Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

5 de dezembro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo — Diretiva (UE) 2015/849 — Âmbito de aplicação — Artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a) — Entidade obrigada — Conceito de "técnicos de contas externos" — Serviços de contabilidade prestados, a título acessório, a sociedades coligadas com o prestador»

No processo C-3/24,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Augstākā tiesa (Senāts) (Supremo Tribunal, Letónia), por Decisão de 4 de janeiro de 2024, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de janeiro de 2024, no processo

«MISTRAL TRANS» SIA

contra

Valsts ieņēmumu dienests,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de Secção, T. von Danwitz, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Primeira Secção, A. Kumin (relator), I. Ziemele e S. Gervasoni, juízes,

advogado-geral: P. Pikamäe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo Letão, por E. Bārdiņš, J. Davidoviča e K. Pommere, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por C. Auvret, G. von Rintelen e I. Rubene, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: letão.

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), e do artigo 58.º, n.º 1, da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e que revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão (JO 2015, L 141, p. 73).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a «MISTRAL TRANS» SIA (a seguir «Mistral Trans») à Valsts ieņēmumu dienests (Administração Tributária do Estado, Letónia) (a seguir «VID») a respeito de uma coima aplicada à Mistral Trans por infrações às disposições nacionais relativas à prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do considerando 1 da Diretiva 2015/849:

«Os fluxos de dinheiro ilícito podem prejudicar a integridade, a estabilidade e a reputação do setor financeiro e ameaçar o mercado interno da União e o desenvolvimento internacional. O branqueamento de capitais, o financiamento do terrorismo e o crime organizado permanecem problemas significativos que deverão ser tratados ao nível da União. A acrescer à intensificação do desenvolvimento de uma abordagem baseada no direito penal à escala da União, a prevenção orientada e proporcionada do uso do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo é indispensável e pode produzir resultados complementares.»

4 O artigo 1.º, n.os 1 e 2, desta diretiva prevê:

«1. A presente diretiva visa prevenir a utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais e de financiamento do terrorismo.

2. Os Estados-Membros devem assegurar a proibição do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo.»

5 O artigo 2.º, n.º 1, da referida diretiva, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, dispõe:

«A presente diretiva é aplicável às seguintes entidades obrigadas:

1) Instituições de crédito;

2) Instituições financeiras;

3) As seguintes pessoas singulares ou coletivas, no exercício das suas atividades profissionais:
a) Auditores, técnicos de contas externos e consultores fiscais;

[…]»

6 O artigo 58.º, n.º 1, da Diretiva 2015/849 prevê:

«Os Estados-Membros asseguram que as entidades obrigadas podem ser responsabilizadas por violação das disposições nacionais de transposição da presente diretiva nos termos do presente artigo e dos artigos 59.º a 61.º Quaisquer sanções ou medidas supervenientes devem ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas.»

Direito letão

7 A Noziedzīgi iegūtu līdzekļu legalizācijas un terorisma un proliferācijas finansēšanas novēršanas likums (Lei sobre a Prevenção do Branqueamento de Capitais e do Financiamento do Terrorismo e da Proliferação Nuclear), de 17 de julho de 2008 (*Latvijas Vēstnesis*, 2008, n.º 116), foi alterada para efeitos, nomeadamente, de transposição da Diretiva 2015/849 para a ordem jurídica letã.

8 Esta lei, na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Lei sobre a Prevenção»), prevê, no seu artigo 3.º, n.º 1, ponto 3, que entre as entidades obrigadas por ela abrangidas se encontram os técnicos de contas externos.

