Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
apresentadas em 13 de fevereiro de 2025 [1]

Processo C-733/23

«Beach and bar management» EOOD
contra
Nachalnik na otdel «Operativni deynosti» — Burgas

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Administrativen sad — Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas, Bulgária)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 273.º — Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia — Artigo 50.º — Princípio *ne bis in idem* — Omissão da obrigação de emissão de talões de caixa — Selagem de estabelecimento — Cúmulo de sanções pela mesma infração — Princípio da proporcionalidade»

1. No litígio que deu origem ao presente pedido de decisão prejudicial, é debatida a legalidade de 85 sanções pecuniárias que foram aplicadas pela autoridade tributária búlgara a uma sociedade por outras tantas infrações da regulamentação nacional relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

2. As sanções pecuniárias controvertidas podem ser, em abstrato, qualificadas de medidas que visam garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude (artigo 273.º da Diretiva 2006/112/CE) [2].

3. A autoridade tributária, além de ter aplicado à empresa essas sanções, ordenou a selagem do estabelecimento comercial no qual as infrações tinham sido cometidas. Ao contrário do que ocorre no processo Ati-19 [3], no presente reenvio prejudicial não é submetida nenhuma questão prejudicial relativa à medida de selagem, considerada por si só.

4. Em síntese, o tribunal de reenvio pretende saber se é compatível com o artigo 50.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») uma legislação nacional que permite a aplicação de sanções pecuniárias por infrações que foram objeto de uma medida de selagem já executada.

[1] Língua original: espanhol.

[2] Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva IVA»).

[3] Processo no qual apresento, nesta mesma data, as minhas conclusões (C-605/23).

I. Quadro jurídico

A. Direito da União. Diretiva IVA

5. Por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), estão sujeitas ao IVA «[a]s entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

6. O artigo 273.º 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.

A faculdade prevista no primeiro parágrafo não pode ser utilizada para impor obrigações de faturação suplementares às fixadas no Capítulo 3.»

B. Direito nacional

1. Lei do IVA [4]

7. O artigo 118.º, n.º 1, na versão aplicável aos factos em causa no processo principal, indica:

«Qualquer pessoa registada ou não para efeitos da presente lei é obrigada a registar e a consignar por escrito as entregas e as vendas que realizou num estabelecimento comercial através da emissão de um talão fiscal de caixa produzido por um aparelho fiscal de registo (recibo de caixa) ou de um talão de caixa produzido por um sistema automático integrado de gestão da atividade comercial (recibo de sistema), independentemente de ser ou não solicitado outro comprovativo fiscal. O destinatário deve receber o recibo de caixa ou o recibo de sistema e conservá-lo até abandonar o estabelecimento».

8. O artigo 185.º, n.ºs 1 e 2, prevê:

«(1) A não emissão de um dos comprovativos referidos no artigo 118.º, n.º 1, é punida, para as pessoas singulares que não sejam comerciantes, com uma coima de 100 a 500 levs búlgaros [BGN] e, para as pessoas coletivas e comerciantes individuais, com uma sanção pecuniária de 500 a 2000 BGN.

(2) Fora dos casos previstos no n.º 1, quem cometer ou permitir cometer uma das infrações previstas no artigo 118.º ou num ato normativo de aplicação deste artigo é punido com uma coima de 300 a 1000 BGN, para as pessoas singulares que não sejam comerciantes, ou com uma sanção pecuniária de 3000 a 10000 BGN, para as pessoas coletivas e comerciantes individuais. Se a infração não tiver por efeito a não indicação das receitas fiscais, são aplicadas as sanções previstas no n.º 1».

[4] Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado), de 21 de julho de 2006 (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, p. 8; a seguir «Lei do IVA»).

9. O artigo 186.º da Lei do IVA enuncia:

«(1) A medida administrativa coerciva de selagem de instalações comerciais por um período máximo de 30 dias, independentemente das coimas ou sanções pecuniárias previstas, aplica-se à pessoa que:

1. não proceder:

a) à emissão de um comprovativo de venda, em conformidade com o artigo 118.º;

[…]

(3) A medida administrativa coerciva prevista no n.º 1 é aplicada mediante injunção fundamentada do serviço de receitas ou por um funcionário autorizado por esse serviço.

