

Processo C-81/20**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

12 de fevereiro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia)

Data da decisão de reenvio:

19 de dezembro de 2019

Demandante:

SC Mitliv Exim SRL

Demandadas:

Agência Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Objeto do processo principal

Ação através da qual a SC Mitliv Exim SRL pede no Tribunalului București (Tribunal de Bucareste, Roménia) a condenação das demandadas Agência Națională de Administrare Fiscală (Agência Nacional da Administração Fiscal, Roménia, a seguir «ANAF») e Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Direção-Geral para a Gestão dos Grandes Contribuintes, Roménia, a seguir «DGAMC») no pagamento de juros relativos a montantes pagos pela demandante e alegadamente não devidos.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Nos termos do artigo 267.º TFUE, pede-se a interpretação dos artigos 2.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE, do artigo 325.º TFUE e do artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

Questões prejudiciais

1) Opõem-se os artigos 2.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 20[0]6, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, o artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e o artigo 325.º TFUE, em circunstâncias como as do processo principal, a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que permite a previsão/aplicação de medidas sancionatórias em relação ao contribuinte, pessoa coletiva, tanto no processo administrativo, como no penal, processos que correm simultaneamente contra o contribuinte, pelos mesmos atos materiais de evasão fiscal, numa situação em que a sanção do processo administrativo pode ser qualificada como tendo igualmente caráter penal, em conformidade com os critérios determinados na jurisprudência dos órgãos jurisdicionais europeus, e em que medida essas situações, quando cumuladas, têm um caráter excessivo em relação ao contribuinte em questão?

2) À luz da resposta à primeira questão, deve o direito da União Europeia ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, que permite ao Estado, através dos seus órgãos tributários, não ter em conta, no âmbito do processo administrativo, relativamente aos mesmos factos materiais de evasão fiscal, o montante já entregue a título do dano resultante do crime e que, ao mesmo tempo, constitui o montante que cobre o dano fiscal, de modo a tornar esse montante indisponível por um determinado período de tempo, para depois impor também ao contribuinte, no âmbito do processo administrativo, obrigações tributárias acessórias em relação à dívida já saldada?

Disposições de direito da União e jurisprudência invocadas

Artigo 325.º TFUE

Artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, artigo 2.º, n.º 1, e artigo 273.º

Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de março de 2018, Menci (C-524/15), n.ºs 44 a 63; Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10), n.ºs 25 a 27 e 37; Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de junho de 2012, Bonda (C-489/10), n.ºs 37 a 44; Acórdão do Tribunal de Justiça de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o. (C-398/09), n.º 17; e Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de abril de 2013, Irimie (C-565/11), n.ºs 26 e 27

Acórdão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem de 15 de novembro de 2016, A e B c. Noruega, n.º 130, no qual se declarou que é necessário demonstrar que os processos duplos (administrativos e penais) foram associados para serem

integrados num todo coerente, considerando que isso significa que não só as finalidades prosseguidas como os meios utilizados para a realização desse objetivo devem ser em substância complementares e ter uma ligação temporal, mas também que as possíveis consequências deste tratamento jurídico aplicável ao comportamento em causa devem ser proporcionais e previsíveis para os particulares.

Disposições de direito nacional invocadas

Legea n.º 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (Lei n.º 241/2005 relativa à Prevenção e ao Combate à Evasão Fiscal), artigo 9.º, n.º 1, alínea c), nos termos do qual constitui crime de evasão fiscal, punido com pena de prisão de 2 a 8 anos e com interdição do exercício de certos direitos, a inscrição nos registos contabilísticos ou noutros documentos de natureza contabilística, de custos que não tenham por base operações reais ou outras operações fictícias, se efetuadas com o intuito de se subtrair ao cumprimento de obrigações fiscais; e artigo 10.º, n.º 1, nos termos do qual, no caso da prática de crime de evasão fiscal, os limites da pena prevista na lei para os atos cometidos são reduzidos a metade se, no decurso das investigações preliminares ou durante o processo, até à primeira audiência, o arguido cumprir integralmente os pedidos de natureza civil.

