Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MICHAL BOBEK
apresentadas em 22 de novembro de 2018 [1]

Processo C-695/17

Metirato Oy, em liquidação,
contra
Suomen valtio/Verohallinto
Eesti Vabariik/Maksu- ja Tolliamet

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Helsingin käräjäoikeus (Tribunal de Primeira Instância de Helsínquia, Finlândia)]

«Reenvio prejudicial — Assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas — Litígios relativos às medidas de execução tomadas no Estado-Membro requerido — Determinação do sujeito com legitimidade passiva»

I. Introdução

1. Em 2012, as autoridades estónias solicitaram às autoridades finlandesas, em conformidade com as regras de assistência mútua previstas pela Diretiva 2010/24/UE [2], a cobrança dos impostos devidos ao Estado estónio pela Metirato Oy, uma sociedade finlandesa (a seguir «Metirato»). Na sequência desse pedido, as autoridades finlandesas deram início a um procedimento de execução forçada contra a Metirato. No decurso desse mesmo procedimento, as autoridades finlandesas procuraram também proceder à cobrança dos impostos devidos pela Metirato ao Estado finlandês. A Metirato pagou um montante em dinheiro às autoridades finlandesas. Estas últimas transferiram a parte adequada desse montante para as autoridades estónias.

2. Em 2013, foi decretada a abertura do processo de insolvência da Metirato na Finlândia. O administrador da massa insolvente nesse processo intentou, em seguida, uma ação no Helsingin käräjäoikeus (Tribunal de Primeira Instância de Helsínquia, Finlândia) (a seguir «órgão jurisdicional de reenvio»), pedindo a restituição à massa insolvente do montante pago anteriormente pela Metirato durante o procedimento finlandês de execução forçada.

3. É no contexto desta ação, na medida em que diz respeito à restituição à massa insolvente do montante transferido para as autoridades estónias, que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à interpretação da Diretiva 2010/24. Em particular, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se a diretiva determina qual o Estado-Membro que deve ser considerado o sujeito com legitimidade passiva na ação de restituição desse montante: a Finlândia ou a Estónia?

1 Língua original: inglês.

2 Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas (*JO 2010, L 84, p. 1*).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva 2010/24

4. O artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2010/24 estabelece o seguinte:

«Para efeitos da cobrança no Estado-Membro requerido, todos os créditos que sejam objeto de um pedido de cobrança devem ser tratados como créditos do Estado-Membro requerido, salvo disposição em contrário da presente diretiva. A autoridade requerida faz uso das competências e dos procedimentos previstos pelas disposições legislativas, regulamentares ou administrativas do Estado-Membro requerido aplicáveis aos créditos relativos aos mesmos impostos ou direitos ou, na sua ausência, a impostos ou direitos similares, salvo disposição em contrário da presente diretiva.

[…]

O Estado-Membro requerido não é obrigado a conceder aos créditos de outros Estados-Membros as preferências concedidas a créditos similares nele constituídos, salvo acordo em contrário entre os Estados-Membros em causa ou disposição em contrário na legislação do Estado-Membro requerido. Um Estado-Membro que conceda preferências a créditos de outro Estado-Membro não pode recusar conceder as mesmas preferências a créditos da mesma natureza ou de natureza similar dos demais Estados-Membros, nas mesmas condições.

O Estado-Membro requerido procede à cobrança na sua própria moeda.»

5. Em conformidade com o artigo 13.º, n.º 5, da Diretiva 2010/24, «a autoridade requerida remete à autoridade requerente os montantes cobrados referentes ao crédito e os juros a que se referem os n.os 3 e 4».

6. O artigo 14.º da Diretiva 2010/24 prevê:

«1. Os litígios relativos ao crédito, ao título executivo inicial no Estado-Membro requerente ou ao título executivo uniforme no Estado-Membro requerido e os litígios sobre a validade de uma notificação efetuada por uma autoridade competente do Estado-Membro requerente são dirimidos pelas instâncias competentes do Estado-Membro requerente. Se, durante o processo de cobrança, o crédito, o título executivo inicial no Estado-Membro requerente ou o título executivo uniforme no Estado-Membro requerido for impugnado por uma parte interessada, a autoridade requerida informa essa parte de que a ação deve ser por ela instaurada perante a instância competente do Estado-Membro requerente, nos termos das disposições legislativas em vigor nesse Estado.

2. Os litígios relativos às medidas de execução tomadas no Estado-Membro requerido ou à validade de uma notificação efetuada por uma autoridade competente do Estado-Membro requerido são dirimidos pela instância competente desse Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que nele vigorem.

[…]»

B. Direito finlandês

1. Laki takaisinsaannista konkurssipesään (Lei relativa à impugnação da insolvência)

7. Nos termos do § 5, n.º 1, da Laki takaisinsaannista konkurssipesään (758/1991) [Lei relativa à impugnação da insolvência (758/1991)], um ato jurídico é anulável designadamente quando, isolada ou conjuntamente com outras medidas, tenha beneficiado indevidamente um credor em detrimento dos outros credores. Essa anulação pressupõe, nesse caso, que, no momento em que foi praticado o ato jurídico, o devedor estivesse insolvente ou que ato jurídico tenha contribuído para a insolvência do devedor.

8. O § 10 prevê, designadamente, que o pagamento de uma dívida efetuado mais de três meses antes da data de referência é anulável se a dívida tiver sido paga num montante tido por considerável relativamente à importância da massa insolvente.