(4) A injunção referida no n.º 3 é suscetível de recurso em conformidade com o procedimento previsto no Código do Procedimento Administrativo».

10. Segundo o artigo 187.º, n.os 1 e 4:

«(1) Em caso de aplicação da medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, é igualmente proibido o acesso ao local ou às instalações da pessoa e os bens presentes nessas instalações e nos armazéns contíguos são retirados pela pessoa ou pelo seu mandatário. […]

[…]

(4) A pedido do infrator e desde que este prove o pagamento da totalidade da coima ou da sanção pecuniária, a autoridade põe termo à medida administrativa coerciva que aplicou. O levantamento dos selos está sujeito a uma obrigação de cooperação por parte do infrator. Em caso de reincidência, o levantamento dos selos apostos no estabelecimento não é autorizado antes do termo do prazo de um mês após a aposição dos selos».

11. O artigo 188.º [5] tem a seguinte redação:

«(1) A medida administrativa coerciva prevista no artigo 186.º, n.º 1, está sujeita a execução provisória em conformidade com o disposto no artigo 60.º, n.os 1 a 7, do Código do Procedimento Administrativo.

(2) A decisão do tribunal é irrecorrível».

12. O artigo 193.º indica:

«(1) A Lei das Infrações e Sanções Administrativas regula a verificação da prática de infrações à presente lei e aos atos normativos de aplicação da mesma, a adoção e a execução das decisões que aplicam sanções administrativas, bem como os recursos de que estas decisões podem ser objeto.

[5] Na versão aplicável no presente caso, conforme alterada e publicada no DV n.º 100, de 20 de dezembro de 2019.

(2) A verificação da prática de infrações incumbe aos serviços de receitas, sendo as decisões que aplicam sanções administrativas são adotadas pelo diretor executivo da Agência Nacional das Receitas Públicas ou pelo funcionário que estiver autorizado para o efeito».

2. Código do Procedimento Administrativo [6]

13. Por força do artigo 6.º, n.º 5, na versão aplicável aos factos em causa no processo principal, as autoridades administrativas devem abster-se de adotar atos e comportamentos suscetíveis de causar danos manifestamente desproporcionados ao objetivo prosseguido.

14. O artigo 60.º dispõe:

«(1) O ato administrativo contém um despacho relativo à sua execução provisória quando a vida ou a saúde dos cidadãos assim o exija, para proteger interesses particularmente importantes do Estado ou do público, quando a execução da decisão possa ser frustrada ou consideravelmente obstaculizada, ou se a mora na execução puder provocar danos graves ou dificilmente reparáveis, ou ainda a pedido de uma das partes, para proteger um interesse particularmente importante dessa parte. Nesta última hipótese, a autoridade administrativa exige a correspondente garantia.

(2) O despacho de execução provisória deve ser fundamentado.

[…]

(5) O despacho que autoriza ou recusa a execução provisória pode ser objeto de recurso judicial por intermédio da autoridade administrativa no prazo de três dias a contar da notificação do despacho, quer o ato administrativo tenha ou não sido objeto de recurso.

(6) O recurso deve ser apreciado o mais rapidamente possível em conferência, sem notificação de cópias do recurso às partes. O recurso não suspende a execução provisória, mas o tribunal pode suspender a execução provisória até se pronunciar definitivamente sobre o recurso.

(7) Em caso de anulação do despacho recorrido, o tribunal decide do mérito da causa. Se a execução provisória for anulada, a autoridade administrativa repõe a situação que existia anteriormente à execução.

(8) O despacho do tribunal pode ser objeto de recurso».

15. Nos termos do artigo 128.º, n.º 1, ponto 1, os tribunais administrativos são competentes para conhecer dos processos destinados a obter, nomeadamente, a reforma ou a anulação de atos administrativos.

16. O artigo 166.º tem a seguinte redação:

«(1) O recurso suspende a execução do ato administrativo.