Legea n.º 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Lei n.º 207/2015 que institui o Código de Processo Tributário), posteriormente alterada e aditada;

- artigo 168.º, n.ºs 1 e 2, que prevê que qualquer montante indevidamente pago é restituído a pedido do contribuinte;
- artigo 178.º, que prevê que, no caso de créditos fiscais extintos por compensação, os juros de mora e as sanções pecuniárias compulsórias são calculados até à data prevista no artigo 167.º, n.º 4;
- artigo 182.º, que prevê que em relação aos montantes que devam ser restituídos ou reembolsados através do orçamento de Estado, o contribuinte tem direito aos juros até à extinção da obrigação de restituição e que, no caso dos créditos do contribuinte resultantes da anulação de um ato administrativo tributário, o contribuinte tem direito aos juros desde o dia em que o crédito tributário se extinguiu até ao dia da restituição ou compensação do crédito do contribuinte resultante da anulação do ato administrativo tributário; esses juros não serão reconhecidos no caso de o contribuinte ter requerido o ressarcimento dos prejuízos nas condições previstas no artigo 18.º da Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Lei n.º 554/2004 do Contencioso Administrativo) e ainda no caso previsto no artigo 107.º, n.º 5, do Codul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário);
- artigo 277.º, n.º 1, alínea a), que prevê a suspensão do procedimento de reclamação administrativa quando o órgão que efetuou a atividade de controlo

comunique aos órgãos competentes a existência de indícios de um crime e cuja verificação tem impacto na definição do processo administrativo;

– artigos 352.º e 353.º, de acordo com os quais aos processos administrativos iniciados antes de 1 de janeiro de 2016 continua a aplicar-se a legislação anterior;

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2047/2016 (Despacho do Presidente da Agência Nacional da Administração Fiscal n.º 2047/2016) para a aprovação do processo de distribuição ou restituição nas contas, respetivamente, nas contas de receita do orçamento correspondentes aos montantes lançados na conta 50.86.09 «Saldo dos montantes lançados relativos ao prejuízo causado e recuperado na aceção do artigo 10.º da Legea nr. 241/2005» (Ordinul nr. 2047/2016)

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A demandante foi objeto de investigações preliminares pela prática de crimes de fraude em matéria de IVA no âmbito de um processo instruído pela Direcția de Investigare a Infrațiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism – Serviciul teritorial Craiova (Direção de Investigação do Crime Organizado e Terrorismo – Serviço Territorial de Craiova, Roménia; a seguir «DIICOT»).
- 2 Após o início das investigações preliminares relativas ao crime previsto no artigo 9.º, n.º 1, alínea c), da Legea nr. 241/2005, o Ministério Público ordenou a realização de exames técnico-científicos pelos inspetores da DIICOT e a realização de uma perícia contabilística, da qual resultaram obrigações fiscais no montante global de 9 238 577 lei (a seguir «RON»), dos quais RON 3 527 305 constituíam responsabilidade da SC MITLIV EXIM SRL para o período entre 1 de novembro de 2011 e 21 de setembro de 2012, devido na sequência do não reconhecimento do direito à dedução do IVA relativo a aquisições de bens da sociedade fornecedora que os adquiriu, por seu turno, a uma sociedade de Chipre.
- 3 Depois de, em 28 de outubro de 2014, a ANAF se ter constituído parte civil em relação a esses montantes, que constituem prejuízos causados ao orçamento de Estado, a demandante pagou, entre 12 de dezembro de 2014 e 29 de setembro de 2015, através de cinco ordens de pagamento, o montante de RON 3 527 305 que lhe foi provisoriamente imputado no processo instruído pela DIICOT, para poder beneficiar das disposições do artigo 10.º, n.º 1, da Legea n.º 241/2005.
- 4 No período entre 21 de outubro de 2015 e 22 de fevereiro de 2016, a demandante foi sujeita a uma inspeção tributária que teve por objeto o IVA e o imposto sobre o rendimento relativos ao período entre 1 de janeiro de 2010 e 30 de junho de 2015, que terminou com a emissão de um aviso de liquidação de imposto em 25 de fevereiro de 2016 e de um relatório de inspeção tributária da mesma data, que estabeleceram obrigações fiscais para a demandante que se traduziram num montante suplementar a título de imposto sobre o rendimento (RON 2 351 535), num montante suplementar a título de IVA (RON 3 718 357), em juros relativos

