação ou do lugar onde a infracção ou a irregularidade foi efectivamente cometida.
- 54 Tendo em conta todas as considerações precedentes, deve responder-se à primeira e à terceira questão que o artigo 20.º, n.º 3, da directiva 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.

Quanto à segunda questão

- 55 Tendo em conta a resposta dada à primeira e à terceira questão e, nomeadamente, o facto de, no processo principal, se tratar de produtos sujeitos ao imposto especial de consumo, que não chegaram ao destino na acepção do artigo 20.º, n.º 3, da directiva, não é necessário responder à segunda questão, relativa à interpretação do n.º 2 do referido artigo.

Quanto às despesas

- 56 As despesas efectuadas pelo Governo português e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunale di Trento, por despacho de 20 de Outubro de 2000, declara:

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.

Puissochet	Wathelet	Schintgen
Timmermans	Gulmann	Edward
La Pergola	Jann	Skouris
Macken	Colneric	

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 12 de Dezembro de 2002.

O secretário

O presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias