

**Processo C-733/23****Resumo de um pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º,  
n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

1 de dezembro de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Administrativen sad Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas,  
Bulgária)

**Data da decisão de reenvio:**

21 de novembro de 2023

**Recorrente em cassação:**

«Beach and bar management» EOOD

**Recorrido em cassação:**

Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» Burgas (chefe da divisão  
«Atividades Operacionais» de Burgas)

**Objeto do processo principal**

Processo de recurso de cassação com base no recurso interposto pela «Beach and bar management» da decisão do Rayonen sad Burgas (Tribunal Regional de Burgas) que confirmou a decisão condenatória emitida pelo recorrido que aplicou à recorrente em cassação uma coima por infração ao direito fiscal.

Compatibilidade com o artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») do cúmulo de medidas administrativas coercivas e de sanções pecuniárias aplicadas à mesma pessoa por uma mesma infração em processos diferentes.

Compatibilidade com o artigo 49.º, n.º 3, da Carta de uma sanção administrativa sob a forma de uma «coima» com um limite mínimo elevado, não estando prevista nenhuma possibilidade processual de o tribunal fixar um montante inferior ao limite mínimo ou um tipo de sanção mais leve.

Compatibilidade com o artigo 47.º, primeiro parágrafo, e o artigo 49.º, n.º 3, da Carta, da aplicação de uma medida administrativa coerciva única para várias infrações, e admissibilidade da sua execução provisória antes de esta se ter tornado definitiva, sem que esteja prevista para o tribunal ou para o autor da infração qualquer possibilidade processual de fiscalização da sua proporcionalidade relativamente à gravidade de cada infração administrativa.

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

O pedido de decisão prejudicial é submetido ao abrigo do artigo 267.º, primeiro parágrafo, alínea b), TFUE.

### **Questões prejudiciais**

- 1) Devem o artigo 325.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, 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 e o artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação nacional, nos termos da qual pode ser ordenada uma medida global («selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial») para múltiplas infrações a obrigações fiscais, no caso de essa medida se destinar unicamente a limitar os efeitos negativos dessas infrações, incluindo a extensão do prejuízo causado aos interesses financeiros da União Europeia, mas não a punir o infrator, sem que essa medida restrinja a possibilidade de instaurar contra este último processos separados e distintos de caráter repressivo por cada uma dessas infrações a obrigações fiscais nos quais deva aplicar-se ao sujeito passivo uma medida sob a forma de uma sanção pecuniária, estando o juiz nacional obrigado a examinar e a determinar em cada caso qual destas duas finalidades é prosseguida com a medida administrativa coerciva global anteriormente ordenada «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial»: uma finalidade preventiva ou repressiva ?
- 2) Devem o artigo 325.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, 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 e o artigo 49.º, n.º 3, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretados no sentido de que se opõem a um regime sancionatório como o que está em causa no processo principal, que estabelece, independentemente da natureza e da gravidade das infrações, um limite mínimo significativo para a sanção sob a forma de uma sanção pecuniária, sem prever a possibilidade de aplicação de uma sanção inferior ao mínimo legal ou de a pena ser substituída por uma pena mais leve?

- 3) Devem o artigo 325.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, 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, bem como o artigo 47.º, primeiro parágrafo, o artigo 48.º, n.º 1, e o artigo 49.º, n.º 3, da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, nos termos da qual pode ser ordenada uma medida global («selagem e proibição de entrada no estabelecimento comercial») para múltiplas infrações a obrigações fiscais que pode ser executada provisoriamente antes de se tornar definitiva, sem que o tribunal e o próprio infrator tenham a possibilidade de examinar a sua proporcionalidade em relação à gravidade de cada infração administrativa individual?

