

**Processo C-1/21****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:**

4 de janeiro de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgária)

**Data da decisão de reenvio:**

18 de novembro de 2020

**Recorrente:**

MC

**Recorrido:**

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da Direção «Contestação e Práticas Fiscais e de Segurança Social» de Veliko Tarnovo junto da Administração Central da Agência Nacional das Receitas Públicas)

**Objeto do processo principal**

O processo tem por objeto o recurso de MC, de Veliko Tarnovo, com o qual contesta a legalidade de um aviso de liquidação adicional emitido pela Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite (Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas, a seguir «NAP»), de Veliko Tarnovo e retificado por um aviso de liquidação retificativo. Na parte impugnada com o recurso interposto no órgão jurisdicional de reenvio, o aviso de liquidação retificativo adicional foi confirmado por decisão do Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika» de Veliko Tarnovo. O aviso retificativo de liquidação adicional determinou que o recorrente devia ao Estado o montante total de 45 008,25 Leva (BGN) para o período de tributação de dezembro de 2014, dos quais 12 837,50 Leva (BGN) correspondem a juros. O

referido montante faz parte das dívidas não pagas de outro sujeito fiscal, a saber, da sociedade «ZZ» AD, da qual o recorrente foi administrador durante o período em relação ao qual o referido montante é devido. Após a abertura do processo principal, o órgão jurisdicional considera que a sua decisão correta exige a interpretação das disposições do direito da União. Por conseguinte, submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE.

### **Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Artigo 9.º da Convenção estabelecida com base no artigo K.3 do Tratado da União Europeia, relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades Europeias

Artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE

Compatibilidade do artigo 19.º, n.º 2, do Danachno osiguriteln protsesualen kodeks (Código de Processo Tributário e da Segurança Social, a seguir «DOPK») com o direito da União. Esta disposição permite desencadear a responsabilidade patrimonial de um administrador ou de um membro do órgão de direção de uma empresa cujos atos de má fé tenham tido por efeito reduzir o património da empresa, de modo que esta última deve impostos e/ou contribuições legais para a segurança social. Trata-se de uma responsabilidade pessoal, mas por dívidas de terceiros. Assim, o devedor é responsável até ao limite da diminuição dos ativos por ele causada na empresa que gere. A constituição de garantia e a execução coerciva realizam-se, em primeiro lugar, contra o património do devedor que responde pela dívida fiscal ou para com a segurança social. A responsabilidade do gestor [ou membro do órgão de direção] de má fé desaparece quando se extingue a dívida em relação à qual essa responsabilidade foi constatada.

A compatibilidade da referida disposição nacional, nomeadamente, com o princípio da proporcionalidade.

A compatibilidade [com o direito da União] da responsabilidade do gestor [ou membro do órgão de direção] de má-fé pelos juros sobre dívidas não pagas ao Estado, mesmo quando o atraso no pagamento que implica a cobrança de juros não resulta do comportamento do gestor [ou do membro do órgão de direção] de má fé, mas do comportamento de outra pessoa ou de circunstâncias objetivas.

### **Questões prejudiciais**

- 1) Deve o artigo 9.º da Convenção estabelecida com base no artigo K.3 do Tratado da União Europeia, relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades, lido em conjugação com o artigo 273.º da Diretiva

- 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que não se opõe a um instrumento jurídico nacional como o previsto no artigo 19.º, n.º 2, do Código do Processo Tributário e da Segurança Social (Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks, a seguir «DOPK») cuja aplicação tem por efeito desencadear a subsequente responsabilidade solidária de uma pessoa singular que não é sujeito passivo, mas cujo comportamento de má-fé implicou o não pagamento do IVA pela pessoa coletiva devedora do imposto?
- 2) A interpretação destas disposições e a aplicação do princípio da proporcionalidade também não se opõem ao instrumento jurídico nacional regulado no artigo 19.º, n.º 2, do DOPK, no que respeita aos juros sobre o IVA não pago em tempo útil pelo sujeito passivo?
  - 3) É contrário ao princípio da proporcionalidade o instrumento jurídico nacional regulado no artigo 19.º, n.º 2, do DOPK, num caso em que o pagamento tardio do IVA que deu lugar ao vencimento de juros sobre a dívida de IVA não resulta do comportamento da pessoa singular que não é sujeito passivo, mas do comportamento de outra pessoa ou de circunstâncias objetivas?

