

**Processo C-582/20****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:**

5 de novembro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia)

**Data da decisão de reenvio:**

23 de julho de 2020

**Recorrente:**

SC Cridar Cons SRL

**Recorridos:**

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

**Objeto do processo principal**

Recurso interposto para a Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Superior de Cassação e Justiça, Roménia) da Decisão da Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia), que negou provimento ao recurso interposto pela SC Cridar Cons SRL, destinado a obter a anulação de algumas decisões administrativas tributárias em matéria de IVA, a saber, uma nota de liquidação e uma decisão sobre a reclamação apresentada contra a nota de liquidação.

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

Ao abrigo do artigo 267.º, TFUE, é pedida a interpretação da Diretiva 2006/112, em particular dos seus artigos 167.º, 168.º e 178.º, bem como do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

## **Questões prejudiciais**

1. Devem a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que permite à autoridade tributária, depois de emitir uma nota de liquidação que não reconhece o direito à dedução do IVA pago a montante, suspender a apreciação da reclamação administrativa enquanto aguarda o resultado de um processo penal que pode fornecer elementos objetivos adicionais relativos ao envolvimento do sujeito passivo na fraude fiscal?

2. Pode a resposta do Tribunal de Justiça da União Europeia à questão anterior ser diferente no caso de, durante a suspensão da apreciação da reclamação administrativa, o sujeito passivo poder beneficiar de medidas provisórias destinadas a suspender os efeitos da recusa do direito à dedução do IVA?

## **Disposições de direito da União e jurisprudência da União invocadas**

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em particular os artigos 167.º, 168.º e 178.º

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, artigo 47.º

Acórdãos de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), n.ºs 37 e 38; de 6 de dezembro de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), n.ºs 25 e 26; de 8 de maio de 2013, Petroma Transports e o. (C-271/12, EU:C:2013:297), n.º 22; de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), n.º 36; de 22 de dezembro de 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818), n.º 24; de 6 de setembro de 2012, Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549), n.ºs 25 e 26; de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), n.ºs 28 e 53; de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), n.º 26.

## **Disposições de direito nacional invocadas**

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Lei n.º 207/2015 que institui o Código de Processo Tributário), artigo 95.º, relativo à nota de liquidação, e artigos 113.º, 118.º, 127.º, 128.º e 131.º relativos, respetivamente, ao objeto e às regras sobre a realização da inspeção fiscal, à suspensão da inspeção fiscal, à nova inspeção fiscal e ao resultado da inspeção fiscal.

O artigo 132.º dessa lei prevê que o órgão de inspeção fiscal está obrigado a informar as autoridades responsáveis pela ação penal das constatações que efetuou, aquando da inspeção, e que possam constituir crime.

O artigo 268.º, n.º 1, da mesma lei prevê que, contra o título de crédito e contra os outros atos administrativos tributários, pode ser apresentada reclamação, que assume a forma de um recurso administrativo, e não afasta o direito de intentar uma ação judicial a quem se considere prejudicado nos seus direitos por um ato administrativo tributário.

O artigo 273.º da referida lei regula a decisão sobre a reclamação, que é definitiva no sistema das vias de recurso administrativas e vincula a autoridade tributária que adotou as decisões administrativas fiscais impugnadas.

O artigo 277.º regula a suspensão do procedimento de reclamação administrativa e prevê, para o efeito, que o órgão decisório competente pode suspender o procedimento, por decisão fundamentada, designadamente, quando a autoridade que efetuou a inspeção tenha recorrido às autoridades competentes no que respeita à existência de indícios da prática de um crime e em relação aos meios de prova relativos à determinação da matéria coletável, cuja apreciação pode ter incidência no resultado do procedimento administrativo.

O artigo 278.º da mesma lei prevê, no seu n.º 1, que a apresentação de reclamação administrativa não suspende a execução do ato administrativo tributário e, no seu n.º 2, que esse artigo não prejudica, todavia, o direito do reclamante de pedir a suspensão da execução do ato administrativo tributário, em conformidade com a Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (Lei n.º 554/2004 do Contencioso Administrativo, Roménia).