9. Nos termos do § 23 da referida lei, a anulação pode ser pedida pelo administrador da massa insolvente e por certos credores. A anulação é pedida através da propositura de uma ação judicial ou através de uma contestação da declaração de crédito. Essa ação pode ser intentada no Käräjäoikeus (Tribunal de Primeira Instância) que tenha decretado a abertura do processo de insolvência.

III. Matéria de facto, tramitação do processo nacional e questões prejudiciais

10. A Eesti Maksu- já Tolliamet (Administração Fiscal e Aduaneira estónia) procurou cobrar os impostos e juros devidos por esses impostos à Metirato no montante de 28 754,50 euros. Em 18 de abril de 2012, a Administração Fiscal e Aduaneira estónia enviou um pedido de cobrança desse montante à Suomen Verohallinto (Administração Fiscal finlandesa) com base na Diretiva 2010/24.

11. Em resposta a esse pedido, a Administração Fiscal finlandesa enviou à autoridade finlandesa competente pelas execuções informações detalhadas sobre o montante a cobrar em nome da Administração Fiscal e Aduaneira estónia, bem como a indicação do montante dos impostos devido pela Metirato à Administração Fiscal finlandesa.

12. Em 12 de fevereiro de 2013, a Metirato pagou voluntariamente [3] à autoridade finlandesa competente pelas execuções 17 500 euros, dos quais 15 837,67 euros foram transferidos para a Administração Fiscal finlandesa. Na sequência do pedido de cobrança apresentado pela Estónia, a Administração Fiscal finlandesa transferiu 15 541,67 euros para o Estado estónio.

13. Em 23 de abril de 2013, a Metirato pagou mais 17 803 euros à autoridade finlandesa competente pelas execuções.

14. Em 8 de maio de 2013, o Helsingin käräjäoikeus (Tribunal de Primeira Instância de Helsínquia, Finlândia) decretou a abertura do processo de insolvência da Metirato a pedido desta.

15. Em 8 de maio de 2014, o administrador da massa insolvente intentou uma ação contra a Administração Fiscal finlandesa no órgão jurisdicional de reenvio, exigindo a reintegração dos montantes pagos na massa insolvente, a saber 33 707, 67 euros, incluindo do montante de 15 541,67 euros transferido para a Estónia. O administrador da massa insolvente alegou, invocando o § 5 da Lei relativa à impugnação da insolvência, que a Administração Fiscal finlandesa foi beneficiada

3 Entendo que este pagamento foi voluntário, na medida em que a Metirato procedeu ao pagamento a pedido da autoridade finlandesa competente pelas execuções, sem necessidade de adotar outras *medidas de execução* relativas aos bens da à sociedade (e seus bens). No entanto, uma vez que o pagamento ocorreu na sequência do pedido apresentado pela autoridade finlandesa competente pelas execuções, considero também que esse pagamento se verificou no contexto do *procedimento de execução* instaurado por essa autoridade.

de forma indevida relativamente a outros credores pelo pagamento de impostos há muito vencidos quando a Metirato já estava insolvente. Com base no § 10 da referida lei, o administrador da massa insolvente alegou ainda que, durante o período controvertido, ou seja, entre 25 de janeiro e 8 de maio de 2013, a Metirato pagou dívidas fiscais num montante bastante considerável em relação à importância da massa insolvente.

16. A ação de restituição dos pagamentos visou, em primeiro lugar, a Administração Fiscal finlandesa. No entanto, para o caso de essa Administração Fiscal não ser considerada o sujeito com legitimidade passiva relativamente ao montante de 15 541,67 euros transferido para a Estónia, o administrador da massa insolvente invocou o crédito também contra a Administração Fiscal e Aduaneira estónia.

17. A Administração Fiscal finlandesa contestou a ação intentada pelo administrador da massa insolvente alegando, designadamente, não ser o sujeito com legitimidade passiva, na medida em que se tratava da restituição do pagamento recebido pela Estónia. A Administração Fiscal finlandesa alegou atuar apenas em nome da Administração estónia que solicitou assistência mútua em conformidade com a Diretiva 2010/24 e que a sua missão terminou assim que a cobrança dos impostos devidos foi efetuada. Defendeu ainda que, dado que o Estado finlandês nunca se tornou titular do crédito, a ação devia ser intentada contra a Administração Fiscal e Aduaneira estónia.

18. A Administração Fiscal e Aduaneira estónia também contestou a ação intentada pelo administrador da massa insolvente, invocando que não pode ser o sujeito passivo neste processo. Afirmou que, com base no artigo 13.º, n.º 1 e no artigo 14.º, n.º 2, da Diretiva 2010/24, só a Administração Fiscal finlandesa podia ser sujeito passivo no âmbito de uma ação deste tipo.

19. O órgão jurisdicional de reenvio observa que não há qualquer dúvida de que é competente para conhecer desta ação de restituição. No entanto, antes de decidir quanto ao mérito do litígio em causa, deve responder à questão de saber se a legitimidade passiva cabe à Administração Fiscal finlandesa ou à Administração Fiscal e Aduaneira estónia no que diz respeito ao montante cobrado pela Finlândia e transferido para a Estónia com base na Diretiva 2010/24.