9 O artigo 77.º, n.º 3, da referida lei dispõe:

«A autoridade de supervisão e de controlo, ao estabelecer as sanções e o tipo e alcance das medidas de supervisão em conformidade com o n.º 1 do presente artigo, tem em conta todas as circunstâncias pertinentes, nomeadamente:

1) a gravidade, a duração e o caráter sistemático da infração;

2) o grau de responsabilidade da pessoa singular ou coletiva;

3) a situação financeira da pessoa singular ou coletiva (volume do rendimento anual da pessoa singular responsável ou volume de negócios anual total da pessoa coletiva responsável e outros fatores com impacto na situação financeira);

4) o lucro obtido pela pessoa singular ou coletiva em consequência da infração, na medida em que possa ser calculado;

5) as perdas sofridas por terceiros em consequência da infração, na medida em que possam ser determinadas;

6) o nível de cooperação da pessoa singular ou coletiva considerada responsável com a autoridade de supervisão e de controlo;

7) as infrações anteriormente cometidas pela pessoa singular ou coletiva em matéria de prevenção do branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo e da proliferação nuclear, bem como sanções internacionais ou nacionais.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Em 8 de outubro de 2013, a Mistral Trans, uma empresa cuja atividade principal consiste no transporte de mercadorias, notificou a VID de que tinha começado a prestar serviços externalizados de contabilidade.

11 Em 10 de abril de 2018, a VID efetuou uma inspeção para avaliar o cumprimento, pela Mistral Trans, das disposições em matéria de luta contra o branqueamento de capitais, na sequência da qual formulou recomendações destinadas a corrigir as deficiências detetadas.

12 Em 16 de maio de 2019, a VID procedeu a uma nova inspeção e detetou deficiências no sistema de controlo interno da Mistral Trans, relativas, nomeadamente, à avaliação dos riscos, às medidas de vigilância dos clientes, à falta de revisão periódica das políticas e dos procedimentos, bem como à inexistência de um procedimento de destruição de documentos.

13 Consequentemente, por Decisão de 12 de junho de 2019, confirmada por Decisão de 15 de agosto de 2019, a VID aplicou à Mistral Trans uma coima de 5 000 euros, tendo em conta a natureza, o objeto e a duração das infrações constatadas, a situação financeira da sociedade e o facto de a Mistral Trans não ter tentado dar cumprimento às recomendações formuladas pela VID na sequência da sua inspeção de 10 de abril de 2018.

14 A Mistral Trans interpôs recurso da Decisão de 15 de agosto de 2019 da VID no Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia). No seu recurso, alegou, nomeadamente, que os serviços externalizados de contabilidade foram prestados apenas a três sociedades coligadas, observando que a Mistral Trans e essas sociedades coligadas têm administradores, acionistas e beneficiários efetivos idênticos. O modelo de contabilidade foi escolhido com o único objetivo de poupar recursos e de evitar a compra de licenças de programas informáticos de contabilidade distintos para cada sociedade. Além disso, na sequência da Decisão da VID de 12 de junho de 2019, a contabilidade foi reorganizada, de modo que, desde 2 de julho de 2019, a contabilidade de todas as sociedades coligadas passou a ser realizada autonomamente.

15 Por Acórdão de 29 de outubro de 2020, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) negou provimento ao recurso interposto pela Mistral Trans. A este respeito, considerou que, por força do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, esta é aplicável aos técnicos de contas externos, sem que seja pertinente a questão de saber quem são os destinatários do serviço externalizado de contabilidade. O direito letão em matéria de luta contra o branqueamento de capitais também não prevê nenhuma disposição mais vantajosa para as pessoas coligadas. Assim, segundo este órgão jurisdicional, foi com razão que a VID concluiu que a Mistral Trans tinha violado as disposições relativas ao branqueamento de capitais.

16 Por outro lado, no que respeita à determinação da sanção, o Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional) constatou que a VID tinha tido em conta as circunstâncias mencionadas no artigo 77.º, n.º 3, da Lei sobre a Prevenção, em especial a gravidade da infração e a sua duração, o grau de responsabilidade e a situação financeira da Mistral Trans, bem como a cooperação com

a autoridade de supervisão e de controlo. A coima de 5 000 euros aplicada à Mistral Trans era, portanto, adequada à natureza das infrações cometidas e proporcionada à situação financeira desta sociedade e à lesão infligida aos interesses económicos nacionais.

17 A Mistral Trans interpôs recurso de cassação deste acórdão para o Augstākā tiesa (Senāts) (Supremo Tribunal, Letónia), que é o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que a coima aplicada era desproporcionada.

18 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, em primeiro lugar, importa determinar se o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849 se aplica igualmente aos casos em que os serviços de contabilidade são prestados exclusivamente a sociedades coligadas com o prestador.

19 A este respeito, o órgão jurisdicional considera que, de um modo geral, os técnicos de contas externos devem ser considerados pessoas cujas atividades estão expostas a um risco bastante elevado de branqueamento de capitais. Além disso, deduz de uma interpretação literal do termo «técnico de contas externo», que figura no artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, que esta última não é aplicável a todo e qualquer contabilista, mas apenas àqueles cujas atividades profissionais são organizadas fora da empresa à qual são prestados os serviços de contabilidade.

20 No caso em apreço, a VID considerou que era desprovida de pertinência a circunstância de a atividade principal da Mistral Trans nunca ter estado relacionada com a prestação de serviços de contabilidade e de o modelo concreto de contabilidade entre pessoas coligadas ter sido concebido para economizar recursos. Ora, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à justeza desta posição da VID.

21 Com efeito, tanto no direito da concorrência como no direito dos auxílios de Estado, as empresas coligadas podem ser consideradas uma empresa única. Parece duvidoso que a prestação de serviços de contabilidade nestas empresas coligadas esteja exposta a um maior risco de branqueamento de capitais do que a contabilidade que é organizada internamente numa empresa que recorre a contabilistas que sejam trabalhadores por conta de outrem.

22 Do mesmo modo, a aplicabilidade da Diretiva 2015/849 à presente situação é também discutível devido a considerações relativas ao efeito útil desta diretiva, uma vez que tanto a Mistral Trans como as sociedades às quais esta prestava serviços de contabilidade são todas controladas pelas mesmas pessoas. Nestas condições, a possibilidade de um prestador de serviços de contabilidade cumprir de forma independente e integral as obrigações que lhe são impostas e, por conseguinte, a própria possibilidade de alcançar os objetivos da referida diretiva parecem duvidosas.

23 Em segundo lugar, na hipótese de o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849 ser aplicável, incluindo nos casos em que os serviços de contabilidade são prestados a pessoas coligadas com o prestador, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que, em conformidade com o artigo 58.º, n.º 1, desta diretiva, os Estados-Membros asseguram que as entidades obrigadas podem ser responsabilizadas por violação das disposições nacionais de transposição da referida diretiva, devendo quaisquer sanções ou medidas supervenientes ser eficazes, proporcionadas e dissuasivas. A este respeito, importa esclarecer se o facto de o serviço de contabilidade só ser prestado a partes coligadas com o prestador deve ser tido em conta para determinar a sanção adequada.

24 Nestas condições, o Augstākā tiesa (Senāts) (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o conceito de "técnico de contas externo" constante do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva [2015/849] ser interpretado no sentido de que também é aplicável às situações em que os serviços de contabilidade apenas são prestados às pessoas coligadas com o técnico de contas externo?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve o artigo 58.º, n.º 1, da Diretiva [2015/849] ser interpretado no sentido de que, no contexto da proporcionalidade da sanção aplicada, é pertinente o facto de:
[a)] o serviço de contabilidade apenas ser prestado às pessoas coligadas com quem o presta;
[b)] a escolha de confiar o serviço de contabilidade a um técnico de contas externo depender de considerações de eficiência no âmbito de um grupo de empresas coligadas, e não ser determinada por critérios decorrentes da legislação ou baseados na realidade económica?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

25 A título preliminar, importa recordar que a Diretiva 2015/849 tem por objetivo principal, como resulta do seu título e do seu artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, a prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo (Acórdão de 18 de abril de 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, n.º 31 e jurisprudência referida).

