Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PRIIT PIKAMÄE
apresentadas em 9 de junho de 2022 [1]

Processo C-203/21

Processo Penal
contra
DELTA STROY 2003

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Okrazhen sad — Burgas (Tribunal de Primeira Instância de Burgas, Bulgária)]

«Reenvio prejudicial — Cooperação judiciária em matéria penal — Decisão-Quadro 2005/212/JAI — Aplicabilidade — Aplicação de uma sanção pecuniária a uma pessoa coletiva por falta de pagamento de dívidas fiscais — Sanção de natureza penal — Presunção de imputação da infração à pessoa coletiva — Presunção de comissão da infração — Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia — Artigos 47.º a 49.º — Princípio da legalidade e da proporcionalidade dos crimes e das penas — Presunção de inocência — Direitos de defesa — Proporcionalidade»

1. Respondendo a uma pergunta, posta no início da sua colaboração, sobre a possibilidade de as pessoas coletivas serem titulares de direitos fundamentais, o professor P. Wachsmann, deu a seguinte resposta, cuja simplicidade iguala a lucidez: «Se quisermos, porque não?» [2] A análise da jurisprudência dos juízes europeus sediados em Estrasburgo ou no Luxemburgo em matéria de direitos fundamentais revela que foi essa manifestamente a sua vontade, tendo os juízes retirado todas as consequências, no quase silêncio da legislação [3], da personalidade jurídica de que são dotados esses seres coletivos e, por conseguinte, a sua capacidade para serem titulares de direitos e obrigações [4].

2. Esta constatação reveste um caráter essencial num contexto de legislações de Estados-Membros que reconhecem, de maneira geral, o princípio da responsabilidade penal das pessoas coletivas ou, como no processo principal, que preveem a possibilidade de um juiz aplicar a essas pessoas uma sanção administrativa de natureza penal baseada numa dupla presunção, a

1 Língua original: francês.

2 Wachsmann P., Droits fondamentaux e personnes morales, dans *Vers la reconnaissance de droits fondamentaux aux États membres de l'Union européenne? Réflexions à partir des notions d'identité e de solidarité*, Bruxelas, Bruylant, 2010, pp. 225-235.

3 O direito de propriedade das pessoas coletivas é afirmado no artigo 1.º do Primeiro Protocolo Adicional à Convenção Europeia para a Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, assinada em Roma em 4 de novembro de 1950 (a seguir «CEDH»), segundo o qual «[q]ualquer pessoa singular ou coletiva tem direito ao respeito dos seus bens». Quanto à Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), apenas os artigos 42.º a 44.º fazem expressamente referência às pessoas coletivas, conferindo-lhes direitos, a saber, o direito de acesso aos documentos, o direito de recorrer ao Provedor de Justiça e o direito de petição no Parlamento Europeu.

4 A título dos acórdãos fundadores, no que respeita ao Tribunal de Justiça, v. Acórdãos de 17 de dezembro de 1970, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, EU:C:1970:114) e de 14 de maio de 1974, Nold/Comissão (4/73, EU:C:1974:51).

saber, uma presunção de imputação a uma sociedade de uma infração penal alegadamente cometida pelo seu representante. O interesse deste processo é levar o Tribunal de Justiça a questionar a compatibilidade dessa legislação tendo em conta os princípios da tutela jurisdicional efetiva, da presunção da inocência e da natureza individual das penas consagrados, respetivamente, nos artigos 47.º a 49.º da Carta.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. No âmbito do presente processo, são pertinentes os artigos 47.º a 49.º da Carta.

B. Direito búlgaro

4. O artigo 83.º da Zakon za administrativnite narushenya i nakazanya (Lei das Infrações e Sanções Administrativas, publicada no DV n.º 92, de 28 de novembro de 1969), na versão de 14 de fevereiro de 2020, aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZANN»), incluído no capítulo 4 desta lei, dispõe:

«Capítulo 4

Sanções administrativas de natureza penal aplicáveis às pessoas coletivas e empresários individuais

Artigo 83.º […] Nas situações previstas na lei, em decreto, em despacho do Conselho de Ministros ou em despacho municipal relevantes, pode ser aplicada uma sanção pecuniária às pessoas coletivas e aos empresários individuais por incumprimento das suas obrigações para com o Estado ou com o município no exercício da sua atividade.