### **Disposições e jurisprudência da União**

Artigo 9.º da Convenção estabelecida com base no artigo K.3 do Tratado da União Europeia, relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades (a seguir «Convenção»).

Considerando 44 e artigos 9.º, n.º 1, 206.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»).

O órgão jurisdicional de reenvio indica que não pôde identificar uma jurisprudência do Tribunal de Justiça que contenha a resposta às questões prejudiciais, necessária à boa solução do litígio. No domínio do sistema harmonizado do IVA, o Tribunal de Justiça tem fornecido vários esclarecimentos sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade, sem todavia se pronunciar sobre a sua aplicação em circunstâncias idênticas ou semelhantes às do processo principal. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação do artigo 205.º da Diretiva na jurisprudência do Tribunal de Justiça não é pertinente, uma vez que, por um lado, a responsabilidade solidária prevista pelo mecanismo jurídico nacional não está abrangida pelo âmbito de aplicação desta disposição e, por outro, a responsabilidade solidária que aí é regulada diz respeito a um sujeito passivo na aceção da diretiva.

## **Direito nacional**

Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código do Processo Tributário e da Segurança Social, a seguir «DOPK»):

Artigo 14.º Os devedores são pessoas singulares e coletivas, que:

1. estejam obrigadas ao pagamento de impostos ou de contribuições legais para a segurança social;

Artigo 19.º, n.º 2. Um gestor ou um membro de um órgão de direção que efetue de má fé prestações em espécie ou pecuniárias provenientes dos ativos de uma pessoa coletiva devedora na aceção do artigo 14.º, pontos 1 ou 2, que constituam uma distribuição encoberta de lucros ou de dividendos ou transfira bens do devedor a título gratuito ou a preços consideravelmente inferiores aos preços de mercado, reduzindo os ativos da devedora que, por isso, não tenha pago impostos ou contribuições para a segurança social, é responsável pelas dívidas até ao montante das prestações efetuadas ou da diminuição dos ativos.

Artigo 20.º Nos casos previstos no artigo 19.º, a constituição de garantia e a execução forçada incidem, num primeiro momento, sobre os bens do devedor responsável pelo pagamento da dívida fiscal ou para com a segurança social.

Artigo 21.º, n.º 3. A responsabilidade de terceiros deixa de existir quando se extingue a dívida declarada por um ato jurídico com força de caso julgado. Nesse caso, as quantias pagas são reembolsadas segundo o procedimento previsto no capítulo 16, secção 1.

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Lei do imposto sobre o valor acrescentado)

Artigo 3.º, n.º 1. É sujeito passivo qualquer pessoa que exerça uma atividade económica de modo independente, seja qual for a finalidade ou o resultado dessa atividade.

Artigo 89.º, n.º 1. Se, relativamente a determinado período, se constatar que é devido o pagamento do imposto, a pessoa registada é obrigada a pagar o imposto ao erário público, no prazo fixado para a apresentação da declaração de IVA relativa a esse período de tributação, na conta da Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direção Territorial da Agência Nacional das Receitas Públicas) competente.

Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania (Lei relativa aos juros de impostos, taxas e outros créditos públicos semelhantes)

Artigo 1.º, n.º 1. Os impostos, taxas, deduções de lucros, quotizações para o orçamento e outros créditos públicos semelhantes não pagos nos prazos de

pagamento voluntário, não retidos ou retidos, mas que não tenham sido pagos em tempo útil, são cobrados, acrescidos de juros legais.