(2) Em cada fase processual, até à transição em julgado da sentença, o tribunal pode, a pedido do requerente, suspender a execução provisória, autorizada por despacho definitivo da autoridade de

[6] Administrativnoprotsetsualen kodeks (Código do Procedimento Administrativo) (DV n.º 30, de 11 de abril de 2006; a seguir «CPA»).

que emana o ato referido no artigo 60.º, n.º 1, se a execução provisória for suscetível de causar ao requerente danos graves ou dificilmente reparáveis. […]»

3. Lei das Infrações e Sanções Administrativas [7]

17. Nos termos do artigo 22.º, podem ser aplicadas medidas administrativas coercivas para evitar e fazer cessar as infrações administrativas e para evitar e eliminar as suas consequências prejudiciais.

18. O artigo 27.º, n.ºs 1, 2, 4 e 5, prevê:

«(1) A sanção administrativa é fixada em conformidade com as disposições da presente lei dentro dos limites previstos para a infração cometida.

(2) Na determinação da sanção, deve ser tida em conta a gravidade da infração, os motivos da sua prática e outras circunstâncias atenuantes e agravantes, bem como a situação patrimonial do infrator.

[…]

(4) Salvo nos casos previstos no artigo 15.º, n.º 2, as sanções aplicáveis às infrações não podem ser substituídas por sanções de natureza menos severa.

(5) Também não é autorizada a fixação da sanção abaixo da sanção mínima prevista, quer se trate de uma coima ou da privação temporária do direito de exercer uma determinada profissão ou atividade, exceto nos casos previstos na lei».

19. Em conformidade com o artigo 59.º, a decisão administrativa sancionatória pode ser objeto de recurso para o Rayonen sad (Tribunal de Primeira Instância, Bulgária) no prazo de 14 dias a contar da sua notificação.

II. Matéria de facto, litígio e questões prejudiciais

20. A «Beach and bar management» EOOD (a seguir «Beach and bar») é uma sociedade de responsabilidade limitada que gere um estabelecimento comercial (bar com restaurante).

21. Em 4 de agosto de 2022, a Administração Fiscal búlgara [8] realizou uma inspeção no estabelecimento comercial da Beach and bar, no decurso da qual:

– Constatou que existiam dois leitores de cartões e 85 recibos relativos a pagamentos com cartões de débito e de crédito, para o período compreendido entre 25 de junho de 2022 e 26 de julho de 2022.

– Verificou que a empresa não tinha emitido nenhuns talões de caixa fiscais no que respeita a estas 85 operações.

[7] Zakon za administrativnite narushenia i nakazaniapodrán (Lei das Infrações e Sanções Administrativas) (DV n.º 92, de 28 de novembro de 1969), na versão aplicável aos factos no processo principal.

[8] A operação foi realizada pela Glavna direktsia «Fiskalen kontrol» (Direção-Geral «Inspeção Fiscal», Bulgária).

22. Em 12 de agosto de 2022, a autoridade tributária ordenou a selagem das instalações e a proibição de acesso ao estabelecimento comercial, por um período de 14 dias. Por despacho separado, foi autorizada a execução provisória das duas medidas.

23. Da medida de selagem e da autorização da sua execução provisória foram interpostos, sem êxito, dois recursos para o Administrativen sad — Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas, Bulgária).

24. A autoridade administrativa, tendo considerado provados os factos, adotou 85 decisões sancionatórias [9]. Em cada uma delas, aplicou à Beach and bar uma coima no montante de 500 levs búlgaros (BGN) (cerca de 250 euros), de modo que a sanção global para o conjunto das 85 infrações ascende a 42 500 levs búlgaros (BGN) (cerca de 21 250 euros).

25. O montante do IVA que não foi registado (por não terem sido emitidos os talões de caixa fiscais relativos a todas as 85 operações de pagamento) ascende a 268,02 levs búlgaros (BGN) (cerca de 134 euros).

26. As 85 decisões sancionatórias foram, todas elas, objeto de outros tantos recursos para o Rayonen sad — Burgas (Tribunal de Primeira Instância de Burgas, Bulgária), aos quais este negou provimento.

27. As sentenças do Tribunal de Primeira Instância foram objeto de recurso para o Administrativen sad — Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas), que submeteu ao Tribunal de Justiça três questões prejudiciais, das quais, apenas transcrevo a primeira:

«1) Devem o artigo 325.º [TFUE], o artigo 273.º da Diretiva [IVA] e o artigo 50.º da Carta […] 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?»

III. Tramitação processual no Tribunal de Justiça

28. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de dezembro de 2023.