[…]

Artigo 83.ºa […] Todas as pessoas coletivas que enriqueçam ou possam enriquecer na sequência de uma infração nos termos do artigo 255.º […] do Código Penal, bem como de qualquer infração cometida, por conta ou por iniciativa de um grupo de criminalidade organizada, por:

1. uma pessoa que pode obrigar a pessoa coletiva;

2. uma pessoa que representa a pessoa coletiva;

3. uma pessoa eleita para um órgão de controlo ou de fiscalização da pessoa coletiva; ou

4. […] um trabalhador ou empregado a quem a pessoa coletiva atribuiu uma tarefa específica, quando a infração tenha sido cometida no exercício ou durante essa tarefa, é punido com uma sanção pecuniária pelo menos igual ao valor da vantagem, até um máximo de 1 000 000 de BGN, quando se trate de uma vantagem patrimonial […]

[…]

(4) […] a sanção pecuniária é aplicada, independentemente da responsabilidade penal efetiva das pessoas que participaram na infração referida no n.º 1.

(5) […] a vantagem direta ou indireta que a pessoa coletiva obteve da infração referida no n.º 1 é perdida a favor do Estado se não tiver de ser restituída ou reembolsada, ou é apreendida nos termos do Código Penal. Quando o bem ou o ativo objeto da infração desapareça ou seja alienado, é atribuído um montante correspondente ao seu valor em leves búlgaros (BGN).

[…]

Artigo 83.ºb. […] O processo previsto no artigo 83.º é instaurado, mediante proposta fundamentada do procurador competente para apreciar o processo ou os autos relativos à infração em causa, no Okrazhen sad (Tribunal de Primeira Instância, Bulgária) do lugar da sede da pessoa coletiva, e, nos casos referidos no artigo 83.ºa, n.º 2, no Sofiyski gradski sad (Tribunal da cidade de Sófia, Bulgária):

1. […] Após a apresentação no tribunal da acusação, do despacho que propõe a isenção do autor da infração da responsabilidade penal e de lhe ser aplicada uma sanção administrativa, ou do acordo de negociação da pena;

[…]

(2) A proposta deve:

1. conter uma descrição da infração, a indicação das circunstâncias em que foi cometida e a demonstração da existência de um nexo direto entre a infração e a vantagem para a pessoa coletiva;

2. indicar a natureza e o valor da vantagem;

[…]

5. indicar os dados pessoais das pessoas acusadas da infração ou condenadas por esta última;

6. conter uma lista dos documentos escritos que comprovem as circunstâncias referidas nos pontos 1 e 2, ou cópias certificadas desses documentos;

7. conter uma lista das pessoas a convocar;

[…]

Artigo 83.ºd […]

[…]

(2) O tribunal, em formação de juiz singular, analisa a proposta em audiência pública na qual participa o Ministério Público, sendo a pessoa coletiva notificada para comparecer.

(3) A falta de comparência do representante da pessoa coletiva, quando a notificação tenha sido devidamente feita, não obsta a que o tribunal conheça do processo.

(4) O tribunal deve recolher oficiosamente elementos de prova ou a pedido das partes.

(5) O tribunal examina o processo e, com base nos elementos de prova recolhidos, aprecia:

1. se a pessoa coletiva em causa obteve uma vantagem ilícita;

2. se existe uma relação entre o autor da infração e a pessoa coletiva;

3. se há um nexo entre a infração e a vantagem obtida pela pessoa coletiva;

4. a natureza e o valor da vantagem e se esta última é patrimonial.

(6) o tribunal pronuncia-se por decisão pela qual:

1. aplica uma sanção pecuniária; [ou]

2. não aplica uma sanção pecuniária.

[…]

Artigo 83.ºe […] A decisão do Okrazhen sad (Tribunal de Primeira Instância) nos termos do artigo 83.ºd, n.º 6, pode ser impugnada por recurso [da pessoa punida] ou por recurso ("protest") [do Ministério Público] para o Apelativen sad (Tribunal de Recurso), no prazo de 14 dias a contar da sua notificação às partes.