20. Nestas circunstâncias, o Helsingin käräjäoikeus (Tribunal de Primeira Instância de Helsínquia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«(1) O artigo 13.º, n.º 1, da [Diretiva 2010/24], que dispõe que os créditos passíveis de cobrança nos termos de um pedido de cobrança devem ser tratados no Estado-Membro requerido como créditos desse Estado-Membro, deve ser interpretado no sentido de que:

(a) o Estado-Membro requerido é igualmente parte no processo judicial que tem por objeto a restituição à massa insolvente de montantes pagos na sequência de uma cobrança, ou

(b) a intervenção do Estado-Membro requerido se limita à cobrança do crédito através da execução forçada e da inclusão do crédito no âmbito do processo de insolvência, mas cabe ao Estado-Membro requerido a legitimidade passiva, no quadro de uma ação de impugnação de uma insolvência, respeitante ao âmbito dos bens que integram a massa insolvente?

(2) Deve a diretiva ser interpretada no sentido de que os créditos de outro Estado-Membro são, nos termos de um pedido de cobrança, cobrados através da utilização dos mesmos meios, mas de maneira a que os montantes assim cobrados permaneçam separados e distintos dos bens do Estado requerido, ou deve ser interpretada no sentido de que esses créditos são cobrados juntamente com os bens do Estado-Membro requerido, de maneira a confundirem-se com os bens do Estado requerido. Por outras palavras: a diretiva pretende unicamente proibir um tratamento menos favorável dos créditos de outro Estado-Membro?

(3) É possível considerar que um litígio em matéria impugnação da insolvência é equiparável a um litígio relativo a medidas de execução na aceção do artigo 14.º, n.º 2, e daí deduzir-se que, segundo a diretiva, o Estado-Membro requerido também tem legitimidade passiva nesse litígio?»

21. Os Governos estónio e finlandês e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

IV. Apreciação

22. Começarei por abordar a primeira e terceira questões, que dizem diretamente respeito à questão de saber quem deve ser considerado o sujeito com legitimidade passiva numa ação, como a que está em causa no processo principal, que tem por objeto a reintegração na massa insolvente dos montantes cobrados por um Estado-Membro a pedido de outro Estado-Membro com base na Diretiva 2010/24 (A). Seguidamente, analisarei a segunda questão, que pretende saber se o Estado-Membro requerido se tornou titular dos montantes cobrados na sequência do mecanismo previsto pela referida diretiva e que, por conseguinte, diz também indiretamente respeito à determinação do sujeito com legitimidade passiva numa ação deste tipo (B).

A. Primeira e terceira questões: quem deve ser considerado o sujeito com legitimidade passiva?

23. Quem deve ser considerado o sujeito com legitimidade passiva numa ação que tem por objeto a restituição à massa insolvente dos montantes cobrados por um Estado-Membro (neste caso, a Finlândia) a pedido de outro Estado-Membro (neste caso, a Estónia), mas que, aquando da instauração da ação, já se encontravam na posse do último: o Estado-Membro requerente (a Estónia) ou o Estado-Membro requerido (a Finlândia)?

24. No seu despacho de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio destaca duas disposições potencialmente pertinentes da Diretiva 2010/24. A primeira destas disposições é o artigo 13.º, n.º 1, que prevê que «para efeitos da cobrança no Estado-Membro requerido, todos os créditos que sejam objeto de um pedido de cobrança devem ser tratados como créditos do Estado-Membro requerido […] A autoridade requerida faz uso das competências e dos procedimentos previstos pelas disposições legislativas, regulamentares ou administrativas do Estado-Membro requerido aplicáveis aos créditos relativos aos mesmos impostos ou direitos ou, na sua ausência, a impostos ou direitos similares […]». A segunda disposição é o artigo 14.º, n.º 2, da referida diretiva, segundo o qual «os litígios relativos às medidas de execução tomadas no Estado-Membro requerido […] são dirimidos pela instância competente desse Estado-Membro, nos termos das disposições legislativas e regulamentares que nele vigorem».

25. É evidente que as disposições referidas pelo órgão jurisdicional de reenvio (ou as restantes disposições da diretiva) não fornecem uma resposta direta à questão de saber quem deve ser considerado o sujeito passivo numa ação que tem por objeto a restituição à massa insolvente dos montantes cobrados por um Estado-Membro a pedido de outro Estado-Membro.

1. Diretiva 2010/24 ou Regulamento da Insolvência?

26. Importa saber, a título preliminar, se a Diretiva 2010/24 é efetivamente aplicável nesta matéria.

27. O Governo finlandês considera que a ação principal não é abrangida pela diretiva, uma vez que esta última não estabelece regras para a reintegração de créditos no contexto de um processo de insolvência. Segundo o Governo finlandês, a ação deveria, antes, ser regulada pelo Regulamento da Insolvência [4]. Em conformidade com o artigo 4.º, n.º 1, do referido regulamento, o direito finlandês, na qualidade de direito do Estado em que o processo de insolvência foi instaurado, deverá determinar o sujeito com legitimidade passiva no processo principal.

28. Apesar de concordar com o Governo finlandês quanto à questão de princípio mais ampla relativa à legislação que regula o processo de insolvência em geral, não compreendo como é que o Regulamento da Insolvência, em conjugação com as regras nacionais aplicáveis em matéria de insolvência, poderá fornecer uma resposta à questão específica colocada pelo órgão jurisdicional nacional, e por que razão, de resto, a Diretiva 2010/24 deverá deixar de ser aplicável.

29. O administrador da massa insolvente contesta a validade do procedimento de cobrança levado a cabo pela Administração finlandesa que se destinava, sem dúvida em parte, à execução de um pedido de cobrança apresentado ao abrigo da Diretiva 2010/24. O administrador da massa insolvente alega que a execução da cobrança dos impostos efetuada pela Administração finlandesa deverá ser anulada com base na legislação finlandesa, nomeadamente na Lei relativa à impugnação da insolvência.

