Processo C-570/20

Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.°, n.° 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça

Data de entrada:

28 de outubro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Cour de cassation (Tribunal de Cassação, França)

Data da decisão de reenvio:

21 de outubro de 2020

Recorrente em cassação:

BV

Recorrida em cassação:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

---

1. Objeto e dados do litígio:

1 BV exerceu a profissão de revisor oficial de contas até 14 de junho de 2011. Na sequência de inspeções em 2009, 2010 e 2011, a administração fiscal apresentou queixa em 10 de março de 2014 por irregularidades contabilísticas e fraudes ao imposto sobre o rendimento e ao IVA, nomeadamente por dissimulação das receitas auferidas, por um montante de IVA sonegado de 82 507 euros.

2 Por Sentença de 23 de junho de 2017, o tribunal correctionnel d'Annecy (Tribunal Correcional de Annecy, França) condenou BV a doze meses de prisão, nomeadamente por ter subtraído de maneira fraudulenta operações à determinação e ao pagamento parcial ou total do IVA entre 1 de janeiro de 2010 e 14 de junho de 2011.

3 Na cour d'appel de Chambéry (Tribunal de Recurso de Chambéry, França), BV pediu a sua absolvição com o fundamento de que a sua condenação viola o princípio *ne bis in idem* consagrado no artigo 50.° da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Afirmou que já tinha sido objeto, a título pessoal, pelos mesmos factos, de um procedimento de liquidação adicional que

DOCUMENTO DE TRABALHO

originou sanções fiscais de 40 % do imposto sonegado. Segundo BV, a severidade global do sistema repressivo é desproporcionada.

4 Por Acórdão de 13 de fevereiro de 2019, a cour d'appel de Chambéry (Tribunal de Recurso de Chambéry, França) afastou a aplicação da regra *ne bis in idem* com base na seguinte fundamentação:

– o artigo 1741.° do code général des impôts (Código Geral Tributário) prevê a possibilidade de um cúmulo de sanções penais e de sanções fiscais no termo de um processo penal e de um procedimento administrativo, independentes um do outro e que têm objetos e finalidades diferentes;

– esta regra é conforme com o artigo 50.° da Carta, uma vez que o Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional, França) precisou o seu alcance ao indicar:

  – que se aplica apenas aos casos mais graves de dissimulação fraudulenta das quantias sujeitas a imposto, podendo essa *gravidade* resultar do <u>montante</u> dos impostos objeto de fraude, da <u>natureza</u> do comportamento da pessoa em causa e das <u>circunstâncias</u> da sua comissão;

  – e que o montante global das sanções eventualmente impostas não deve ultrapassar o montante mais elevado de uma das sanções aplicáveis, em aplicação do princípio da *proporcionalidade*.

5 A cour d'appel de Chambéry (Tribunal de Recurso de Chambéry, França) confirmou as conclusões da sentença relativas à culpabilidade e condenou BV a dezoito meses de prisão.

6 Em 15 de fevereiro de 2019, BV interpôs recurso para a Cour de cassation (Tribunal de Cassação, França).

2. <u>Disposições em causa</u>

A. Direito da União

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

7 O artigo 50.°, sob a epígrafe «Direito a não ser julgado ou punido penalmente mais do que uma vez pelo mesmo delito», tem a seguinte redação:

«Ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União por sentença transitada em julgado, nos termos da lei.»

8 O artigo 52.° precisa o âmbito dos direitos garantidos do seguinte modo:

DOCUMENTO DE TRABALHO

«1. Qualquer restrição ao exercício dos direitos e liberdades reconhecidos pela presente Carta deve ser prevista por lei e respeitar o conteúdo essencial desses direitos e liberdades. Na observância do princípio da proporcionalidade, essas restrições só podem ser introduzidas se forem necessárias e corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União, ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros.»

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

9 O artigo 273.° dispõe:

«Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, sob reserva da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efetuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e na condição de essas obrigações não darem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

B. Direito francês

Código Geral Tributário

10 O artigo 1729.° sanciona fiscalmente, sob a forma de majorações de 40 a 80 % do imposto sonegado, as inexatidões ou as omissões voluntárias que viciam uma declaração.

11 O artigo 1741.°, na sua versão aplicável à causa, resultante da Lei n.° 2010-1658, de 29 de dezembro de 2010, tipifica e sanciona penalmente o delito de fraude fiscal punível, independentemente das sanções fiscais aplicáveis, com multa de 37 500 euros e pena de prisão de cinco anos.