### **Disposições do direito da União e jurisprudência**

Artigo 325.º, n.ºs 1 e 2, TFUE

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 2006/112»), artigo 273.º

Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), artigo 47.º, primeiro parágrafo, artigo 49.º, n.º 3, artigo 50.º

Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de maio de 2023, MV - 98, C-97/21, EU:C:2023:371

### **Disposições de direito nacional**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS»)

Naredba № N-18 ot 13.12.2006 za registrirane i otchitane chrez fiskalni ustroystva na prodazhbite v targovskite obekti, iziskvaniata kam softuerite za upravlenieto im i iziskvania kam litsata, koito izvarshvat prodazhbi chrez elektronen magazin (Regulamento n.º N-18, de 13 de dezembro de 2006, Relativo ao Registo e Contabilização de Vendas nos Estabelecimentos Comerciais por Intermédio de Dispositivos de Registo Fiscal, aos Requisitos Aplicáveis aos Programas Informáticos de Empresa e aos Requisitos Aplicáveis às Pessoas que Efetuam Vendas em Linha, a seguir «Regulamento n.º N-18»)

Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Lei relativa às Infrações e Sanções Administrativas, a seguir «ZANN»)

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

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

- 1 A recorrente em cassação é uma pessoa coletiva que gere um estabelecimento comercial, a saber, um bar com restaurante.
- 2 Em 4 de agosto de 2022, às 15h15, os inspetores das receitas da glavna direktsia «Fiskalen kontrol» (Direção-Geral «Inspeção Fiscal») realizaram uma auditoria às instalações da recorrente em cassação. Foi lavrado um auto da auditoria efetuada, no qual se constatou que havia nas instalações dois leitores de cartões e 85 recibos dos leitores de cartões relativos a pagamentos aceites com cartões de débito e de crédito para o período compreendido entre 25 de junho de 2022 e 26 de julho de 2022, no montante total de 2978 BGN. No que respeita a estas 85 operações de pagamento, verificou-se que não tinham sido emitidos quaisquer talões de caixa fiscais através dos dispositivos de registo fiscal existentes no estabelecimento de restauração.
- 3 A autoridade administrativa considerou que, em consequência das omissões constatadas em relação ao período compreendido entre 25 de junho de 2022 e 26 de julho de 2022, que se traduziam na falta de emissão de talões de caixa para 85 vendas, tinham sido cometidas 85 infrações ao artigo 118.º, n.º 1, da ZDDS, em conjugação com o artigo 25.º, n.º 1, ponto 1, do Regulamento n.º N-18. Esta disposição prevê a obrigação de todos os comerciantes registarem e consignarem por escrito todas as vendas realizadas num estabelecimento comercial mediante a emissão de um talão de caixa fiscal através de um dispositivo de registo fiscal.
- 4 A autoridade administrativa emitiu, em 12 de agosto de 2022, uma ordem que aplicava a medida administrativa coerciva «selagem de um estabelecimento comercial» por um período de catorze dias e uma «proibição de entrada no estabelecimento» durante o mesmo período. No despacho que ordenou a medida administrativa coerciva, a autoridade administrativa autorizou, em despacho separado, a sua execução provisória.
- 5 Do Despacho que ordenou a medida administrativa coerciva (zapoved za nalagane na prinuditelna administrativna myarka, PAM), de 12 de agosto de 2022, e do despacho, naquele incluído, que autorizava a sua execução provisória pela autoridade administrativa, foi interposto recurso para o Administrativen sad Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas) em dois processos distintos, tendo sido negado provimento aos recursos.
- 6 As decisões judiciais proferidas nestes dois litígios tornaram-se definitivas no momento da audiência no processo principal no presente processo e a sanção de «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial» foi executada por um período de catorze dias.
- 7 Com base nas 85 decisões que declaram a existência de uma infração administrativa, a autoridade sancionatória aplicou 85 sanções pecuniárias, entre as quais a decisão controvertida, por considerar que a matéria de facto estava provada. Por cada uma das 85 infrações, foi aplicada à «Beach and bar

management» uma coima no montante mínimo de 500,00 BGN previsto pela norma sancionatória. Assim, a sanção global para o conjunto das 85 infrações ascende a 42 500,00 BGN. O montante total do IVA que não foi registado por não terem sido emitidos os talões de caixa relativos a todas as 85 operações de pagamento através dos leitores de cartões ascende a 268,02 BGN.