26 Mais especificamente, as disposições da Diretiva 2015/849, que têm um caráter preventivo, visam criar, a partir de uma abordagem baseada no risco, um conjunto de medidas preventivas e dissuasivas para lutar eficazmente contra o branqueamento de capitais e o financiamento do terrorismo, para evitar, como resulta do considerando 1 desta diretiva, que fluxos de dinheiro ilícito possam prejudicar a integridade, a estabilidade e a reputação do setor financeiro da União, e ameaçar o seu mercado interno e o desenvolvimento internacional (Acórdão de 18 de abril de 2024, Citadeles nekustamie īpašumi, C-22/23, EU:C:2024:327, n.º 32 e jurisprudência referida).

27 A este respeito, o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2015/849 enumera as entidades às quais, em razão da sua participação na execução de uma operação ou de uma atividade de natureza financeira, esta diretiva é aplicável. Entre essas entidades figuram, como prevê o ponto 3, alínea a), desta disposição, os técnicos de contas externos, no exercício das suas atividades profissionais.

28 Além disso, o artigo 58.º, n.º 1, da Diretiva 2015/849 prevê que os Estados-Membros asseguram que as entidades obrigadas podem ser responsabilizadas por violação das disposições nacionais de transposição desta diretiva.

29 No caso em apreço, o litígio no processo principal tem por objeto a verificação da existência de uma violação, pela Mistral Trans, das disposições da Lei sobre a Prevenção, suscetível de dar lugar à aplicação de uma sanção.

30 Nestas condições, há que entender a primeira questão no sentido de que visa saber se uma sociedade como a Mistral Trans deve, atendendo à natureza das suas atividades, ser considerada uma «entidade obrigada» e, mais especificamente, abrangida pelo conceito de «técnicos de contas externos», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849.

31 Não estando o conceito de «técnicos de contas externos» definido na Diretiva 2015/849, a determinação do seu significado e do seu alcance deve fazer-se de acordo com o seu sentido habitual na linguagem comum, tendo em conta o contexto em que é utilizado e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., por analogia, Acórdão de 1 de outubro de 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, n.º 29 e jurisprudência referida).

32 No que respeita, por um lado, à expressão «técnicos de contas», verifica-se que, em certas versões linguísticas do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, como as versões alemã («*Buchprüfer*»), francesa («*experts-comptables*»), romena («*experți contabili*») ou sueca («*revisorer*»), os termos utilizados referem-se a pessoas pertencentes a uma profissão regulamentada cuja atividade consiste, nomeadamente, em organizar, verificar, apreciar ou corrigir as contabilidades. Em contrapartida, o alcance dos termos utilizados noutras versões linguísticas, como as versões letã («*grāmatveži*»), espanhola («*contables*»), inglesa («*accountants*») ou neerlandesa («*accountants*»), é mais amplo, uma vez que estes se referem mais genericamente às pessoas que têm por atividade a elaboração, a gestão e o controlo das contas, nomeadamente, das contas de empresas.

33 No que respeita, por outro lado, à utilização do termo «externos» no artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, há que considerar que este visa excluir expressamente das obrigações previstas por esta diretiva os técnicos de contas «internos», ou seja, as pessoas que, como os contabilistas por conta de outrem, não prestam serviços de contabilidade a terceiros de maneira independente. Segundo as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o significado do termo utilizado na versão letã deste artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a) («*ārštata*») reflete, em substância, esta interpretação.

34 Daqui resulta que o conceito de «técnicos de contas externos», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, tem por objeto as pessoas singulares ou coletivas cuja atividade profissional consiste em prestar a terceiros, de maneira independente, serviços de contabilidade, tais como a elaboração, a gestão ou o controlo das contas.