29. A Beach and bar, o Governo Búlgaro e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

[9] No momento em que foi realizada a audiência no processo relativo à impugnação das sanções pecuniárias, as decisões judiciais proferidas nos litígios relativos à medida de selagem e à sua execução já tinham transitado em julgado.

30. O Tribunal de Justiça não considerou necessária a realização de audiência.

31. Por indicação do Tribunal de Justiça, limitarei as presentes conclusões à primeira questão prejudicial.

IV. Análise

A. Admissibilidade

32. Como já foi referido, o tribunal de reenvio foi chamado a conhecer de 85 sanções pecuniárias que foram impostas à Beach and bar, por outras tantas infrações à Lei do IVA. Estas infrações também deram origem à aplicação de uma medida de selagem do estabelecimento comercial (e de proibição de acesso ao mesmo), por um período de 14 dias.

33. No momento em que foi iniciada a fase oral do processo relativo às sanções pecuniárias, já tinha sido executada a medida de selagem contra a qual a Beach and bar tinha interposto, sem êxito, um recurso, no âmbito de um processo distinto.

34. Neste contexto, o Governo Búlgaro considera que a primeira questão prejudicial é inadmissível, uma vez que o litígio que deu origem ao reenvio tem exclusivamente por objeto as sanções pecuniárias e pode ser decidido sem que se proceda à apreciação da compatibilidade com o direito da União das normas nacionais que permitiram a adoção da medida de selagem já executada, alheia ao processo *a quo*.

35. A Comissão partilha da opinião do Governo Búlgaro, ainda que proponha uma reformulação da questão que permitiria ao Tribunal de Justiça pronunciar-se quanto ao mérito [10].

36. Em meu entender, não é adequado que o Tribunal de Justiça, na resposta ao tribunal de reenvio, se pronuncie sobre a compatibilidade com o direito da União da legislação nacional em matéria de selagem de instalações comerciais [11], quando essa medida de selagem não é posta em causa no litígio original.

37. No entanto, a questão do tribunal de reenvio, na realidade, visa esclarecer a conformidade com o direito da União, não tanto das normas que regulam a selagem, mas das sanções pecuniárias controvertidas. Neste sentido, a proposta de reformulação apresentada pela Comissão pode ser acolhida.

38. Não se trata, pois, de examinar se a medida de selagem do estabelecimento comercial é compatível com o direito da União, mas de determinar se este obsta à aplicação à mesma pessoa de uma sanção pecuniária pelos mesmos factos que deram origem a essa selagem.

[10] N.os 30 a 32 das observações escritas da Comissão, nos quais esta propõe que a questão seja reformulada, para que se decida se o direito da União se opõe à aplicação de uma sanção pecuniária por factos como os que estão em causa no processo principal, tendo em conta que a infração que é punida mediante essa sanção pecuniária já foi objeto de uma medida administrativa de selagem, que foi aplicada pelos mesmos factos.

[11] O processo Ati-19 (C-605/23) tem por objeto, precisamente, essa compatibilidade.

B. Quanto ao mérito

1. Incidência do Acórdão de 4 de maio de 2023, MV — 98 [12]

39. No Acórdão MV — 98, o Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre a compatibilidade com o artigo 50.º da Carta da legislação nacional que foi aplicada no presente processo.

40. No processo MV — 98, os factos eram similares aos do presente processo (com a exceção que em seguida indicarei): no decurso de uma inspeção efetuada num estabelecimento comercial, a Administração Fiscal búlgara constatou que a MV — 98 não tinha registado a venda de um bem nem emitido o talão de caixa fiscal relativo a essa venda.

41. Em síntese, a partir desses factos, a Administração Fiscal:

– em conformidade com o artigo 185.º da Lei do IVA, aplicou uma sanção pecuniária à MV — 98;

– em aplicação do artigo 186.º da mesma lei, adotou uma medida administrativa de selagem do estabelecimento em causa por um período de 14 dias;

– por despacho proferido ao abrigo do artigo 60.º do CPA, autorizou a execução provisória desta medida.

42. Naquela ocasião, tratava-se de determinar, «[…] em substância, se o artigo 273.º da Diretiva IVA e o artigo 50.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual pode ser aplicada a um contribuinte, pela mesma infração a uma obrigação fiscal e no termo de procedimentos distintos e autónomos, uma medida de sanção pecuniária e uma medida de selagem de um estabelecimento comercial, sendo as referidas medidas suscetíveis de recurso para tribunais diferentes» [13].