30. É certo que o procedimento de execução da cobrança foi, em parte, «exclusivamente nacional» (relativamente à cobrança dos impostos devidos pela Metirato à Finlândia) e, em parte, uma medida de execução do pedido de cobrança apresentado pela Administração estónia (relativamente à cobrança dos impostos devidos à Estónia). No entanto, o facto de este procedimento também ter tido por objeto a cobrança de impostos nacionais não representa, a meu ver, um obstáculo ao entendimento de que o procedimento de execução da cobrança, no seu conjunto, constituiu uma medida adotada pela Administração finlandesa para executar o pedido de cobrança apresentado pela Estónia.

31. Assim, o procedimento de execução da cobrança corresponde, em minha opinião, a uma medida de execução no sentido do artigo 14.º, n.º 2, da Diretiva 2010/24 [5].

32. Através da ação no processo principal, o administrador da massa insolvente contesta a validade, ao abrigo do direito finlandês, de uma medida de execução adotada na Finlândia, que é o Estado-Membro requerido. Consequentemente, nos termos do artigo 14.º, n.º 2, da diretiva, a referida ação constitui um litígio que deve ser dirimido pela instância competente desse Estado-Membro (nomeadamente o órgão jurisdicional de reenvio), nos termos das disposições legislativas e regulamentares que nele vigorem.

33. O Tribunal de Justiça já salientou que a instância competente do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede é a melhor colocada para interpretar as disposições legislativas e regulamentares em vigor nesse Estado-Membro e, em particular, para decidir da legalidade, validade e regularidade da medida de execução em conformidade com essas disposições legislativas e regulamentares [6].

4 Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho, de 29 de maio de 2000, relativo aos processos de insolvência (JO 2000, L 160, p. 1) (a seguir «Regulamento da Insolvência»).

5 A diretiva não define a conceito de «medidas de execução». O Tribunal de Justiça interpretou este conceito uma só vez, no Acórdão de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), embora no quadro da disposição jurídica que antecedeu o artigo 14.º, n.º 2, da Diretiva 2010/24, designadamente o artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a certas quotizações, direitos, impostos e outras medidas (JO 1976, L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46), alterada pela Diretiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de junho de 2001 (JO 2001, L 175, p. 17). No n.º 47 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça considerou que as notificações (que não eram mencionadas de forma explícita no artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva 76/308) constituíam medidas de execução.

6 V., relativamente à Diretiva 76/308, Acórdão de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, n.ºs 40, 49 e 50).

34. Em suma, o procedimento de execução da cobrança foi realizado em virtude e nos termos da Diretiva 2010/24. O que se pretende agora a nível nacional é contestar a sua tramitação e resultado, no quadro de processos de insolvência subsequentes, impugnando, assim, na realidade, uma *medida de execução* adotada previamente pelo Estado-Membro requerido (artigo 14.º, n.º 2, da diretiva). Por conseguinte, embora a Diretiva 2010/24 não contenha uma regra específica determinando o sujeito com legitimidade passiva numa ação, como a que está aqui em causa, em que, após a transferência dos montantes cobrados, a sociedade que procedeu ao pagamento é declarada insolvente, considero que a diretiva permanece claramente aplicável num caso deste tipo.

2. Identidade do sujeito com legitimidade passiva: fiscalização da legalidade ou ação de restituição?

35. Não obstante o silêncio da Diretiva 2010/24 quanto à determinação do sujeito com legitimidade passiva num contexto factual tão específico, duas abordagens são, pelo menos teoricamente, possíveis. De uma forma simplista, estas abordagens podem ser designadas como «seguir o poder» em oposição a «seguir o dinheiro».

36. Na lógica da primeira abordagem, a contestação teria por objeto a forma como o poder público tem sido exercido no território de um Estado-Membro. Deste modo, o pedido do administrador da massa insolvente diria essencialmente respeito à fiscalização da legalidade de uma medida nacional que (alegadamente em violação das regras nacionais) obrigou uma empresa a pagar impostos. Sob este ponto de vista, tal litígio corresponderia a um litígio clássico de direito administrativo ou de direito fiscal, daqui decorrendo naturalmente que o sujeito com legitimidade passiva é a autoridade que exerce esta competência (de execução) no caso em apreço.

37. A lógica subjacente à segunda abordagem seria (no quadro, sobretudo, do direito privado) a de uma restituição dos bens à massa insolvente. A ação visaria o reembolso do dinheiro, sendo, portanto, demandado quem estiver na posse desse montante no período relevante. A identidade do sujeito com legitimidade passiva recairia sobre quem possui o montante em questão, num dado momento.

38. Não obstante o facto de a Diretiva 2010/24 nada referir quanto a este aspeto específico, tenho poucas dúvidas, tendo em conta a economia geral e a lógica da diretiva, de que a abordagem correta é a primeira. Considero que uma tal ação, na medida em que contesta a validade de uma medida de execução adotada pelas autoridades do Estado-Membro requerido e levada a cabo nos termos da legislação que nele vigora, deve ser intentada contra as autoridades desse Estado.

39. A Diretiva 2010/24 estabelece regras comuns de assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas[7]. Como indicado no considerando 7 da diretiva, essa assistência mútua pode consistir numa troca de informações (Capítulo II da diretiva, artigos 5.º a 7.º), na assistência à notificação de documentos (Capítulo III da diretiva, artigos 8.º e 9.º), ou na cobrança ou medidas cautelares (Capítulo IV da diretiva, artigos 10.º a 20.º).