O artigo 281.º prevê que a decisão sobre a reclamação é comunicada, nomeadamente, ao reclamante e que este pode impugnar essa decisão, conjuntamente com os atos tributários a que a mesma se refere, perante o órgão jurisdicional administrativo competente.

O artigo 350.º prevê que, em casos devidamente justificados, após a abertura do processo penal, e mediante parecer do Ministério Público, pode pedir-se à autoridade tributária que efetue inspeções fiscais em conformidade com os objetivos estabelecidos.

Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (Lei n.º 554/2004 do Contencioso Administrativo)

Artigo 14.º «Suspensão da execução do ato»

«Em casos devidamente justificados e com o objetivo de prevenir um prejuízo iminente, depois de ter apresentado reclamação, nos termos do artigo 7.º, perante a autoridade pública da qual o ato emanou, ou perante a autoridade hierarquicamente superior, a pessoa lesada pode pedir ao órgão jurisdicional competente que ordene a suspensão da execução do ato administrativo unilateral até à decisão do órgão jurisdicional que conhece do mérito. Caso a pessoa lesada não apresente o pedido de anulação do ato no prazo de 60 dias, a suspensão cessa automaticamente e sem qualquer formalidade [...]».

**Artigo 15.º «Pedido de suspensão no recurso principal»**

«A suspensão da execução do ato administrativo unilateral pode ser pedida pelo recorrente, com os fundamentos previstos no artigo 14.º, mediante pedido apresentado ao órgão jurisdicional competente para anular total ou parcialmente o ato impugnado. Nesse caso, o órgão jurisdicional pode ordenar a suspensão do ato administrativo impugnado até decisão definitiva e transitada em julgado no processo. O pedido de suspensão pode ser apresentado simultaneamente com o recurso principal ou em recurso autónomo, até que seja proferida decisão quanto ao mérito do recurso. [...]».

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

- 1 A sociedade Cridar Cons SRL, economicamente ativa no setor da construção de estradas e de autoestradas, foi objeto de inspeção fiscal, efetuada pela Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Administração Distrital das Finanças Públicas de Bistrița-Năsăud, Roménia), que teve por objeto as obrigações em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativas ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 30 de abril de 2014. Através do relatório de inspeção fiscal e da nota de liquidação de 15 de julho de 2014, a autoridade tributária constatou que os requisitos substanciais e formais para o reconhecimento do direito à dedução do IVA estavam preenchidos e não levantou qualquer objeção em relação a um alegado carácter fictício ou irreal das operações.
- 2 No início de 2015, o Ministério Público junto da Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj, Roménia) instruiu um processo penal no qual foram formuladas acusações de evasão fiscal contra várias pessoas, entre as quais o gerente da sociedade Cridar Cons SRL. Nesse contexto, no início de 2016, o Ministério Público solicitou à Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca, Roménia) que procedesse a uma nova inspeção fiscal à sociedade Cridar Cons SRL, uma vez que existiam provas de que, durante o período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de dezembro de 2015, essa sociedade tinha efetuado aquisições fictícias a várias sociedades.
- 3 A nova inspeção solicitada foi efetuada em outubro de 2016 pela Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administração Distrital das Finanças Públicas de Cluj, Roménia) e incidiu exclusivamente sobre o IVA relativo ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 30 de abril de 2014. No relatório de inspeção fiscal e na nota de liquidação de 3 de novembro de 2016, essa autoridade recusou reconhecer o direito à dedução do IVA relativamente a todas as operações de aquisição efetuadas pela Cridar Cons SRL com cinco sociedades indicadas pelo Ministério Público e impôs encargos fiscais adicionais no montante de 2 103 272 lei romenos (RON) a cargo da sociedade (IVA e imposto sobre o rendimento).