Jurisprudência do Conseil constitutionnel

12 O Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional, França) declarou conforme aos princípios da necessidade e da proporcionalidade dos crimes e das penas o cúmulo dos procedimentos e das sanções penais e fiscais em caso de dissimulação de quantias sujeitas ao imposto, como em caso de omissão de declaração.

13 O Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional, França) considerou que os processos penal e fiscal eram complementares:

«[...] as disposições do artigo 1729.° como as disposições impugnadas do artigo 1741.° permitem assegurar em conjunto a proteção dos interesses financeiros do Estado e a igualdade perante o imposto, prosseguindo objetivos

DOCUMENTO DE TRABALHO

comuns, simultaneamente dissuasivo e repressivo. A cobrança da necessária contribuição pública e o objetivo de luta contra a fraude fiscal justificam a instauração de procedimentos complementares nos casos de fraudes mais graves. Aos controlos no termo dos quais a administração fiscal aplica sanções pecuniárias podem, assim, acrescentar-se processos penais em condições e segundo procedimentos regulados por lei.»

14 No entanto, o Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional) formulou três reservas de interpretação que limitam este cúmulo:

– um contribuinte que tenha sido desonerado do imposto por decisão judicial transitada em julgado por razões de fundo não pode ser condenado penalmente por fraude fiscal (primeira reserva);

– o artigo 1741.° do Código Geral Tributário que sanciona a fraude fiscal só se aplica aos casos mais graves de dissimulação fraudulenta de quantias sujeitas a imposto, ou de omissões declarativas, podendo essa gravidade resultar do montante dos impostos não pagos, da natureza do comportamento da pessoa em causa ou das circunstâncias da sua intervenção (segunda reserva);

– embora a eventualidade de serem intentados dois processos possa conduzir a um cúmulo de sanções, o princípio da proporcionalidade implica que, em qualquer caso, o montante global das sanções eventualmente impostas não ultrapasse o montante mais elevado de uma das sanções aplicáveis (terceira reserva).

Jurisprudência da Cour de cassation (Tribunal de Cassação)

15 Quanto à segunda reserva, relativa à gravidade dos factos suscetíveis de justificar a repressão penal que acresce à repressão administrativa, a Cour de cassation (Tribunal de Cassação) precisou as modalidades de aplicação da seguinte forma:

«Quando a pessoa acusada de fraude fiscal justifique ter sido objeto, a título pessoal, de uma sanção fiscal pelos mesmos factos, cabe ao juiz penal, após ter caracterizado os elementos constitutivos dessa infração à luz do artigo 1741.° do Código Geral Tributário e previamente à imposição de sanções penais, verificar se os factos considerados apresentam o grau de gravidade suscetível de justificar a repressão penal complementar. O juiz deve fundamentar a sua decisão, podendo a gravidade resultar do montante dos impostos não pagos, da natureza do comportamento da pessoa em causa ou das circunstâncias da sua comissão, designadamente as constitutivas de circunstâncias agravantes. Na falta dessa gravidade, o juiz não pode condenar»[.]

16 Os acórdãos proferidos pela Cour de cassation (Tribunal de Cassação) permitem identificar elementos de facto considerados característicos dos critérios fixados pelo Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional), nomeadamente a reiteração de atos de omissão declarativa durante um longo período apesar de várias

DOCUMENTO DE TRABALHO

notificações, a qualidade de representante eleito da República de um dos dois arguidos, o recurso a intermediários estabelecidos no estrangeiro, o montante dos impostos sonegados.

17 Quanto à terceira reserva, relativa à proporcionalidade do cúmulo das sanções penais e fiscais, a Cour de cassation (Tribunal de Cassação) também precisou as modalidades de aplicação da seguinte forma:

«Quando o arguido justificar ter sido objeto, a título pessoal, de uma sanção fiscal definitivamente imposta pelos mesmos factos, o juiz penal só é obrigado a velar pelo respeito da exigência de proporcionalidade se aplicar uma pena da mesma natureza.»

18 Daqui resulta, segundo a Cour de cassation (Tribunal de Cassação), que o princípio da proporcionalidade não é violado quando os juízes condenam um arguido, contra o qual foram impostas sanções fiscais definitivas, a uma pena suspensa de prisão, desde que não lhe tenha sido aplicada uma multa (acórdãos já referidos).

19 Com efeito, a reserva de interpretação só pode dizer respeito a sanções da mesma natureza, uma vez que a sua aplicação pressupõe que o juiz que se pronuncia em última instância possa proceder à comparação dos montantes máximos das sanções penais e fiscais aplicáveis para determinar o montante mais elevado que constitui o limite máximo.