O órgão jurisdicional de reenvio salienta que a jurisprudência da instância de cassação sobre a existência de uma obrigação de pagamento de juros nos termos do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK é contraditória. Existem sentenças que consideram que a responsabilidade do gestor de má fé compreende igualmente os juros. Todavia, existem igualmente sentenças nas quais se decide que a responsabilidade prevista no referido artigo 19.º, n.º 2, abrange apenas o crédito principal.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 O recorrente era administrador da empresa «ZZ» AD, contra a qual foi emitido um aviso de liquidação adicional no montante de 3 799 590,92 Leva (BGN). Esta quantia inclui igualmente os juros sobre o IVA não pago no montante de 691 911,94 Leva (BGN). É pacífico que, por força quer do direito fiscal nacional quer do direito da União, é precisamente esta sociedade que é sujeito passivo e que o IVA e os respetivos juros devem ser pagos no momento da exigibilidade das dívidas.
- 2 Para cobrar os montantes em dívida, foi instaurado um processo de execução coerciva para a cobrança de créditos públicos. Foram enviadas à devedora várias notificações para pagamento voluntário, mas este nunca teve lugar.
- 3 Verificou-se que a sociedade tem igualmente outras dívidas, garantidas por penhoras sobre bens móveis, hipotecas sobre imóveis, bem como por duas hipotecas especiais sobre a totalidade da empresa, como um conjunto de direitos e obrigações. As contas da empresa foram igualmente penhoradas, mas os montantes obtidos não são suficientes para cobrir as dívidas. Por conseguinte, as dívidas da sociedade ao Estado, incluindo os juros acima referidos sobre o IVA não liquidado em tempo útil, foram classificadas de difícil cobrança pela autoridade de execução.
- 4 Com vista a uma eventual responsabilização do recorrente por estas dívidas, a referida autoridade dirigiu-se à direção territorial competente da NAP. As pretensões contra o recorrente baseiam-se no facto de, por diversas vezes, este ter aumentado a sua remuneração [de 3 000 para 20 000 Leva (BGN)], sem poder fornecer uma justificação válida desse aumento. A forma como a remuneração aumentada foi paga não está em conformidade com as exigências legais e com a prática habitual. Os montantes foram pagos ao advogado afeto à sociedade, que, por sua vez, os transferiu para a conta da esposa do recorrente, à qual o recorrente também tem acesso. Para determinar o montante devido pelo recorrente, o tribunal solicitou um relatório de peritagem contabilística.

**Principais argumentos das partes no processo principal**

- 5 O recorrente contesta a cobrança e alega que não foi devidamente estabelecida a existência de todas as condições para a sua responsabilização nos termos do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK. O seu argumento principal é que não existe um nexo de causalidade entre a remuneração que recebia na sua qualidade de gestor do sujeito passivo e a falta de fundos para pagamento dos créditos de direito público que incluem os juros sobre o IVA referente ao mês de dezembro de 2014.
- 6 O recorrido sustenta, em substância, que, na sua qualidade de órgão gestor do sujeito passivo (incluindo em matéria de IVA), o recorrente agiu de má fé, uma vez que recebeu, durante o período de tributação pertinente, uma remuneração de um montante que não se provou ter sido regularmente determinado. As quantias foram depositadas numa conta do advogado com quem a sociedade celebrou um contrato de consultoria jurídica e o advogado depositou-as na conta da esposa do recorrente, de que o recorrente podia dispor. Segundo o recorrido, as instruções dadas pelo recorrente ao contabilista principal do sujeito passivo devem ser consideradas a expressão de um comportamento de má fé. Este último efetuou os lançamentos contabilísticos com vista a pagar ao recorrente a remuneração acrescida, sem fundamento.

**Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 7 A fim de resolver corretamente o litígio, o órgão jurisdicional de reenvio considera necessário obter a resposta do Tribunal de Justiça relativa aos limites subjetivos e objetivos da responsabilidade pelo pagamento efetivo do IVA, admissíveis nos termos das disposições pertinentes do direito da União e do princípio da proporcionalidade, nos casos em que foram lesados os interesses financeiros da União, nomeadamente quando a lesão consiste no facto de não terem podido ser cobrados juros sobre o IVA não pago em tempo útil, devido ao comportamento de uma pessoa singular que não é sujeito passivo.
- 8 Para efeitos do pedido prejudicial e tendo em conta a necessidade de obter orientações interpretativas, o órgão jurisdicional de reenvio assume, com reservas, que a conduta do recorrente conduz à aplicabilidade do instrumento jurídico previsto pela lei nacional, nomeadamente do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK. Considera igualmente, para efeitos do reenvio prejudicial, que o recorrente ordenou a transferência por um terceiro de uma soma proveniente do património da sociedade para uma pessoa singular que lhe está ligada ou, pelo menos, teve conhecimento disso, agindo de má fé segundo o direito nacional. Devido à redução do património da sociedade no montante dessa quantia, não foram pagos os juros sobre o IVA, vencidos em dezembro de 2014.
- 9 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, porém, sobre a questão de saber se o direito da União permite que uma terceira pessoa singular, que não é sujeito passivo possa ser considerada responsável pelo IVA não pago e/ou juros não

pagos sobre esse imposto com base no instrumento jurídico criado pela disposição nacional do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK.

- 10 Antes de mais, o órgão jurisdicional de reenvio considera oportuno recordar que, embora não resulte expressamente da jurisprudência nacional, a responsabilidade pelos impostos não pagos é de natureza solidária por força do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK, na medida em que, embora surja após a responsabilidade do sujeito passivo, subsiste até à extinção da dívida fiscal. A sua execução coerciva é subsidiária, o que decorre do artigo 20.º do DOPK. No entanto, a responsabilidade prevista no artigo 19.º, n.º 2, do DOPK não isenta o devedor inicial, que é uma pessoa coletiva sujeita ao imposto por força do instrumento jurídico nacional. Pelo contrário, de acordo com os argumentos baseados na disposição nacional do artigo 21.º, n.º 3, do DOPK, a extinção da dívida fiscal implica igualmente a extinção da responsabilidade do devedor solidário.
- 11 Esta responsabilidade não se relaciona nem decorre, de modo algum, de atos fraudulentos ou abusivos da pessoa coletiva que é sujeito passivo, nem ligados à sua atividade económica autónoma.
- 12 Na realidade, o instrumento jurídico nacional visa o comportamento de má fé de uma pessoa singular que não tem a qualidade de sujeito passivo à luz quer do direito nacional quer da Diretiva IVA. A sua relação jurídica com o sujeito passivo consiste no facto de a pessoa singular ser uma entidade gestora ou fazer parte de um órgão de direção do sujeito passivo e exercer funções operacionais e de direção.
- 13 Com efeito, o artigo 9.º da Convenção autoriza os Estados-Membros a adotarem disposições de direito interno que vão além das obrigações e normas mínimas resultantes das suas disposições, a fim de proteger os interesses financeiros da União.
- 14 Por um lado, os Estados-Membros devem respeitar o princípio da proporcionalidade quando adotam, no domínio da proteção dos interesses financeiros da União, instrumentos jurídicos nacionais que estabelecem obrigações e responsabilidades dos sujeitos de direito.
- 15 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, ao criar instrumentos jurídicos destinados a proteger os interesses financeiros da União em matéria de IVA, o legislador nacional deve respeitar, além deste princípio do direito da União, a matéria harmonizada em matéria de IVA.
- 16 Pode sustentar-se que uma pessoa singular que não seja um sujeito passivo na aceção da diretiva não pode ser considerada solidariamente responsável pelo IVA não pago por um sujeito passivo, uma vez que os Estados-Membros não são competentes para adotar tais instrumentos jurídicos nacionais. Mas pode igualmente sustentar-se, pelo contrário, que face ao comportamento de má fé de uma pessoa singular que não é um sujeito passivo, mas está ligada a uma pessoa

coletiva sujeita a imposto, os Estados-Membros podem responsabilizar solidariamente a primeira pessoa pelo pagamento do IVA não pago pela segunda.