- 8 As 85 decisões de aplicação de uma sanção pecuniária foram, todas elas, objeto de recurso para o Rayonen sad Burgas (Tribunal Regional de Burgas). Foram instaurados 85 processos, tendo o Rayonen sad Burgas confirmado cada uma das decisões de aplicação de sanções pecuniárias impugnadas. Atualmente, os 85 acórdãos do Rayonen sad Burgas foram objeto de recurso para o Administrativen sad Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas), não estando os processos encerrados, mas suspensos com vista à apresentação do pedido de decisão prejudicial.
- 9 No litígio em apreço (o que, no entanto, é igualmente válido para todos os outros oitenta e quatro casos), o tribunal de primeira instância considerou que a matéria de facto estava provada e considerou que a autoridade dotada do poder sancionatório administrativo tinha aplicado corretamente a lei ao considerar que a sociedade tinha cometido a infração. Esse órgão jurisdicional entendeu que a sanção aplicada tinha sido fixada no mínimo previsto na lei e confirmou a decisão de sanção pecuniária na íntegra. A decisão foi proferida antes de ser proferido o Acórdão do Tribunal de Justiça de 4 de maio de 2023 no processo C-97/21. Na fundamentação da sua decisão, o tribunal não teve em conta o facto de a injunção de 12 de agosto de 2022 e o despacho da sua execução provisória terem executado a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial» por um período de catorze dias, aplicada a todas as 85 infrações, nem tomou em consideração o efeito jurídico dessa medida administrativa coerciva executada no processo atual de segunda instância que tem por objeto examinar a coima aplicada no montante de 500,00 BGN.

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

- 10 A Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «ZDDS») regula a cobrança do IVA de qualquer entrega de bens ou prestação de serviços tributável a título oneroso. Em caso de incumprimento pelos sujeitos passivos das obrigações decorrentes da ZDDS, a lei prevê dois tipos de medidas. Por um lado, a aplicação de medidas administrativas coercivas (abreviadamente: PAM) e, por outro, sanções administrativas (no caso em apreço, uma coima). Em conformidade com o Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-97/21, as medidas coercivas administrativas são consideradas medidas com carácter repressivo (designadas para efeitos da presente apresentação por «sanção inadequada»).
- 11 A imposição, a impugnação e a execução destes dois tipos de medidas estão sujeitas a regras processuais diferentes. As que estão relacionadas com a aplicação

de uma sanção pecuniária obedecem à lógica e às regras do direito processual penal. A aplicação da chamada sanção inadequada rege-se pelas regras do direito processual administrativo e (em caso de subsidiariedade comprovada), do direito processual civil.

- 12 A formação de julgamento conhece e tem em conta as conclusões jurídicas do Tribunal de Justiça da União Europeia enunciadas no Acórdão de 4 de maio de 2023 no processo C-97/21, em especial nos n.ºs 49 e 63.
- 13 O caso em apreço é regido pelos mesmos fundamentos jurídicos, mas difere da matéria de facto do caso acima referido, de modo a suscitar dúvidas na formação de julgamento chamada a pronunciar-se quanto à questão de saber se ambos os casos devem ser tratados da mesma forma estabelecida no Acórdão de 4 de maio de 2023 no processo C-97/21 para efeitos da aplicação do direito da União.
- 14 No que respeita à matéria de facto, a diferença essencial reside no facto de a recorrente no processo principal que deu origem ao Acórdão de 4 de maio de 2023 no processo C-97/21, se ter oposto à imposição que ordenava duas medidas (consideradas sanções pelo Tribunal de Justiça) por uma infração única: 1) Uma sanção inadequada – a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial», e 2) uma sanção pecuniária.
- 15 Exceto nesse caso, a sanção inadequada, a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial», também pode ser aplicada a mais do que uma infração, ou seja, a várias infrações da mesma natureza cometidas pela mesma pessoa.
- 16 O caso em apreço distingue-se do caso anteriormente decidido pelo Tribunal de Justiça pelo facto de, na sequência da auditoria efetuada durante um período financeiro de um mês, terem sido constatadas não apenas uma, mas 85 infrações individuais. Neste caso, a sanção inadequada, a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial» foi globalmente ordenada para todas as infrações apuradas por ocasião da auditoria.
- 17 No caso em apreço, a formação de julgamento chamada a pronunciar-se declara que a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial» não tem um carácter repressivo, mas sim limitativo, que visa limitar a dimensão dos danos causados aos interesses financeiros da União através da cessação temporária de uma atividade comercial que, devido às infrações constatadas pelos auditores, prejudica o sistema de cálculo do IVA durante um período prolongado.
- 18 Este entender assenta principalmente no artigo 22.º da ZANN, segundo o qual, por um lado, o efeito de medidas administrativas coercivas é dissuasivo, limitando e evitando as consequências negativas de infrações administrativas cometidas, mas, por outro, pode igualmente ser repressivo, como o Tribunal de Justiça declarou no seu Acórdão no processo C-97/21.