3. Posição do recorrente em cassação:

20 O recorrente acusa a cour d'appel (Tribunal de Recurso), por um lado, de ter violado o artigo 50.° da Carta dos Direitos Fundamentais ao recusar afastar o artigo 1741.° do Código Geral Tributário cujas disposições, tal como interpretadas pelo Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional), não são claras nem precisas e, por outro, de não se ter certificado de que o encargo resultante do conjunto das sanções impostas contra si não era excessivo face às irregularidades imputadas.

4. Apreciação da Cour de cassation (Tribunal de Cassação):

21 Segundo o Tribunal de Justiça, na medida em que visam assegurar a cobrança exata do IVA e combater a fraude, as sanções administrativas aplicadas pelas autoridades tributárias nacionais e os processos penais intentados por infrações em matéria de IVA constituem uma execução dos artigos 2.° e 273.° da Diretiva 2006/112 e do artigo 325.° TFUE e, portanto, do direito da União, na aceção do artigo 51.°, n.° 1, da Carta, e devem, por conseguinte, respeitar o direito garantido pelo artigo 50.° da Carta (v. Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:50:105).

DOCUMENTO DE TRABALHO

22 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que uma restrição do princípio *ne bis in idem* consagrado no artigo 50.° da Carta pode ser justificada com fundamento no artigo 52.°, n.° 1, desta (v. Acórdão de 27 de maio de 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

23 No Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, o Tribunal de Justiça declarou:

«1) O artigo 50.° da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional nos termos da qual podem ser instaurados processos penais contra uma pessoa, por não pagamento do imposto sobre o valor acrescentado devido nos prazos legais, apesar de já lhe ter sido aplicada, pelos mesmos factos, uma sanção administrativa definitiva de natureza penal na aceção do referido artigo 50.°, na condição de esta regulamentação

– visar um objetivo de interesse geral que seja suscetível de justificar esse cúmulo de procedimentos e de sanções, a saber, a luta contra as infrações em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, devendo esses procedimentos e essas sanções ter finalidades complementares,

– conter regras que assegurem uma coordenação que limite ao estritamente necessário o encargo adicional que, para as pessoas em causa, resulta de um cúmulo de procedimentos, e

– prever regras que permitam assegurar que a severidade do conjunto de sanções aplicadas se limite ao estritamente necessário face à gravidade da infração em causa.

2) Cabe ao órgão jurisdicional nacional certificar-se, tendo em conta o conjunto das circunstâncias no processo principal, de que o encargo que resulta concretamente para a pessoa em causa da aplicação da regulamentação nacional em questão no processo principal e do cúmulo de procedimentos e de sanções que esta autoriza não é excessivo face à gravidade da infração cometida.»

24 É incontestável que a regulamentação em causa visa nomeadamente lutar contra as infrações em matéria de IVA a fim de garantir a cobrança da totalidade do IVA devido e responde, assim, a um objetivo de interesse geral, suscetível de justificar um cúmulo de procedimentos e de sanções de natureza penal, que visam finalidades complementares.

25 Em primeiro lugar, segundo o Tribunal de Justiça, uma restrição só pode ser imposta ao princípio *ne bis in idem* se for necessária e deve, para esse efeito, «prever regras claras e precisas que permitam ao particular prever quais os atos e omissões que podem ser objeto desse cúmulo de procedimentos e de sanções» (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.° 49).

DOCUMENTO DE TRABALHO

26 Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que a regulamentação italiana «prevê, de forma clara e precisa, em que circunstâncias o não pagamento do IVA devido pode ser objeto de um cúmulo de procedimentos e de sanções de natureza penal». O Tribunal salientou, assim, que esta regulamentação fixa as «condições em que o não pagamento do IVA devido nos prazos legais pode levar à aplicação de uma sanção administrativa de natureza penal [...] e também, caso seja relativo a uma declaração fiscal anual num montante de IVA superior a cinquenta mil euros, ser objeto de uma pena de prisão de seis meses a dois anos» (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.os 50 e 51).

27 Segundo o recorrente em cassação, a regulamentação francesa não preenche a condição de clareza e de previsibilidade do cúmulo penal e fiscal.

28 Importa salientar, por um lado, que os artigos 1741.° e 1729.° do Código Geral Tributário já referidos definem com precisão os atos ou incumprimentos suscetíveis de ser objeto de procedimentos e de sanções penais e fiscais.