7 V., no que diz respeito à Diretiva 76/308, Acórdãos de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, n.º 34), e de 18 de outubro de 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, n.º 44).

40. Nas três hipóteses, a diretiva prevê não só a repartição das competências entre as autoridades do Estado-Membro requerente e as do Estado-Membro requerido, mas também, como regra geral, a aplicação da *lex auctoritatis*, segundo a qual os atos praticados pelas autoridades de um Estado-Membro (e, por conseguinte, a sua validade) são regidos pela legislação desse Estado-Membro [8]. Este é o caso das regras relativas à troca de informações [9], à assistência à notificação de documentos [10], e, em particular, à cobrança ou medidas cautelares.

41. No que respeita às medidas de cobrança, recordo que, em conformidade com o artigo 13.º, n.º 1, da diretiva, os créditos que sejam objeto de um pedido de cobrança devem ser tratados como créditos do Estado-Membro requerido. Em termos mais específicos, a autoridade requerida deve fazer uso das competências e dos procedimentos *previstos pelas disposições legislativas, regulamentares ou administrativas do Estado-Membro requerido* aplicáveis aos créditos relativos aos mesmos impostos ou direitos ou a impostos ou direitos similares.

42. No que se refere às medidas cautelares, resulta do segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 14.º e do n.º 1 do artigo 16.º da diretiva que estas só podem ser adotadas pelo Estado-Membro requerido se a legislação desse Estado o permitir.

43. De um modo mais geral, o artigo 14.º da Diretiva 2010/24 estabelece normas que regem os litígios resultantes da aplicação da diretiva. Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, os litígios relativos ao crédito ou aos títulos executivos elaborados pelo Estado-Membro requerente, bem como os litígios sobre a validade de uma notificação efetuada por uma autoridade competente desse Estado-Membro, são dirimidos pelas instâncias competentes do Estado-Membro requerente. Inversamente, segundo o artigo 14.º, n.º 2, os litígios relativos às medidas de execução ou à validade de uma notificação efetuada por uma autoridade do Estado-Membro requerido são dirimidos pela instância competente desse Estado. Resulta do Acórdão Kyrian que a repartição de competências estabelecida pelo artigo 14.º, n.ºs 1 e 2 é o corolário do facto de todos os atos ou medidas judiciais abrangidos por estas disposições estarem sujeitos a uma legislação diferente [11], designadamente a legislação do Estado-Membro cujas autoridades realizaram o ato impugnado ou adotaram a medida impugnada. Consequentemente, a instância competente de cada Estado-Membro conhece apenas da legalidade dos atos praticados e das medidas adotadas pelas autoridades desse Estado-Membro à luz da legislação desse Estado [12].

44. O artigo 14.º, n.º 4, terceiro parágrafo é igualmente um exemplo claro da aplicação da regra *lex auctoritatis* em casos relativos às autoridades competentes dos dois Estados-Membros em causa. O artigo 14.º, n.º 4, primeiro parágrafo determina que, quando a ação é instaurada nos termos do artigo 14.º, n.º 1 no Estado-Membro requerente, a autoridade requerida deve, em princípio, proceder à suspensão do processo de execução, no que diz respeito à parte impugnada do crédito, ficando a aguardar a decisão da instância competente na matéria. No entanto, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 4, terceiro parágrafo, a autoridade requerente pode, *nos termos das disposições*

8 V., por analogia, Conclusões do advogado-geral P. Cruz Villalón no processo Weltimmo (C-230/14, EU:C:2015:426, n.º 50), e a posição do Tribunal de Justiça, segundo a qual «resulta das exigências decorrentes da soberania territorial do Estado-Membro em causa, do princípio da legalidade e do conceito de Estado de direito que o poder de aplicar sanções não pode, em princípio, ser exercido fora dos limites legais dentro dos quais uma autoridade administrativa está autorizada a agir, *em observância do direito do Estado-Membro a que pertence*»: Acórdão de 1 de outubro de 2015, Weltimmo (C-230/14, EU:C:2015:639, n.º 56). O sublinhado é meu.

9 V., por exemplo, artigo 5.º, n.º 2, alínea c), ou artigo 7.º, n.º 2, da Diretiva 2010/24.

10 V. artigo 9.º da Diretiva 2010/24, bem como artigo 11.º e artigo 12.º, n.º 1, do Regulamento de Execução (UE) n.º 1189/2011, de 18 novembro de 2011, que fixa as normas de execução relativamente a certas disposições da Diretiva 2010/24 (*JO 2011, L 302, p. 16*).

11 V. Acórdão de 14 de janeiro de 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, n.º 40).

12 V. Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, n.ºs 43 e 44). Conforme observei (num contexto legislativo diferente, mas com a mesma lógica) nas minhas Conclusões no processo Astellas Pharma (C-557/16, EU:C:2017:957, n.º 97), não é por acaso que as regras sobre competência tendem a basear-se principalmente no elemento formal da autoria do ato, isto é, quem praticou o ato objeto de impugnação.

legislativas e regulamentares e das práticas administrativas em vigor no Estado-Membro requerente, solicitar à autoridade requerida que proceda à cobrança de um crédito impugnado ou da parte impugnada de um crédito, *desde que as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro requerido o permitam*.

45. Em suma, as disposições acima referidas atestam claramente a lógica geral da diretiva: i) os atos praticados e as medidas adotadas por um Estado-Membro são, regra geral, regidas pela legislação desse Estado (*lex auctoritatis*); ii) qualquer litígio relativo a esses atos ou medidas deve ser dirimido pela instância competente desse Estado-Membro, que os apreciará à luz da sua legislação nacional.