- 19 No caso em apreço, não foram registadas com o dispositivo de registo fiscal 85 vendas efetuadas no prazo de um mês. Segundo o direito nacional, qualquer omissão constitui uma infração distinta. Foi fixada uma sanção inadequada global para todas as infrações constatadas, a saber, a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial» por um período de catorze dias, sem examinar em pormenor cada uma das 85 infrações, incluindo a respetiva gravidade e a sua proporção na sanção inadequada global que constitui a medida de coação administrativa. Isto significa que uma individualização da proporção do montante da sanção em relação à gravidade de cada infração individual não é imposta por lei e que também não foi efetuada nesse processo já encerrado.
- 20 A própria sanção inadequada, a saber, a medida administrativa coerciva, foi executada. Por conseguinte, de um ponto de vista formal, à luz do que o Tribunal de Justiça decidiu no processo C-97/21, parece razoável considerar que o autor da infração já foi sancionado pela mesma infração e que, na falta de um mecanismo previsto na lei para coordenar a sanção inadequada já aplicada e a coima controvertida no processo principal, o tribunal não deve sancioná-lo novamente. Tal solução para a questão, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, no caso em apreço, que diz respeito à aplicação de uma medida administrativa coerciva contra 85 infrações individuais no total, violaria o artigo 325.º TFUE e o artigo 273.º da Diretiva 2006/112, uma vez que a sanção aplicada por cada infração não é individualizada e isso limita a possibilidade de verificar se é legal, justificada e proporcionada. Isto também não permite verificar se, em conformidade com o artigo 325.º, as medidas assim aplicadas revestem um caráter dissuasivo e têm o efeito de uma proteção efetiva para assegurar a cobrança exata do IVA e evitar a fraude, na aceção do artigo 273.º da Diretiva 2006/112.
- 21 Segundo o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se, uma sanção inadequada, a saber, a medida administrativa coerciva, não é adequada para atingir esses objetivos fundamentais, dado que tem duas faces e que o seu caráter principal não é repressivo, mas limitativo, e só em certos casos cumpre também funções repressivas.
- 22 Para fundamentar a sua posição, o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se precisa, do ponto de vista processual, o mecanismo e o âmbito da fiscalização exercida, segundo o direito nacional, sobre a injunção que aplica a sanção inadequada, a saber, uma medida administrativa coerciva.
- 23 Ao contrário do processo de impugnação da verdadeira sanção, que é inteiramente regido pelas normas do direito processual penal, em que devem ser provados o sujeito e o objeto da infração, os elementos subjetivos e objetivos da infração, a legalidade da natureza da pena e a dimensão da pena, a fiscalização jurisdicional em caso de impugnação da sanção inadequada, a saber, uma medida administrativa coerciva, abrange o seguinte: A aplicação de uma medida administrativa coerciva foi adotada por uma autoridade competente? Foi adotada na forma legal prescrita pela lei? O processo para a sua adoção foi respeitado de

uma forma que não limita a possibilidade de o recorrente invocar todos os seus argumentos e recolher todos os elementos de prova que considere pertinentes, sem restringir o seu direito de defesa? Os fundamentos de facto que levaram à adoção da injunção impugnada são reais e correspondem aos fundamentos jurídicos que justificam a sua adoção? A medida administrativa coerciva aplicada é proporcionada e justificada no seu montante? Os elementos dos aspetos objetivos e subjetivos da infração não são apreciados.