43. Antes de mais, o Tribunal de Justiça procedeu à análise da «natureza penal das medidas em causa no processo principal» (n.ºs 38 a 49 do Acórdão MV — 98), como pressuposto essencial para determinar a aplicabilidade do artigo 50.º da Carta.

44. A análise dos três critérios pertinentes no âmbito dessa apreciação, no que respeita à medida de selagem, levou-o a concluir que:

– o facto de, no direito interno, a mesma ser qualificada como medida administrativa não obsta a que seja reconhecida a sua natureza penal (n.ºs 38 a 41 do Acórdão MV — 98);

– a referida medida prossegue, ao mesmo tempo, objetivos de dissuasão e de repressão das infrações em matéria de IVA. Não tem uma finalidade meramente cautelar, como tinham alegado alguns dos governos intervenientes nesse processo (n.ºs 42 a 44 do Acórdão MV — 98);

– a medida de selagem parece ter um elevado grau de severidade (n.ºs 45 a 47 do Acórdão MV — 98).

[12] C-97/21, EU:C:2023:371; a seguir «Acórdão MV — 98».

[13] Acórdão MV — 98, n.º 27.

45. Neste contexto, o Tribunal de Justiça fez notar que, «caso, como resulta das indicações do órgão jurisdicional de reenvio, as medidas em causa no processo principal devam ser qualificadas de sanções de caráter penal, há que considerar que o cúmulo dessas sanções cria uma restrição ao direito fundamental garantido no artigo 50.º da Carta» [14].

46. O raciocínio que posteriormente o Tribunal de Justiça desenvolveu no Acórdão MV — 98 concentrou-se na eventual justificação da restrição ao direito fundamental garantido no artigo 50.º da Carta.

47. Ao concluir esse raciocínio, o Tribunal de Justiça declarou que «o artigo 273.º da Diretiva IVA e o artigo 50.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional por força da qual pode ser aplicada a um contribuinte, pela mesma infração a uma obrigação fiscal e no termo de procedimentos distintos e autónomos, uma medida de sanção pecuniária e uma medida de selagem de um estabelecimento comercial, sendo as referidas medidas suscetíveis de recurso para tribunais diferentes, na medida em que a referida regulamentação não assegure uma coordenação dos procedimentos que permita reduzir ao estritamente necessário o encargo adicional que implica o cúmulo das referidas medidas e não permita garantir que a severidade do conjunto das sanções aplicadas corresponde à gravidade da infração em causa» [15].

2. Diferença entre o presente processo e o processo MV — 98

48. Como o tribunal de reenvio faz notar, o presente processo difere do que foi examinado no Acórdão MV — 98 num aspeto bem preciso: tratava-se, então, de uma única infração que deu origem a uma medida de selagem e a uma sanção pecuniária, ao passo que, no presente caso, estão em causa 85 infrações controvertidas e a aplicação de outras tantas sanções pecuniárias, embora tenha sido só uma a medida de selagem que foi ordenada por todas elas [16].

49. Esta diferença leva o órgão jurisdicional de reenvio a questionar o Tribunal de Justiça sobre o alcance das conclusões expostas por este último no Acórdão MV — 98 sobre a natureza penal da medida de selagem. Mais especificamente, sobre a finalidade preventiva ou repressiva dessa medida, enquanto elemento determinante dessa qualificação.

50. Em síntese, no entender do órgão jurisdicional de reenvio:

– se fizermos abstração dessa diferença específica, no presente processo estão preenchidos os restantes pressupostos essenciais para a declaração da existência do cúmulo de procedimentos e de sanções que é proibido pelo artigo 50.º da Carta, a saber: identidade dos factos e identidade das sanções;

– no entanto, o facto de ter sido adotada uma única medida de selagem do estabelecimento para o conjunto das 85 infrações fiscais suscita a dúvida sobre a *natureza penal* dessa medida [17].

[14] Acórdão MV — 98, n.º 49.

[15] Acórdão MV — 98, n.º 63.

[16] N.º 32 da decisão de reenvio.

[17] N.º 43 da decisão de reenvio.