- 4 A referida decisão de recusa baseava-se numa série de irregularidades constatadas a montante junto de cinco fornecedores da recorrente, pelo que a autoridade tributária concluiu que existia uma suspeita fundada de que as aquisições efetuadas aos cinco fornecedores da recorrente eram fictícias e de que as entregas posteriores a esta última não tinham qualquer fundamento real, dando lugar a situações artificiais destinadas a criar as condições necessárias para que a sociedade inspecionada aumentasse ficticiamente as suas despesas e deduzisse o IVA sem uma operação económica real que o justificasse.
- 5 Uma vez emitidos esses atos tributários, a autoridade tributária apresentou ao Ministério Público uma denúncia em 3 de novembro de 2016 pela prática de atos constitutivos de evasão fiscal relativamente às operações analisadas. Além disso, os referidos atos já eram objeto do processo penal acima referido.
- 6 Em 15 de novembro de 2016, a recorrente impugnou a nota de liquidação de 3 de novembro de 2016. Subsequentemente, pediu à Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj), nos termos do artigo 14.º da Lei n.º 554/2004, que suspendesse essa nota de liquidação até que fosse proferida a decisão do órgão jurisdicional que conhecesse do mérito. A Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj) deferiu o pedido de suspensão sendo que a sua decisão, na sequência do indeferimento da impugnação apresentada pela autoridade tributária, transitou em julgado em 17 de janeiro de 2019.
- 7 Na Decisão sobre a reclamação de 16 de março de 2017, a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Cluj-Napoca) suspendeu a apreciação da reclamação fiscal, em aplicação do artigo 277.º, n.º 1, alínea a), do Codul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário), declarando que *«a autoridade competente para apreciar a reclamação não pode decidir quanto ao mérito do litígio antes do encerramento do processo penal que confirme ou desminta as suspeitas da autoridade inspetiva quanto à existência efetiva das operações efetuadas pela recorrente»* com os cinco parceiros comerciais.
- 8 Em 29 de junho de 2017, a sociedade recorrente interpôs recurso dessa decisão na Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj), pedindo, a título principal, a anulação, por razões processuais, da decisão sobre a reclamação e da nota de liquidação e, a título subsidiário, por um lado, a anulação da decisão sobre a reclamação e, por outro, que fosse ordenado à autoridade tributária para decidir quanto ao mérito da reclamação. Em 29 de setembro de 2017, foi negado provimento a esse recurso, dado que o órgão jurisdicional considerou que a autoridade tributária era competente para apreciar a oportunidade da suspensão da reclamação fiscal a fim de evitar que fossem proferidas decisões contraditórias que tivessem por objeto a mesma situação jurídica e que também não havia fundamento para suspender a execução da nota de liquidação, uma vez que a procedência do pedido apresentado ao abrigo do artigo 14.º da Lei n.º 554/2004 não tinha força de caso julgado no que respeita à apreciação de um pedido apresentado ao abrigo do artigo 15.º dessa lei.

- 9 A Cridar Cons SRL interpôs recurso de cassação do Acórdão da Curtea de Apel Cluj (Tribunal de Recurso de Cluj) perante a Înalta Curte de Casație și Justiție (Supremo Tribunal de Cassação e de Justiça), órgão jurisdicional de reenvio.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 10 A recorrente alega que, embora, num primeiro momento, lhe tenha sido reconhecido o direito à dedução, posteriormente, no âmbito de uma nova inspeção fiscal expressamente solicitada pelas autoridades responsáveis pela ação penal, foi considerado, também com base em provas fornecidas por essas autoridades, que as aquisições efetuadas pela recorrente eram fictícias. Todavia, na fase da reclamação fiscal, a autoridade competente para apreciar a reclamação contradisse essa interpretação e afirmou que os serviços de inspeção fiscal apenas dispunham de alguns indícios de que as aquisições da sociedade podiam ser fictícias e que esses aspetos só seriam esclarecidos aquando do encerramento definitivo do processo penal.
- 11 Feita esta precisão, a recorrente alega que está impedida de exercer o seu direito à dedução pelo não preenchimento de uma condição — concretamente, a confirmação, em sede de processo penal, da efetiva existência das operações — que não está prevista, nem na Diretiva 2006/112, nem na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