[…]

Artigo 83.ºf […] O processo no qual o Okrazhen sad (Tribunal de Primeira Instância) ou o Apelativen sad (Tribunal de Recurso, Bulgária) proferiram uma decisão definitiva pode ser reaberto quando:

1. se estabelecer por sentença ou por acórdão transitados em julgado que determinadas provas escritas com base nas quais a decisão fora proferida são falsos ou contêm falsas informações;

2. se estabelecer por sentença ou por acórdão transitados em julgado que o juiz, o Ministério Público, uma parte ou um interveniente no processo cometeu uma infração relacionada com a sua participação no processo;

3. após a entrada em vigor da decisão de aplicar uma sanção pecuniária à pessoa coletiva, a pessoa referida no artigo 83.ºa, n.º 1, pontos 1 a 4, tiver sido absolvida por decisão judicial transitada em julgado, ou o Ministério Público tiver posto termo ao procedimento preliminar suspenso nos casos previstos no artigo 24.º, n.º 1, ponto 1, do Código de Processo Penal;

4. sejam reveladas após a entrada em vigor da decisão, circunstâncias ou provas que não eram conhecidas da parte e do tribunal e que revistam uma importância significativa para efeitos do processo;

5. uma decisão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem [(a seguir "Tribunal EDH")] tenha declarado a existência de uma violação da [CEDH], que revista uma importância significativa para efeitos do processo;

6. no decurso do processo, tenha sido cometida uma violação substancial das regras processuais.

(2) O pedido de reabertura pode ser apresentado no prazo de seis meses a contar do conhecimento do facto gerador e, nos casos referidos no n.º 1, ponto 6, a contar da entrada em vigor da decisão do Okrazhen sad (Tribunal de Primeira Instância) ou do Apelativen sad (Tribunal de Recurso).

(3) O pedido de reabertura não suspende a execução da decisão entrada em vigor, salvo decisão em contrário do tribunal.

(4) O pedido de reabertura do processo, pode ser apresentado:

1. pelo procurador da Procuradoria Regional;

2. pela pessoa coletiva à qual foi aplicada uma sanção pecuniária.

[…]

(7) O processo é examinado em audiência pública com a participação do Ministério Público. A pessoa coletiva também é notificada para a audiência.

(8) Quando considerar que o pedido é procedente, o Apelativen sad (Tribunal de Recurso) anula a decisão e devolve o processo para que seja novamente examinado, indicando o ato processual a partir do qual o exame deve ser retomado.

Artigo 83.ºg. Para as questões não reguladas pelos artigos 83.ºb e 83.ºd a 83.ºf, são aplicáveis as disposições do Código de Processo Penal.»

5. O artigo 255.º, n.º 1, do Nakazatelen kodeks (Código Penal búlgaro, a seguir «Código Penal») dispõe:

«(1) Quem obstar à liquidação ou ao pagamento de dívidas fiscais de montantes elevados, na medida em que:

[…]

2. preste informações enganosas ou oculte a verdade na declaração que apresentou,

3. não emita uma fatura ou outro documento contabilístico,

[…]

é punido com pena de prisão de um a seis anos e multa até 2 000 BGN.»

II. Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6. ZK é a gerente e representante da Delta Stroy 2003 EOOD (a seguir «Delta Stroy»), com sede em Burgas (Bulgária). Nessa qualidade, em 5 de agosto de 2019, ZK foi acusada de, em condições de infração continuada, ter obstado à liquidação e ao pagamento de dívidas fiscais de montantes elevados, num total de 11 388,98 BGN (cerca de 5 808,38 euros), correspondente ao IVA devido

na aceção da Lei do IVA Búlgara, relativamente aos três períodos fiscais de março, abril e julho de 2009. Esta infração está prevista no artigo 255.º, n.º 1, pontos 2 e 3, do Código Penal. O processo penal contra ZK está pendente em primeira instância no Okrazhen sad — Burgas (Tribunal de Primeira Instância de Burgas, Bulgária), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

7. Em 9 de dezembro de 2020, o procurador propôs no mesmo órgão jurisdicional, no âmbito de um processo distinto, que fosse aplicada uma sanção pecuniária à Delta Stroy, com fundamento nos artigos 83.ºa e seguintes da ZANN, com o fundamento de que obteve uma vantagem patrimonial decorrente da infração, prevista no artigo 255.º, n.º 1, pontos 1 e 2, do Código Penal, cometida por ZK. A esta proposta estava anexa a acusação deduzida contra ZK.

8. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade do processo dos artigos 83.ºa e seguintes da ZANN, que lhe permitem aplicar uma sanção pecuniária a uma pessoa coletiva por uma infração que é objeto de um processo penal paralelo contra a pessoa singular que a representa, que ainda não foi definitivamente encerrado, com a Decisão-Quadro 2005/212/JAI[5] e com o princípio da legalidade dos delitos e das penas, consagrado no artigo 49.º da Carta, devendo este último ser interpretado tendo em atenção a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (a seguir «Tribunal EDH»), relativa ao artigo 7.º da CEDH.

9. Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional considera que aplicar a uma pessoa coletiva, pela comissão de uma infração, uma sanção pecuniária correspondente à vantagem que essa pessoa retirou ou podia retirar dessa infração, constitui uma perda da totalidade ou parte dos produtos da infração por força do artigo 2.º, n.º 1, Decisão-Quadro 2005/212. Com efeito, o processo em causa no processo principal tem por objeto a aplicação de uma pena designada «sanção pecuniária» a uma pessoa coletiva, por uma infração concreta cometida pelo seu representante. Além disso, uma vez que se trata de uma privação permanente (perda) do bem, ordenada por um tribunal criminal relativamente à infração cometida e o artigo 83.ºg da Lei das Infrações e Sanções Administrativas remete para o Código de Processo Penal, este processo apresenta todas as características de um processo «penal» e não de um processo «civil».

10. Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio recorda que o artigo 49.º da Carta consagra os princípios da legalidade e da proporcionalidade dos delitos e das penas que contém uma proibição de aplicar uma sanção antes de a prática da infração ter sido demonstrada. Ora, a Comissão observa que a questão prévia de saber se a infração foi cometida não figura na lista de todos os elementos que o juiz penal deve apreciar por força do artigo 83.ºd, n.º 5, da ZANN. O processo em causa abre, na prática, a possibilidade de aplicar uma sanção a uma sociedade baseada unicamente nos elementos da acusação por uma infração específica, cometida pela gerente e representante dessa sociedade, cuja prática não foi demonstrada através de uma decisão judicial transitada em julgado, a qual era exigida na vigência da antiga legislação.

11. Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio explica que a questão que se põe no presente processo reveste grande importância no contexto da Decisão-Quadro 2006/783/JAI[6], na medida em que a legislação nacional permite aplicar uma sanção pecuniária a uma pessoa coletiva que não tem a sua sede no território da República da Bulgária.

[5] Decisão-Quadro 2005/212/JAI do Conselho, de 24 de fevereiro de 2005, relativa à perda de produtos, instrumentos e bens relacionados com o crime (JO 2005, L 68, p. 49).

[6] Decisão-Quadro 2006/783/JAI do Conselho, de 6 de outubro de 2006, relativa à aplicação do princípio do reconhecimento mútuo às decisões de perda (JO 2006, L 328, p. 59).

12. Nessas condições, o Okrazhen sad — Burgas (Tribunal de Primeira Instância de Burgas) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem os artigos 4.º e 5.º da Decisão-Quadro [2005/212] e o artigo 49.º da [Carta]ser interpretados no sentido de que permitem uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual é possível, num processo como o processo principal, aplicar uma pena a uma pessoa coletiva por uma infração específica cuja prática ainda não foi apurada por ser objeto de um processo penal paralelo ainda não definitivamente concluído?