29 Por outro lado, em aplicação da reserva de interpretação emitida pelo Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional), a faculdade de condenar penalmente um contribuinte já sancionado fiscalmente está limitada a certos casos que se enquadram nos casos mais graves de dissimulação ou de omissão declarativa fraudulenta. Esta gravidade pode resultar do montante do imposto sonegado, da natureza do comportamento da pessoa em causa ou das circunstâncias da sua comissão.

30 Além disso, a jurisprudência da Cour de cassation (Tribunal de Cassação) identificou elementos de facto que permitem precisar as modalidades de aplicação desses critérios. A Cour de cassation acrescentou também que as circunstâncias agravantes previstas no artigo 1741.° do Código Geral Tributário são suscetíveis de qualificar o critério da gravidade.

31 No entanto, o requisito prévio da gravidade dos factos de fraude fiscal não resulta unicamente do montante do imposto sonegado, mas pode igualmente tomar em consideração outras circunstâncias relativas à natureza e ao contexto do comportamento do interessado.

32 Nestas condições, não se pode afirmar que a aplicação correta do direito da União se impõe com tal evidência que não deixa lugar a nenhuma dúvida razoável.

33 Em segundo lugar, segundo o Tribunal de Justiça, «o cúmulo de sanções de natureza penal deve ser sujeito a regras que permitam garantir que a severidade do conjunto de sanções aplicadas corresponde à gravidade da infração em causa, decorrendo esta exigência não só do artigo 52.°, n.° 1, da Carta mas também do princípio da proporcionalidade das penas consagrado no seu artigo 49.°, n.° 3. Estas regras devem prever a obrigação de as autoridades competentes, em caso de aplicação de uma segunda sanção, assegurarem que a severidade do conjunto de sanções aplicadas não exceda a gravidade da infração constatada» (Acórdão de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.° 55).

DOCUMENTO DE TRABALHO

34 Em contrapartida, noutro acórdão proferido no mesmo dia, o Tribunal de Justiça considerou que a regulamentação italiana em matéria de manipulação de mercado não garante que a severidade do conjunto de sanções aplicadas seja limitada ao estritamente necessário em relação à gravidade da infração em causa (Acórdão de 20 de março de 2018, Garlsson Real Estate e o., C-537/16, EU:C:2018:193). O Tribunal de Justiça salientou, assim, que esta regulamentação se limita a prever que, quando, pelos mesmos factos, tenham sido aplicadas uma multa e uma sanção administrativa pecuniária de natureza penal, a cobrança da primeira é limitada à parte excedente do montante da segunda e que essa regulamentação visa unicamente o cúmulo de penas pecuniárias e não o cúmulo de uma sanção administrativa pecuniária de natureza penal e de uma pena de prisão (n.° 60).

35 A recorrente em cassação acusa a cour d'appel (Tribunal de Recurso) de não se ter certificado de que o encargo resultante do conjunto das sanções aplicadas a seu respeito não era excessivo face à infração em causa, o que pressupõe que é necessário interrogar-se previamente sobre a questão de saber se a regulamentação francesa preenche o requisito da proporcionalidade do cúmulo das sanções penais e fiscais *in abstracto*.

36 Importa salientar que, por um lado, em aplicação da reserva de interpretação emitida pelo Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional), a regulamentação francesa limita os processos penais às infrações que apresentem uma certa gravidade, para as quais o legislador nacional previu, nomeadamente, além de uma pena de multa, uma pena de prisão.

37 Por outro lado, em aplicação de outra reserva de interpretação emitida pelo Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional), a faculdade de cumular sanções é limitada pela impossibilidade de ultrapassar o montante mais elevado de uma das sanções aplicáveis. No entanto, esta regra apenas diz respeito às sanções da mesma natureza, a saber, as sanções pecuniárias.

38 Nestas condições, não se pode afirmar que a aplicação correta do direito da União se impõe com tal evidência que não deixa lugar a nenhuma dúvida razoável.

5. <u>Questões prejudiciais:</u>

39 Há que submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1°/ A exigência de clareza e de previsibilidade das circunstâncias em que as ocultações declarativas em matéria de IVA devido podem ser objeto de um cúmulo de procedimentos e de sanções de natureza penal é respeitada por regras nacionais como as anteriormente descritas?

2°/ A exigência de necessidade e de proporcionalidade do cúmulo dessas sanções é respeitada por regras nacionais como as anteriormente descritas?

DOCUMENTO DE TRABALHO