51. Em termos não muito claros, o tribunal de reenvio assinala que, dado que a medida de selagem não tem caráter individualizado, esse facto implica que ao seu caráter repressivo se sobreponha o objetivo de limitar a dimensão dos danos causados aos interesses da União (e, por conseguinte, a sua vertente preventiva) [18]. Se isto implicasse que a selagem não constitui uma verdadeira *sanção de natureza penal*, faltaria um dos pressupostos essenciais da aplicação do artigo 50.º da Carta.

3. Apreciação

52. Penso que a resposta a esta dúvida que o tribunal de reenvio coloca pode ser encontrada, sem demasiadas dificuldades interpretativas, no Acórdão MV — 98 e na jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça, em especial, no Acórdão Menci [19].

53. Com efeito, «uma sanção com finalidade repressiva tem natureza penal na aceção do artigo 50.º da Carta e […] a simples circunstância de prosseguir também uma finalidade preventiva não é suscetível de lhe retirar a sua qualificação de sanção penal» [20].

54. Como evidenciado no Acórdão MV — 98, a partir da informação fornecida pelo órgão jurisdicional de reenvio, «[…] o artigo 22.º da Lei das [I]nfrações e Sanções [A]dministrativas [demonstra que a medida de selagem] visa fazer cessar as infrações administrativas cometidas e prevenir a ocorrência de novas infrações impedindo o comerciante em causa de explorar o seu estabelecimento comercial. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere que a medida de selagem prossegue uma finalidade simultaneamente preventiva e repressiva, na medida em que também visa dissuadir as pessoas em causa de violarem a obrigação prevista no artigo 118.º, n.º 1, da Lei do IVA» [21].

55. Assente esta premissa, as consequências que, no Acórdão MV — 98, o Tribunal de Justiça dela extraiu são extensíveis a uma situação como a que está em causa no processo principal: as considerações relativas à aplicação do artigo 50.º da Carta num caso em que *uma única medida de selagem* acompanhava *uma única sanção pecuniária*, ambas relativas a *uma infração isolada*, também são válidas para o caso de o segundo termo desta equação não ser uma, mas sim 85 sanções pecuniárias.

56. O tribunal de reenvio não exclui que a medida de selagem controvertida tenha conteúdo repressivo. Entende, porém, que, dado o seu caráter global e não individualizado, a função preventiva se sobrepõe à repressiva, ao ponto de diluir a sua natureza penal.

[18] N.º 47 da decisão de reenvio: «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 caráter 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».

[19] Acórdão de 20 de março de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197; a seguir «Acórdão Menci»).

[20] Acórdão Menci, n.º 31. No mesmo sentido, Acórdão MV — 98, n.º 42.

[21] Acórdão MV — 98, n.º 44.

57. Na minha opinião, como sustentei nas conclusões que apresentei no processo Menci, «dificilmente se poderia negar que as regras sancionatórias no ordenamento tributário pretendem, simultaneamente, punir os contribuintes cujas fraudes tenham sido detetadas e servir de aviso ou prevenção para os restantes, para evitar que cedam à tentação de não pagarem os seus impostos» [22].

58. Em todo o caso, no entender do Tribunal de Justiça, «é próprio das sanções penais destinarem-se tanto à repressão como à prevenção de condutas ilícitas» [23].

59. É lógico que a selagem de um estabelecimento impede o exercício de uma atividade comercial e implica que o destinatário seja privado dos seus rendimentos. Quando, como ocorre neste caso, essa medida não é adotada por considerações de ordem sanitária ou análogas [24], mas simplesmente como consequência da prática de infrações fiscais, a componente repressiva (e punitiva) da medida parece-me inegável [25].

60. Desta perspetiva, a função repressiva de uma medida como a selagem do estabelecimento não depende da sua correspondência com o maior ou menor número de infrações que se pretendem *castigar* ao aplicá-la. Quanto a esta apreciação, estou de acordo com a Comissão, no entender da qual, a existência de uma finalidade repressiva não depende do facto de a medida ser aplicada a uma infração ou, cumulativamente, a várias infrações [26].