46. Se se conjugarem estes dois elementos, a identidade do sujeito com legitimidade passiva surge, nesses casos, bastante naturalmente como ponto iii): o sujeito com legitimidade passiva num litígio deste tipo pode apenas ser a autoridade nacional que exerceu a competência num determinado caso (adotando ou abstendo-se de adotar o ato ou a medida objeto de contestação).

47. Deste modo, se se contestar, como no caso em apreço, uma medida de execução adotada pelas autoridades do Estado-Membro requerido, essa contestação visa a validade do exercício do poder público por esse Estado. O sujeito com legitimidade passiva deve, então, logicamente ser a autoridade pública do Estado-Membro requerido.

48. Poderá acrescentar-se que esta conclusão está também em conformidade com o princípio da *assimilação integral dos créditos* consagrado pelo artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2010/24. Nos termos desta disposição, os créditos que sejam objeto de um pedido de cobrança devem ser tratados como créditos do Estado-Membro requerido. Caso os créditos provenientes de outro Estado-Membro devam ser plenamente assimilados aos créditos nacionais para efeitos do procedimento de cobrança (quando se proceda a algum pagamento), a sua assimilação aos créditos nacionais só faz sentido quando também se trate de contestar um elemento relacionado com essa cobrança (quando o dinheiro possa eventualmente ser reembolsado). A assimilação integral exige uma assimilação nos dois sentidos. Por conseguinte, como ocorreria na contestação de qualquer medida (de execução) adotada pelas autoridades de um Estado-Membro, o sujeito com legitimidade passiva deve, por definição, ser a autoridade que adotou a medida (de cobrança) contestada.

3. Alternativas (im)possíveis

49. Creio que a abordagem que acaba de ser exposta é a abordagem correta, mesmo tendo brevemente em consideração as alternativas. Caso uma ação como a que está em causa no processo principal deva ser intentada contra o Estado-Membro que solicitou a cobrança, pelo facto, designadamente, de o montante em questão ter sido, em seguida, transferido para esse Estado, a ação de restituição deveria ser intentada contra o Estado que está na posse do dinheiro [13]. Nesta hipótese, ambos os foros em que essa ação poderia eventualmente ser intentada conduziriam a resultados bastante questionáveis.

50. A primeira possibilidade consistiria em intentar a ação contra o Estado-Membro requerente nos órgãos jurisdicionais desse Estado. No presente caso, isto levaria os órgãos jurisdicionais estónios a dirimir uma ação intentada contra as autoridades estónias fundada num ato (a medida de execução alegadamente irregular) praticado pelas autoridades finlandesas na Finlândia. Além disso, as disposições aplicáveis a essa ação decorreriam da legislação finlandesa em matéria de restituição dos bens à massa insolvente, que foi invocada pelo administrador da insolvência para contestar os pagamentos efetuados pela Metirato em conformidade com o processo de execução forçada levado a

13 Como sugerido acima no n.º 37 das presentes conclusões.

cabo pelas autoridades finlandesas. Poderia argumentar-se que a via processual se baseia no direito estónio, por exemplo, nas suas disposições nacionais em matéria de responsabilidade civil ou de enriquecimento sem causa. Porém, também neste caso, esta ação intentada contra a Estónia teria de ser apreciada com base nos atos praticados pelas autoridades finlandesas na Finlândia.

51. Parece bastante claro que esta situação não só conduziria a uma dissociação considerável (para não dizer caótica) entre o *forum* e o *ius*, mas significaria também, na verdade, que os órgãos jurisdicionais estónios deveriam fiscalizar a legalidade do exercício do poder público pelas autoridades finlandesas na Finlândia, solução que o Tribunal de Justiça rejeitou recentemente noutro contexto [14].

52. A segunda possibilidade, que consiste em intentar a ação contra o Estado-Membro requerente nos órgãos jurisdicionais do Estado-Membro requerido, seria igualmente problemática. O primeiro problema (desde logo, quase inultrapassável) nesta hipótese decorreria do princípio da imunidade da jurisdição, por força do qual um Estado não pode ser demandado perante os órgãos jurisdicionais de outro Estado [15]. É certo que o Tribunal de Justiça reconheceu que «no estado atual da prática internacional, essa imunidade não tem um valor absoluto, mas é geralmente reconhecida quando o litígio respeita a atos de soberania realizados *iure imperii*. Pode, porém, ser excluída se o recurso jurisdicional tiver como objeto atos realizados *iure gestionis*, os quais não estão abrangidos pelo poder público» [16]. Todavia, no presente caso contesta-se o procedimento de cobrança forçada dos impostos, que diz indubitavelmente respeito a atos de soberania realizados *iure imperii* tanto do ponto de vista processual (na medida em que se refere a uma cobrança *forçada*) como quanto ao mérito (na parte em que se refere a uma cobrança de *impostos*). Consequentemente, a imunidade da jurisdição impediria, no caso em apreço, a instauração de uma ação contra a Estónia perante os órgãos jurisdicionais finlandeses.

53. Assim, por todas as razões acima mencionadas, concluo que uma ação, como a que está em causa no processo principal, que visa contestar a validade de uma medida de execução adotada pelas autoridades do Estado-Membro requerido em conformidade com a legislação nele em vigor deve ser intentada contra (as autoridades) desse Estado.