- 17 Ora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, mesmo admitindo que os Estados-Membros tenham a faculdade de desencadear a responsabilidade de uma pessoa singular que não seja sujeito passivo de IVA, isso não conduz à conclusão categórica e inequívoca de que essa pessoa é igualmente responsável pelos juros relativos ao IVA que não foi pago em tempo útil. À primeira vista, resulta de uma leitura conjugada do artigo 273.º e do considerando 44 da Diretiva IVA que as medidas e instrumentos jurídicos que os Estados-Membros podem introduzir para proteger os seus interesses e, correlativamente, os interesses financeiros da União em matéria de IVA estão limitados à possibilidade de responsabilizar uma pessoa de má fé unicamente pelo IVA não pago, mas não pelos juros devidos pelo pagamento tardio. Esta conclusão é conforme com uma interpretação puramente literal e restritiva do teor do artigo 273.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o seu considerando 44. É igualmente defensável considerar que a má fé do terceiro que não é sujeito passivo constitui uma razão suficiente para ser responsabilizado também ou apenas pelos juros relativos ao IVA que não foi pago em tempo útil. Em ambos os casos, compete ao órgão jurisdicional de reenvio decidir se, em tais circunstâncias, há que ter em conta o princípio da proporcionalidade e determinar as suas implicações.
- 18 Por último, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se, ao aplicar o instrumento nacional para desencadear a responsabilidade solidária de um terceiro não sujeito passivo pelo pagamento de juros a título de IVA que não foi pago em tempo útil, o princípio da proporcionalidade do direito da União é violado se o não pagamento em tempo útil da dívida de IVA e, portanto, o motivo para a cobrança de juros sobre essa dívida não resulta do comportamento de má fé da terceira pessoa singular que não é sujeito passivo, mas da atuação de outro sujeito ou circunstâncias objetivas.
- 19 Logo, seria útil para o órgão jurisdicional de reenvio obter uma resposta à questão de saber se o instrumento jurídico previsto na disposição nacional do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK é admissível no domínio harmonizado de IVA, quando por força da sua aplicação se torna solidariamente responsável *post factum* uma pessoa singular que não é um sujeito passivo na aceção da Diretiva IVA nem o devedor inicial do IVA, mas que está ligada a esse sujeito passivo, e o pagamento extemporâneo ou não pagamento do IVA resulta do seu comportamento de má fé.
- 20 Além disso, seria útil ao órgão jurisdicional de reenvio obter uma resposta com elementos de interpretação à questão de saber se, ao interpretar o artigo 9.º da Convenção e o artigo 273.º da Diretiva IVA, tendo em conta o princípio da proporcionalidade, o instrumento jurídico previsto na disposição nacional do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK é aplicável e lícito no que respeita aos juros sobre o IVA não pago em tempo útil.

- 21 Por último, seria útil ao órgão jurisdicional de reenvio obter do Tribunal de Justiça uma resposta com orientações interpretativas à questão de saber se a disposição nacional do artigo 19.º, n.º 2, do DOPK, quando se aplica unicamente aos juros sobre o IVA, é contrária ao princípio da proporcionalidade do direito da União se o atraso no pagamento do IVA, que deu lugar à cobrança dos juros correspondentes, não for devido ao comportamento da pessoa singular que não é sujeito passivo, mas ao comportamento de outra pessoa ou a circunstâncias objetivas.

DOCUMENTO DE TRABALHO