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

- 12 O órgão jurisdicional de reenvio recorda, antes de mais, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao direito à dedução do IVA, às condições formais e substanciais para o exercício desse direito e à relação entre o direito à dedução e o objetivo de luta contra a fraude, evasão e eventuais abusos previsto pela Diretiva 2006/112. Afirma igualmente que não pode estabelecer se, à luz dessa jurisprudência, os elementos objetivos considerados na nota de liquidação são suficientes para fundamentar uma recusa do direito à dedução, dado que a legalidade material da nota de liquidação não é objeto do litígio.
- 13 Na suspensão da apreciação da reclamação administrativa, decidida pela autoridade tributária, foi tido em conta o facto de as provas recolhidas no âmbito do processo penal poderem fornecer elementos objetivos suscetíveis de confirmar as suspeitas que tinham levado essa autoridade a recusar o direito à dedução do IVA.
- 14 Nesse contexto, a recorrente não pode obter uma decisão judicial quanto ao mérito da reclamação, uma vez que, segundo prática constante dos órgãos jurisdicionais relativa ao artigo 281.º do Código de Processo Tributário, a impugnação de uma nota de liquidação só é possível se, ao mesmo tempo, for impugnada a decisão que se pronuncia sobre a reclamação administrativa. Ora, contrariamente à sua denominação «decisão que se pronuncia sobre a reclamação», a Decisão de 16 de

março de 2017 não se pronuncia sobre a reclamação da recorrente, mas apenas suspende a respetiva apreciação.

- 15 Além disso, segundo o artigo 278.º, n.º 1, da Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (Código de Processo Tributário), a apresentação da reclamação não suspende a execução do ato administrativo tributário, o que é igualmente válido para o período de suspensão da apreciação da reclamação administrativa.
- 16 A suspensão da execução do ato administrativo tributário, na aceção dos artigos 14.º e 15.º da Lei n.º 554/2004, poderia resolver essa situação até à solução do litígio, mas o processo regulado pela Lei n.º 554/2004 não garante a suspensão do ato, sendo que os órgãos jurisdicionais fazem uma apreciação casuística.
- 17 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se essa forma de atuação, segundo a qual, em primeiro lugar, é emitida uma nota de liquidação que produz efeitos imediatos para recusar o direito à dedução do IVA, sem que a autoridade tributária disponha, nesse momento, de todos os elementos objetivos relativos ao envolvimento do sujeito passivo na fraude fiscal ao IVA, e, em segundo lugar, segundo a qual, no momento em que é apresentada a reclamação administrativa, suspende-se a apreciação desta enquanto a situação de facto não for esclarecida no âmbito de um processo penal em que são efetuadas investigações precisamente com vista ao apuramento do envolvimento do sujeito passivo na fraude fiscal em causa, é suscetível de violar o princípio de neutralidade estabelecido na Diretiva 2006/112.
- 18 Por outro lado, o referido procedimento também pode suscitar questões de compatibilidade com o direito a um processo equitativo garantido pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, na medida em que, durante o período em que o processo de reclamação administrativa está suspenso, a nota de liquidação conserva o seu carácter executório sem que o sujeito passivo tenha a possibilidade de o impugnar perante uma instância jurisdicional (tendo em conta que essa ação está subordinada à adoção de uma decisão quanto ao mérito do recurso administrativo).
- 19 No que respeita à jurisprudência nacional relevante, dado que a oportunidade da suspensão da apreciação do recurso é uma questão que é objeto de apreciação casuística, os órgãos jurisdicionais nacionais pronunciaram-se, quer negando provimento aos recursos, quer dando-lhes provimento e anulando a decisão de suspensão da apreciação da reclamação, considerando que a autoridade tributária é obrigada a decidir quanto ao mérito da reclamação administrativa. Houve igualmente soluções no sentido de anular a decisão de suspensão da reclamação administrativa pelo facto de não existir nenhuma razão que impedisse uma decisão relativa à reclamação administrativa, uma vez que a autoridade tributária podia emitir a nota de liquidação sem que fossem necessárias explicações relativas ao processo penal.

- 20 O órgão jurisdicional de reenvio salienta igualmente que a decisão a proferir não é suscetível de recurso, pelo que, em conformidade com o artigo 267.º, terceiro parágrafo, TFUE, é obrigado a submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

DOCUMENTO DE TRABALHO