- 24 A título exaustivo, importa igualmente observar que, no âmbito da fiscalização da sanção inadequada aplicada, uma medida administrativa coerciva, o tribunal não dispõe de nenhuma possibilidade de reduzir ou de aumentar o período para o qual foi ordenada. No caso de a formação de julgamento considerar que a medida é desproporcionada, continua a ser a única possibilidade de anular a medida na sua totalidade, mas não pode adaptá-la/individualizá-la em função da gravidade da/das infração/infrações.
- 25 Em seguida, é essencial reconhecer que, mesmo que o tribunal considere que a medida aplicada é, em si mesma, equitativa e proporcionada, é possível anular a injunção, por exemplo, porque os requisitos formais da sua adoção não foram preenchidos, apesar de o infrator e a infração terem sido determinados.
- 26 Isto leva a formação de julgamento a questionar, por um lado, se tal anulação da medida administrativa coerciva aplicada pode ser qualificada de absolvição na aceção do artigo 50.º da Carta, o que impediria a realização de um segundo procedimento sancionatório na falta de um mecanismo de coordenação entre a sanção inadequada, uma medida administrativa coerciva, e as sanções pecuniárias previstas devido a um processo penal que não foi corretamente conduzido no respeito de todas as garantias e normas.
- 27 Por outro lado, o tribunal duvida igualmente que esta sanção inadequada global, a saber, uma medida administrativa coerciva, imposta por múltiplas infrações à disciplina orçamental da forma acima descrita, possa ser considerada uma primeira condenação na aceção do artigo 50.º da Carta, sem ter havido uma abordagem individual adequada da pena para cada uma das 85 infrações cometidas, e sem que tenham sido respeitadas todas as normas estabelecidas no processo penal de proteção do infrator, como a possibilidade de execução provisória da medida administrativa coerciva, o que viola diretamente a presunção de inocência consagrada no artigo 48.º, n.º 1, da Carta.
- 28 No caso que deu origem ao presente pedido de decisão prejudicial, há que apreciar a legalidade do processo que conduziu à imposição de uma sanção pecuniária ao infrator. Este processo, na medida em que evoluiu mais lentamente do que o procedimento administrativo de aplicação de uma sanção inadequada, ou seja, a medida administrativa coerciva, foi, do ponto de vista cronológico, o segundo processo instaurado contra o comerciante. Por conseguinte, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio examinar se a primeira sanção inadequada, a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento



comercial por um período de catorze dias», constitui uma «condenação» na aceção da Carta, ou seja, se foi conduzido um processo penal em sentido lato, se foi aplicada uma medida de natureza penal e se foi, de facto, decretada pelo mesmo ato. Esse exame constitui, pela sua natureza, a aplicação do critério «Engel», que é um algoritmo definido pelo TEDH no processo Engel e o. c. Países Baixos, que está consolidado na jurisprudência do TEDH e que foi plenamente adotado e desenvolvido pelo Tribunal de Justiça nos seus acórdãos (Bonda, C-489/10, n.º 37, Hans Åkerberg Fransson, C-617/10, entre outros).