4. Posfácio

54. Por último, gostaria de esclarecer que a conclusão relativa à identidade do sujeito com legitimidade passiva num caso como o presente não implica, se a ação intentada pelo administrador da massa insolvente for julgada procedente, que o Estado-Membro requerido, designadamente a Finlândia, deva suportar as consequências financeiras. Na verdade, é igualmente subjacente à lógica da diretiva que, sendo a medida de cobrança contestada com êxito pelo devedor, o Estado-Membro requerente deve reembolsar todos os montantes cobrados pelo Estado-Membro requerido e já transferidos para o Estado-Membro requerente [17].

14 V., no que diz respeito à Diretiva 2001/83/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 6 de novembro de 2001, que estabelece um código comunitário relativo aos medicamentos para uso humano (JO 2001, L 311, p. 67), Acórdão de 14 de março de 2018, Astellas Pharma (C-557/16, EU:C:2018:181, n.º 40).

15 V. Acórdão de 19 de julho de 2012, Mahamdia (C-154/11, EU:C:2012:491, n.º 54).

16 Acórdão de 19 de julho de 2012, Mahamdia (C-154/11, EU:C:2012:491, n.º 55).

17 A este respeito, o artigo 14.º, n.º 4, terceiro parágrafo, da Diretiva 2010/24 determina que se o devedor obtiver ganho de causa na ação de impugnação intentada na instância competente do Estado-Membro requerente ao abrigo do artigo 14.º, n.º 1, a autoridade requerente deve proceder ao reembolso de todos os montantes cobrados. De forma análoga, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 1189/2011, no caso de as medidas de cobrança aplicadas pela autoridade requerida serem contestadas por uma razão que não seja da competência do Estado-Membro requerente, se a autoridade requerida tiver transferido os montantes cobrados para a autoridade requerente e a parte que tiver intentado a ação de impugnação obtiver posteriormente ganho de causa, a autoridade requerente deve restituir os montantes cobrados.

55. Em termos mais gerais, o Tribunal de Justiça já salientou que a Diretiva 2010/24 assenta no princípio da confiança mútua, e que a aplicação do regime de assistência mútua instituído por essa diretiva depende da existência de tal confiança entre as autoridades nacionais competentes [18]. Deve acrescentar-se que, num caso como o presente, o princípio da confiança mútua entre os Estados-Membros aplica-se nos dois sentidos.

56. Por um lado, o Estado-Membro requerido deve executar um procedimento de cobrança a pedido do Estado-Membro requerente, sem poder proceder a «nenhum ato de reconhecimento, completamento ou substituição», conforme enunciado no artigo 12.º, n.º 1, da Diretiva 2010/24. Assim, o Estado-Membro requerido deve, em princípio [19], confiar no Estado-Membro requerente e executar todos os pedidos de cobrança provenientes deste último.

57. Por outro lado, este meio de cobrança facilitado baseado no princípio da confiança mútua implica igualmente que o Estado-Membro requerente suporte as consequências nos casos em que se coloca um problema no que se refere à execução efetuada pelo Estado-Membro requerido. Portanto, sendo uma medida de execução contestada com sucesso, o Estado-Membro requerente deve reembolsar o montante cobrado, sem recurso nem demora, mesmo que não possa ser considerado responsável pela medida de execução impugnada [20].

58. Por outras palavras, a confiança mútua e a cooperação leal entre os Estados-Membros é um princípio válido em qualquer situação. É aplicável não só quando há sol (em que tudo corre bem e, no contexto da presente diretiva, o montante em dinheiro é cobrado), como também em caso de mau tempo (em que, na sequência de um eventual erro cometido por outro Estado-Membro, o montante obtido anteriormente deve ser restituído).

B. Segunda questão

59. Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se os créditos do Estado-Membro requerente cobrados pelo Estado-Membro requerido permanecem separados e distintos dos bens deste último ou se esses créditos se confundem com os seus próprios bens. No segundo período dessa questão, o órgão jurisdicional de reenvio parece reformular a primeira frase e questiona se a diretiva pretende unicamente proibir um tratamento menos favorável dos créditos de outro Estado-Membro.

60. Devo admitir que a forma como se relacionam exatamente as duas partes da questão não me parece óbvia. Não é claro de que forma, tendo em conta o princípio referido da assimilação integral subjacente à Diretiva 2010/24, a fusão do crédito do Estado-Membro requerido com o do Estado-Membro requerente cobrado igualmente no mesmo procedimento de execução poderá ou deverá conduzir a um tratamento menos favorável dos créditos de outro Estado-Membro. Uma vez que posso apenas especular sobre a ligação exata entre o primeiro e o segundo períodos da segunda questão, abordarei estes dois pontos separadamente.

61. A primeira parte da segunda questão parece ter origem no argumento, avançado pelo Governo finlandês no processo principal, de que o Estado finlandês nunca foi titular dos créditos cobrados, pelo que a ação em causa deve ser intentada contra a Administração Fiscal e Aduaneira estónia.

18 Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, n.º 41).

19 No seu Acórdão de 26 de abril de 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, n.º 61), o Tribunal de Justiça declarou que somente em situações excecionais (como a que estava em causa naquele processo, em que uma autoridade de um Estado-Membro solicitou a uma autoridade de outro Estado-Membro que cobrasse um crédito correspondente à sanção pecuniária da qual o interessado não teve conhecimento), uma autoridade requerida poderá legitimamente recusar um pedido de assistência baseado na Diretiva 2010/24.

20 Como decorre do artigo 23.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 1189/2011 (v. nota 17, *supra*).

62. A Comissão e o Governo finlandês referiram, a este respeito, o artigo 13.º, n.º 5, da Diretiva 2010/24, segundo o qual a autoridade requerida remete à autoridade requerente os montantes cobrados referentes ao crédito e, se for caso disso, aos juros aplicáveis. A Comissão e o Governo finlandês consideram que esta disposição deve ser entendida como implicando que os montantes cobrados devem permanecer separados dos bens do Estado-Membro requerido.