ao montante suplementar a título de imposto sobre o rendimento (RON 942 836), numa sanção pecuniária relativa ao montante suplementar a título de imposto sobre o rendimento (RON 357 576), em juros relativos ao montante suplementar a título de IVA (RON 1 560 395) e em juros de mora relativos ao montante suplementar a título de IVA (RON 551 459).

- 5 Na sequência do pedido da demandante de 7 de março de 2016, a autoridade tributária procedeu, em 9 de março de 2016, à compensação do montante de RON 3 527 305, pago no decurso das investigações preliminares, com as obrigações fixadas pelos órgãos de inspeção tributária.
- 6 A demandante, em 31 de março de 2016, apresentou uma reclamação administrativa contra o aviso de liquidação e contra o relatório da inspeção tributária; o órgão competente, pronunciando-se sobre este último, decidiu, em relação ao montante de RON 9 148 714, a suspensão do processo com base nos artigos 277.º e 279.º do Codul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário, Roménia) e, em relação ao montante de RON 289 424, indeferir a reclamação por falta de fundamento.
- 7 O recurso interposto pela demandante para a Curtea de Apel Craiova (Tribunal de Recurso de Craiova, Roménia) contra o relatório da inspeção, o aviso de liquidação e a decisão sobre a reclamação obteve provimento parcial relativamente ao montante de RON 289 424, e não obteve provimento quanto ao resto. Esse acórdão foi impugnado através de recurso atualmente pendente na Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia).
- 8 Através de requerimento dirigido à DGAMC, em 28 de outubro de 2016, a demandante pediu os juros relativos ao montante de RON 3 527 305, pago no decurso das investigações preliminares e compensado nos termos do artigo 167.º do Codul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário, Roménia). Esse pedido foi declarado improcedente, com base no fundamento de que o montante pago foi utilizado para extinguir as obrigações estabelecidas pelo aviso de liquidação de 25 de fevereiro de 2016.
- 9 Em 8 de dezembro de 2017, a demandante foi condenada penalmente pelo Curtea de Apel Craiova (Tribunal de Recurso de Craiova, Roménia) tendo-lhe sido ordenado o pagamento efetivo do montante de RON 9 238 577 a título de ressarcimento dos danos civis do Estado romeno, com obrigações fiscais acessórias devidas, em conformidade com o Codulul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário), desde o vencimento até à data do integral pagamento, tendo sido apurados os pagamentos efetuados pela demandante e mantida a medida de arresto preventivo de bens até ao montante de RON 9 238 577.
- 10 Paralelamente ao litígio atualmente pendente na Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia) e atendendo ao indeferimento, pelos órgãos tributários competentes, do pedido de pagamento de juros, em 16 de