- 29 Ao aplicar o referido critério, o órgão jurisdicional de reenvio começa por se perguntar se a tramitação do primeiro processo (no qual foi aplicada a sanção inadequada, ou seja, uma medida administrativa coerciva) correspondeu a um processo que, pela sua natureza, constitui um processo penal em sentido lato, uma vez que essa medida foi aplicada globalmente a todas as 85 infrações declaradas. Esta última não tem carácter individual, ou seja, não é aplicada a uma infração específica de entre as 85 infrações (como, por exemplo, no caso examinado pelo Tribunal de Justiça no Processo C-97/21) e não constitui, do ponto de vista jurídico, um cúmulo de 85 sanções inadequadas individuais sob a forma de medidas administrativas coercivas. Se essa sanção inadequada, ou seja, uma medida administrativa coerciva, for considerada uma sanção na aceção do Processo C-97/21, não seria individualizada em relação a cada infração cometida. Isso implicaria diretamente uma violação do princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 49.º, n.º 3, da Carta, segundo o qual as penas não devem ser desproporcionadas em relação ao delito penal, circunstância que nem esta formação de julgamento nem o próprio infrator podem apreciar no que respeita à sanção inadequada controvertida, ou seja, a medida administrativa coerciva, que foi aplicada a um total de 85 infrações.
- 30 Com efeito, o direito nacional não prevê qualquer possibilidade processual de cumular sanções administrativas. Pelo contrário, ao abrigo do artigo 18.º da ZANN, é aplicada a cada infração uma sanção própria.
- 31 Afinal, esta sanção inadequada, uma medida administrativa coerciva, não está incluída numa lista específica das penas aplicadas nem é tida em conta na apreciação de uma prática de infrações repetida ou sistemática, como é o caso das penas para delitos penais ou das sanções pecuniárias aplicadas no âmbito de processos penais administrativos como as que estão em causa nos processos principais.
- 32 Considerados no seu conjunto, todos os elementos expostos no presente caso podem dar a impressão de que, num caso como o do processo principal, em que uma medida administrativa coerciva foi aplicada a um total de 85 infrações sem que a dimensão da medida aplicada para cada infração seja individualizada, a função cautelar da medida administrativa coerciva, que limita às constatações iniciais o montante do IVA não registado e não contabilizado, não se sobrepõe simplesmente ao seu carácter repressivo, mas constitui, na prática, a única forma de medida administrativa coerciva no processo principal concretamente exposto e

tem por único objetivo limitar a dimensão dos danos causados aos interesses financeiros da União.

- 33 A formação de julgamento chamada a pronunciar-se considera que, nesse caso, os órgãos jurisdicionais nacionais são competentes e devem exercer a sua competência para apreciar qual a forma de dualidade da medida foi aplicada em cada caso individual. Esta possibilidade processual está em plena conformidade com as indicações dadas pelo Tribunal de Justiça aos órgãos jurisdicionais nacionais no Acórdão Hans Åkerberg Fransson C-617/10.
- 34 O tribunal não põe em causa as considerações expostas no Acórdão proferido no processo C-97/21 relativas ao elevado grau de severidade da sanção inadequada, uma medida administrativa coerciva, em relação à infração pela qual foi aplicada no processo principal, que é objeto do Acórdão de 4 de maio de 2023 no processo C-97/21. Todavia, embora esta medida diga respeito a 85 infrações individuais relacionadas com o desvio ao registo de vendas e com a cobrança do IVA, ou seja, fazendo referência a um comportamento continuado e persistente que, segundo as constatações dos funcionários públicos, se manteve pelo menos durante um mês, esta medida não se afigura, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, excessivamente grave e desproporcionada para ser equiparada a uma medida de caráter repressivo, mas visa antes, como já exposto acima, limitar a extensão do prejuízo global causado ao erário da União Europeia pelas numerosas infrações administrativas constatadas.
- 35 Na hipótese de o Tribunal de Justiça acolher a posição acima exposta e partilhar da opinião do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual a sanção inadequada aplicada a todas as 85 infrações administrativas, sob a forma de uma medida administrativa coerciva que não individualiza a gravidade de cada infração individual e a dimensão da medida administrativa coerciva para cada infração, não constitui uma «condenação» em sentido lato, há que considerar, tendo em conta o princípio *ne bis in idem*, que não existe qualquer obstáculo processual a que o órgão jurisdicional de reenvio conheça do processo penal administrativo que lhe foi submetido em segunda instância e aplicar uma sanção pecuniária na hipótese de concluir que a sociedade cometeu a infração controvertida.
- 36 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 325.º TFUE, o artigo 273.º da Diretiva 2006/112 e o artigo 50.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que não obstam a uma regulamentação nacional nos termos da qual a medida administrativa coerciva global «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial» pode ser ordenada por múltiplas infrações a obrigações fiscais, quando esta se destina unicamente a limitar os efeitos negativos, incluindo a extensão dos danos causados aos interesses financeiros da União Europeia, mas não a punir o infrator, embora essa medida não restrinja a possibilidade de instaurar contra o mesmo infrator, a respeito de cada uma dessas infrações, processos autónomos de caráter repressivo destinados a impor ao sujeito passivo uma pena sob a forma de uma «sanção pecuniária», cabendo ao juiz nacional examinar e determinar caso a caso qual das