63. No entanto, em minha opinião, a diretiva não abrange a questão de saber se o montante cobrado pelo Estado-Membro requerido permanece separado dos seus próprios bens ou se se confunde com eles.

64. Voltando especificamente ao artigo 13.º, n.º 5, da Diretiva 2010/24, não compreendo de que forma esta disposição, que se limita a definir a última fase do procedimento de execução do pedido de cobrança previsto pelo artigo 13.º, poderia ser interpretada como exigindo que os montantes permaneçam separados dos bens do Estado-Membro requerido, ou como permitindo que os esses montantes se confundam com os referidos bens. Esta disposição tem simplesmente por objeto uma questão diferente.

65. É certo que, em conformidade com o último parágrafo do artigo 13.º, n.º 1, o Estado-Membro requerido deve proceder à cobrança na sua própria moeda [21]. Além disso, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 1189/2011, os montantes entregues à autoridade requerente devem ser transferidos na moeda do Estado-Membro requerido e no prazo de dois meses a contar da data em que a cobrança tiver sido efetuada.

66. No entanto, para além destas disposições específicas relativas à transferência dos montantes obtidos, a diretiva não determina o estatuto jurídico, económico ou contabilístico desses montantes durante o período compreendido entre a sua cobrança ao devedor e a sua transferência para o Estado-Membro requerente. O simples facto de os montantes serem cobrados na moeda do Estado-Membro requerido e transferidos nessa moeda não implica necessariamente que estes montantes se confundam (ou não) com os bens do Estado-Membro requerido. Trata-se simplesmente de uma questão que compete a cada Estado-Membro determinar, desde que cumpra a sua obrigação de transferir, no prazo de dois meses, os montantes cobrados e os juros aplicáveis.

67. Em todo o caso, constato que mesmo que esses montantes permaneçam separados dos bens do Estado-Membro requerido, esta situação não teria, em minha opinião, qualquer incidência na resposta a dar à questão de saber qual o sujeito com legitimidade passiva numa ação como a que está em causa no processo principal. De facto, a entender-se a primeira parte da segunda questão como uma variante da questão da identidade do sujeito com legitimidade passiva [22], pelos motivos acima expostos na parte A, considero que, independentemente de quaisquer normas contabilísticas adotadas, o sujeito com legitimidade passiva numa ação deste tipo deve ser o Estado-Membro requerido.

68. Voltando à segunda parte da segunda questão, mediante a qual o órgão jurisdicional de reenvio questiona se a diretiva visa unicamente proibir um tratamento menos favorável dos créditos de outro Estado-Membro, recordo que o princípio da assimilação integral consagrado no primeiro parágrafo do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2010/24 impõe que os créditos de outros Estados-Membros devem ser tratados como créditos nacionais, designadamente no que se refere às competências e procedimentos previstos pela legislação do Estado-Membro requerido relativamente a créditos idênticos ou similares.

21 A este respeito, observo que o artigo 18.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 1189/2011 prevê que «caso a moeda do Estado-Membro requerido seja diferente da moeda do Estado-Membro requerente, a autoridade requerente deve indicar [no título executivo uniforme que deve acompanhar todos os pedidos de cobrança] os montantes do crédito a cobrar em ambas as moedas». Por conseguinte, o montante em relação ao qual o pedido de cobrança é efetuado no Estado-Membro requerido é calculado, na moeda desse Estado, no momento do pedido apresentado pelo Estado-Membro requerente.

22 Como uma extensão (ou reforço) da abordagem «seguir o dinheiro» (n.º 37, *supra*), sugerindo essencialmente não só que as autoridades finlandesas não dispõem atualmente do montante em questão, mas também que estas nunca tiveram, na realidade, a posse desse montante.

69. O artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo prevê uma exceção a esse princípio, segundo a qual o Estado-Membro requerido não é obrigado a conceder aos créditos de outros Estados-Membros as preferências concedidas a créditos similares nele constituídos, salvo acordo em contrário entre os Estados-Membros em causa ou disposição em contrário na legislação do Estado-Membro requerido. Esta parece ser a única exceção à regra geral estabelecida no primeiro parágrafo do artigo 13.º, n.º 1 e, por conseguinte, à regra que determina que o Estado-Membro requerido não deve tratar os créditos de outros Estados-Membros de forma menos favorável do que trataria créditos nacionais similares ou idênticos.

70. Porém, o princípio da assimilação integral não tem, em meu entender, qualquer incidência na questão de saber se o montante cobrado pelo Estado-Membro requerido permanece separado dos seus próprios bens ou se se confunde com eles. Consequentemente, assim entendida, a segunda parte da segunda questão não altera a conclusão a que cheguei na primeira parte da mesma, e não altera a resposta que proponho ao Tribunal de Justiça para a primeira e terceira questões.

V. Conclusão

71. À luz do que precede, sugiro que o Tribunal de Justiça responda às questões submetidas pelo Helsingin käräjäoikeus (Tribunal de Primeira Instância de Helsínquia, Finlândia), nos seguintes termos:

A Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas deve ser interpretada no sentido de que uma ação, como a que está em causa no processo principal, que visa contestar a validade de uma medida de execução adotada pelas autoridades do Estado-Membro requerido, em conformidade com a legislação que nele vigora, deve ser intentada contra as autoridades desse Estado.