61. Se a lógica que parece subjazer à abordagem do tribunal de reenvio fosse seguida, a medida de selagem prevista no artigo 186.º da Lei do IVA só teria caráter repressivo e, por conseguinte, natureza materialmente penal, se tivesse sido aplicada por cada uma das 85 infrações controvertidas, podendo, desse modo, ascender a um total de 2 550 dias de encerramento do estabelecimento comercial.

62. Penso que essa inferência, claramente desproporcionada, não deve ser acolhida. Evidentemente, a selagem ordenada nesses termos seria muito mais severa, do ponto de vista do seu caráter repressivo, uma vez que equivaleria ao encerramento do estabelecimento comercial durante anos. Mas esse mesmo caráter repressivo subsiste, se a selagem, ainda que manifestamente menos gravosa, causar ao destinatário o dano inerente à impossibilidade de exercer a sua atividade comercial durante 14 dias, com as perdas económicas que isso implica [27].

63. Do meu ponto de vista, em casos como o que está em causa no processo principal, a vertente *preventiva* da medida de selagem não vai ao ponto de se sobrepor à vertente *repressiva*, diluindo-a.

[22] Conclusões no processo Menci (C-524/15, EU:C:2017:667, n.º 113). Acrescentei, então (nota 99), que «[o] debate académico (por vezes, filosófico) no que diz respeito ao fundamento, à justificação e à finalidade, ou às finalidades, das penas tem vindo a ocorrer desde há séculos, com teorias divergentes, algumas das quais centrando-se nos seus elementos retributivos e outras nos seus efeitos preventivos (prevenção geral ou prevenção especial) ou intimidatórios».

[23] Acórdão MV — 98, n.º 42.

[24] Não excluo que possam ser ordenadas medidas de selagem de instalações comerciais ou industriais a título mera e exclusivamente preventivo, por exemplo, em virtude da existência de riscos iminentes e graves para a saúde pública. Nesses casos, destituídos de qualquer valor punitivo, falta o elemento repressivo característico de qualquer sanção.

[25] O Tribunal de Justiça reconheceu, igualmente, a *severidade* de uma medida de selagem que, podendo ser aplicada por um período de até 30 dias, tinha sido, então, como no presente caso, aplicada por um período de 14 dias. Acórdão MV — 98, n.º 47.

[26] N.º 43 das observações escritas da Comissão.

[27] Como a Comissão observou, o encerramento administrativo de um estabelecimento comercial, mesmo que por um breve período, pode representar para o comerciante uma sanção mais severa do que uma coima (n.º 46 das suas observações escritas).

64. O que aconteceu, neste caso, foi que a Administração Fiscal deu por assente que existia um *concurso* de infrações, para aplicar uma única medida de selagem do estabelecimento comercial, e não 85. Talvez pudesse ter sido mais rigorosa, aumentando o (único) período de encerramento até ao limite máximo de 30 dias que é permitido pelo artigo 186.º, n.º 1, da Lei do IVA, mas isso é algo que só à referida Administração compete.

65. Em definitivo, as conclusões expostas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão MV — 98 a respeito da natureza materialmente penal de uma medida de selagem por um período de 14 dias que foi ordenada em consequência de uma infração fiscal isolada são plenamente aplicáveis quando essa medida é adotada cumulativamente para um conjunto de 82 infrações, no total.

66. Dito isto, a resposta que deve ser dada à primeira questão prejudicial é que a medida administrativa de selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial durante 14 dias mantém o seu caráter repressivo, tanto se for ordenada em consequência de uma infração isolada à Lei do IVA, como na sequência da prática, durante um determinado período, de oitenta e cinco infrações à referida lei, consideradas no seu conjunto.

V. Conclusão

67. À luz do exposto, proponho que o Tribunal de Justiça responda ao Administrativen sad — Burgas (Tribunal Administrativo de Burgas, Bulgária) nos seguintes termos:

O artigo 325.º TFUE, 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

devem ser interpretados no sentido de que:

As considerações com base nas quais o Tribunal de Justiça proferiu o Acórdão de 4 de maio de 2023, MV — 98 (C-97/21, EU:C:2023:371), são extensíveis ao caso de a autoridade tributária nacional aplicar 85 sanções pecuniárias a um contribuinte pelo sucessivo incumprimento das suas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado, além de ordenar a medida de selagem e proibição de entrada num estabelecimento comercial durante 14 dias, em razão do conjunto de infrações fiscais cometidas.