duas finalidades – preventiva ou repressiva, é prosseguida pela sanção inadequada global, a medida administrativa coerciva «selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial», imposta anteriormente?

- 37 Na hipótese de o Tribunal de Justiça responder afirmativamente a esta questão num caso como o do processo principal, o tribunal deverá examinar o mérito do litígio administrativo. Nesse caso, a formação de julgamento deve examinar a legalidade da sanção aplicada pela autoridade dotada do poder sancionatório administrativo (se o tribunal apurar que a infração foi cometida).
- 38 A fundamentação do Acórdão de 4 de maio de 2023 no Processo C-97/21 já indica que a sanção pecuniária prevista para a infração em causa demonstra severidade (v. n.º 48 do acórdão). Todavia, na medida em que se trata, no caso em apreço, de uma venda não registada no montante de 30,00 BGN e que, por conseguinte, o IVA do valor da venda, de 9 % não foi cobrado, ou seja, 2,70 BGN, o montante mínimo da sanção pecuniária previsto na lei é pertinente para a formação de julgamento chamada a pronunciar-se. Este ascende, para as pessoas coletivas, a 500,00 BGN.
- 39 Por um lado, importa observar que se trata da prática de uma infração pela simples prática de uma omissão, a saber, a «não emissão de um talão de caixa», que não está relacionada com a extensão dos danos causados aos interesses financeiros da União. Por outro lado, é precisamente o montante do IVA não faturado e não pago que constitui um dos elementos de referência essenciais na apreciação da gravidade da pena, uma vez que determina o montante do IVA que foi objeto de evasão e não cobrado em cumprimento da obrigação decorrente do artigo 325.º TFUE e do artigo 273.º da Diretiva 2006/112, que permitem, a nível estatal, todos os meios para a sua cobrança e para limitar os efeitos prejudiciais de qualquer atividade ilegal lesiva dos interesses financeiros da União.
- 40 Em complemento do que precede, importa recordar o artigo 18.º da ZANN, que impõe à autoridade dotada do poder sancionatório administrativo que aplique, por cada infração, uma pena distinta que deve ser cumprida separadamente. Isto significa que a lei não tem em conta o efeito global de uma série de sanções que podem ser aplicadas a um infrator. Neste sentido, não está prevista qualquer figura jurídica como o «cúmulo» de penas, à semelhança do que sucede no processo penal.
- 41 Atento o exposto no número anterior, afigura-se desproporcionado à formação de julgamento, à luz do artigo 49.º, n.º 3, da Carta, que uma tal figura jurídica de cúmulo de penas esteja prevista para efeitos de justiça penal, que sanciona atividades ilícitas mais graves, a saber, delitos penais, mas não esteja prevista para infrações de menor gravidade, tratadas segundo o procedimento previsto na ZANN, como no caso em apreço. Isto implica o risco de aplicar uma pena desproporcionada em termos de natureza e de montante, fixada em relação à importância dos danos causados aos interesses financeiros da União, sem possibilidade de proceder a uma apreciação completa e realista da gravidade da

pena em relação à infração concreta. Isto é igualmente contrário ao artigo 47.º, primeiro parágrafo, da Carta, na medida em que o infrator não dispõe de nenhuma via de recurso efetiva que lhe permita obter uma pena adequada para o efeito negativo cumulativo de todas as 85 infrações administrativas.