fevereiro de 2017 a demandante propôs uma ação no órgão jurisdicional de reenvio na qual pede a condenação do órgão tributário competente no pagamento de juros no montante de RON 696 940, relativos aos pagamentos efetuados provisoriamente.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 11 A demandante alega que os órgãos tributários estabeleceram obrigações fiscais acessórias também em relação ao montante pago no decurso das investigações preliminares, apesar de o montante estar à disposição do Estado, e o órgão jurisdicional penal proferiu uma decisão através da qual a condenou ao pagamento efetivo e integral do prejuízo causado ao Estado, apesar de o montante fixado que lhe foi imputado já ter sido colocado à disposição nas contas das autoridades estatais.
- 12 A sociedade demandante pede o pagamento de juros relativos aos montantes pagos para efeitos de redução da pena, para ressarcir o dano causado pelo crime, que considera ser o mesmo resultante do ilícito fiscal.
- 13 A demandante considera que o pagamento efetuado no decurso das investigações preliminares não pode apenas dar azo à possibilidade de ser tido em consideração no processo penal através da redução para metade dos limites da pena, e não produzir efeitos também em matéria fiscal. Dado que se trata do mesmo IVA devido ao Estado romeno, decorre dos mesmos factos materiais (de evasão fiscal tal como é imputada à sociedade), esse IVA foi recebido, na prática, duas vezes, juntamente com as respetivas obrigações acessórias.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 14 O Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia) salienta que está em discussão a possibilidade de tramitação, em relação à demandante, de dois processos distintos, um administrativo e outro penal, para os mesmos factos materiais de evasão fiscal numa situação em que o pagamento efetuado no decurso das investigações penais não é reconhecido nem no plano fiscal, nem no plano do pedido civil do processo penal.
- 15 Portanto, do aviso de liquidação de 25 de fevereiro de 2016 e do relatório da inspeção tributária da mesma data resulta que as obrigações acessórias relativas ao montante suplementar a título de IVA foram calculadas desde a data de vencimento, em 25 de outubro de 2010, até 25 de janeiro de 2016, incluindo também o período entre dezembro de 2014 e setembro de 2015, em que a demandante efetuou o pagamento de montante de RON 3 527 305, que esteve à disposição das autoridades estatais durante todo esse período.
- 16 Ora, apesar de a demandante ter indicado expressamente que o pagamento supramencionado foi efetuado tanto para fins de redução da pena como para

interromper a contagem dos juros e dos juros de mora, aspeto que não foi tido em consideração pelos órgãos tributários aquando da realização da inspeção tributária, imputando-lhe juros e juros de mora também relativamente ao período em que pagou antecipadamente o montante suplementar a título de IVA.

- 17 Numa situação em que a inspeção tributária cobriu integralmente o mesmo período em que se desenvolveu a investigação penal, é relevante, no processo principal, a sobreposição dos períodos objeto desses dois processos, ou seja, o período de 1 de novembro de 2011 a 21 de setembro de 2012, uma vez que a demandante apenas pediu os juros relativos ao pagamento indevido do IVA correspondente a esse período.
- 18 Em cada um dos dois processos, o penal e o tributário, foi apurado um dano decorrente da evasão ao pagamento do IVA ao orçamento de Estado, que se baseia nos mesmos factos materiais praticados pela demandante: o prejuízo pela prática do crime ascende a RON 3 527 305 e o prejuízo fiscal ascende a RON 3 718 357 (montante suplementar a título de IVA, ao qual se adicionaram as obrigações acessórias).
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio suscita o problema do eventual carácter excessivo de algumas sanções aplicadas ao contribuinte num duplo plano, penal e fiscal, e recorda nesse contexto a jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, anteriormente mencionada, e segundo a qual, uma legislação nacional que autoriza a cumulação de procedimentos e de sanções deve, para ser admissível, satisfazer uma série de condições.
- 20 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, se o montante for considerado como devido já a partir do período em que se iniciou a investigação penal, os atos administrativo-tributários praticados no momento da inspeção tributária não deviam ter incluído as obrigações acessórias relativas a esse montante, pois este último estava à disposição das instituições demandadas, enquanto que se o montante for considerado devido a partir do momento da prática dos atos administrativo-tributários no momento da inspeção tributária, a demandante teria direito aos juros e aos juros de mora relativos ao período entre dezembro de 2014 e setembro de 2015, em que o montante estava à disposição dos órgãos do Estado, o qual foi recebido mesmo inexistindo um título de crédito tributário ou uma sentença definitiva.