35 Esta interpretação é corroborada pelo contexto em que se inscreve esta disposição. Com efeito, como foi recordado no n.º 27 do presente acórdão, o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2015/849 enumera, nos seus pontos 1 a 3, as entidades às quais esta se aplica, denominadas «entidades obrigadas». Estas entidades são, de acordo com o ponto 1, as instituições de crédito, de acordo com o ponto 2, as instituições financeiras e, de acordo com o ponto 3, as pessoas singulares ou coletivas referidas neste ponto, no exercício das suas atividades profissionais.

36 Mais especificamente, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, esta aplica-se aos auditores, técnicos de contas externos e consultores fiscais.

37 O alargamento do âmbito de aplicação das disposições em matéria de luta contra o branqueamento de capitais a estas últimas pessoas remonta à Diretiva 2001/97/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 4 de dezembro de 2001, que altera a Diretiva 91/308/CEE do Conselho relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais (JO 2001, L 344, p. 76), cujo considerando 15 enuncia que «[a]s

obrigações […] em matéria de identificação de clientes, manutenção de registos e notificação de transações suspeitas devem ser alargadas a um número limitado de atividades e profissões, cuja vulnerabilidade no domínio do branqueamento de capitais tem sido patente».

38 Ora, o facto de o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849 ter por objeto, além dos técnicos de contas externos, os auditores e os consultores fiscais, sugere que esta disposição diz respeito aos membros de profissões específicas, ou seja, a pessoas cuja atividade profissional consiste em prestar a terceiros, de maneira independente, serviços, respetivamente, de contabilidade, de auditoria e de consultoria jurídica em matéria fiscal.

39 À luz destas considerações, o conceito de «técnicos de contas externos» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849, refere-se a pessoas singulares ou coletivas cuja atividade profissional consiste em prestar a terceiros, de maneira independente, serviços de contabilidade, tais como a elaboração, a gestão ou o controlo das contas. Em contrapartida, não está abrangida por este conceito uma pessoa coletiva que assegura a contabilidade de sociedades com ela coligadas, numa perspetiva de mutualização dos recursos.

40 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a Mistral Trans, que exerce uma atividade de transporte de mercadorias, prestou serviços de contabilidade a sociedades coligadas com administradores, acionistas e beneficiários efetivos idênticos aos seus, com o único objetivo de economizar recursos e evitar a compra de licenças de programas informáticos contabilísticos para cada sociedade. Tendo em conta a interpretação exposta no n.º 39 do presente acórdão, e sem prejuízo das verificações que incumbem ao órgão jurisdicional de reenvio, uma empresa deste tipo não parece estar abrangida pela qualificação de «revisor de contas externo», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849.

41 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva 2015/849 deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «técnicos de contas externos», na aceção desta disposição, tem por objeto as pessoas singulares ou coletivas cuja atividade profissional consiste em prestar a terceiros, de maneira independente, serviços de contabilidade, tais como a elaboração, a gestão ou o controlo das contas. Em contrapartida, não está abrangida por este conceito uma pessoa coletiva que assegura, numa perspetiva de mutualização dos recursos, a contabilidade de sociedades com ela coligadas.

Quanto à segunda questão

42 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que examinar a segunda questão.

Quanto às despesas

43 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

O artigo 2.º, n.º 1, ponto 3, alínea a), da Diretiva (UE) 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de maio de 2015, relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro

para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e que revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão,

deve ser interpretado no sentido de que:

o conceito de «técnicos de contas externos», na aceção desta disposição, tem por objeto as pessoas singulares ou coletivas cuja atividade profissional consiste em prestar a terceiros, de maneira independente, serviços de contabilidade, tais como a elaboração, a gestão ou o controlo das contas. Em contrapartida, não está abrangida por este conceito uma pessoa coletiva que assegura, numa perspetiva de mutualização dos recursos, a contabilidade de sociedades com ela coligadas.

Assinaturas