- 42 O facto de a figura jurídica referida no número acima não existir enquanto possibilidade de individualização das sanções pecuniárias nos casos administrativos afigura-se ainda mais grave, tendo em conta o facto de as regras processuais da ZANN não permitirem à formação de julgamento, a quem foi submetido o processo, fixar uma sanção pecuniária inferior ao montante mínimo previsto por lei, quando esse montante mínimo tem simultaneamente um valor nominal não negligenciável. No caso em apreço, estas circunstâncias podem conduzir à aplicação de 85 sanções pecuniárias no total, de um montante mínimo de 500,00 BGN, cujo efeito sancionatório global ascende a 42 500,00 BGN, montante este que contribuiria certamente para a insolvência do infrator em vez de lhe imprimir um efeito dissuasor e reparador.
- 43 Segundo a formação de julgamento, a sanção prevista, no montante de 500,00 BGN, afigura-se, no âmbito de uma análise comparativa, desproporcionada à luz do IVA que foi objeto de evasão, que ascende, como exposto acima, a 2,70 BGN. Do mesmo modo afigura-se desproporcionado o montante global da sanção acima referido para o conjunto das 85 infrações em relação ao montante total do IVA não registado do conjunto das 85 infrações, que ascende a 268,02 BGN.
- 44 Por outro lado, a ausência total de aplicação de sanções repressivas de qualquer natureza e de qualquer montante, devido ao caráter menor de cada infração individual também não contribui para a realização dos efeitos e do cumprimento das missões impostas aos Estados-Membros pelo artigo 325.º TFUE e pelo artigo 273.º da Diretiva 2006/112, tanto mais que se trata, no caso em, apreço, de uma atividade ilegal continuada e persistente, cuja continuação diária foi comprovada em relação a um período de, pelo menos, um mês.
- 45 Pelas razões acima expostas, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se uma ordem jurídica, como a que está em causa no processo principal, que prevê um limite mínimo sancionatório considerável para as infrações cujos efeitos prejudiciais para os interesses financeiros da União sejam cem vezes inferiores à sanção prevista, sem que permita aplicar uma sanção inferior ao mínimo previsto por lei ou uma sanção global com um limite máximo da natureza e do montante da sanção para todas as infrações cometidas pelo comerciante antes de ter sido condenado pela primeira vez através de um ato jurídico administrativo definitivo ou de um ato judicial definitivo, é contrária ao princípio da proporcionalidade na aceção do artigo 49.º, n.º 3, da Carta.
- 46 Por último, na hipótese de o Tribunal de Justiça considerar o contrário, ou seja, que a medida administrativa coerciva aplicada em relação a todas as 85 infrações constitui uma «condenação» em sentido lato, ou seja, se esta medida

administrativa coerciva for considerada uma sanção na aceção do Acórdão proferido no Processo C-97/21 e se não houver uma individualização relativamente a cada uma das infrações cometidas, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se isso não é diretamente contrário ao princípio da proporcionalidade da pena em relação às infrações cometidas, consagrado no artigo 49.º, n.º 3 da Carta, nos termos da qual as penas não devem ser desproporcionadas em relação à infração, circunstância que nem a formação de julgamento chamada a pronunciar-se nem o próprio infrator podem apreciar em relação a uma sanção inadequada, a medida administrativa coerciva, aplicada a um total de 85 infrações. A inexistência de um mecanismo de defesa relativamente a cada infração individual pela qual esta sanção inadequada conjunta, na forma da medida administrativa coerciva, está prevista leva a formação de julgamento a concluir que o artigo 47.º, primeiro parágrafo, da Carta é igualmente violado, uma vez que os procedimentos assim previstos não garantem o direito do recorrente a uma via de recurso efetiva e a um processo equitativo.

DOCUMENTO DE TRABALHO