2) Devem os artigos 4.º e 5.º da Decisão-Quadro [2005/212] e o artigo 49.º da [Carta] ser interpretados no sentido de que permitem uma legislação de um Estado-Membro nos termos da qual é possível, num processo como o processo principal, aplicar uma pena a uma pessoa coletiva por uma infração específica cuja prática ainda não foi apurada por ser objeto de um processo penal paralelo ainda não definitivamente concluído?»

III. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

13. A Comissão Europeia apresentou observações escritas.

IV. Análise

A. Quanto ao quadro jurídico

14. O órgão jurisdicional de reenvio submeteu as questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 4.º e 5.º da Decisão-Quadro 2005/212, relativos às vias de recurso e ao respeito dos direitos fundamentais das pessoas afetadas, partindo da premissa de que esta norma é aplicável ao litígio no processo principal, o que a Comissão contesta. Uma vez que a aplicabilidade das disposições da Decisão-Quadro 2005/212 suscita uma dificuldade, há que verificar se uma situação como a descrita na decisão de reenvio é abrangida pelo âmbito de aplicação desta norma [7].

1. Quanto à aplicabilidade da Decisão-Quadro 2005/212

15. Importa sublinhar desde logo que a Diretiva 2014/42/UE [8] substituiu parcialmente a Decisão-Quadro 2005/212, que, como essa diretiva, tem por objeto a perda dos instrumentos e dos produtos do crime. Mais precisamente, resulta do seu artigo 14.º, n.º 1, que a Diretiva 2014/42 substituiu unicamente os quatro primeiros travessões do artigo 1.º e o artigo 3.º da Decisão-Quadro 2005/212 para os Estados-Membros vinculados a esta diretiva, o que teve como consequência que os artigos 2.º, 4.º e 5.º desta decisão-quadro se tenham mantido em vigor após a adoção da referida diretiva [9].

[7] V., neste sentido, Acórdãos de 18 de dezembro de 2014, McCarthy e o. (C-202/13, EU:C:2014:2450, n.º 30); de 25 de julho de 2018, Alheto (C-585/16, EU:C:2018:584, n.º 67); e de 12 de março de 2020, VW (Direito de acesso a um advogado em caso de não comparência) (C-659/18, EU:C:2020:201, n.ºs 22 e 23).

[8] Diretiva 2014/42/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, sobre o congelamento e a perda dos instrumentos e produtos do crime na União Europeia (JO 2014, L 127, p. 39).

[9] Acórdão de 14 de janeiro de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo e Apelativna prokuratura — Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, n.º 37).

16. A Decisão-Quadro 2005/212 prevê, no seu artigo 2.º, n.º 1, que «[c]ada Estado-Membro tomará as medidas necessárias que o habilitem a declarar perdidos, no todo ou em parte, os instrumentos e produtos de infrações penais puníveis com pena privativa da liberdade por período superior a um ano, ou bens de valor equivalente a esses produtos». No caso em apreço, a infração de subtração à liquidação ou ao pagamento de dívidas fiscais em causa no processo principal é punível com pena de prisão de um a seis anos e multa, em conformidade com o artigo 255.º, n.º 1, do Código Penal.

17. Relativamente à definição do conceito de «perda», há que ter em conta, como resulta do n.º 15 das presentes conclusões, os termos do artigo 2.º, ponto 4, da Diretiva 2014/42, independentemente do facto de esta última não ser aplicável *ratione materiae* no presente processo por força do seu artigo 3.º que estabelece a lista das infrações penais em causa. Este conceito de «perda» é entendido como a «privação definitiva de um bem, decretada por um tribunal relativamente a uma infração penal», isto é, a retirada definitiva do seu direito de propriedade sobre esse bem [10].

18. Além disso, nos termos do artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2014/42, um «produto» corresponde a qualquer vantagem económica resultante, direta ou indiretamente, de uma infração penal e pode consistir em qualquer tipo de bem, corpóreo ou incorpóreo, móvel ou imóvel, bem como documentos legais ou atos comprovativos da propriedade desses ativos ou dos direitos com eles relacionados. Uma quantia em dinheiro pode, evidentemente, ser objeto de perda, mas na condição de poder ser considerada o fruto da infração pela qual o seu autor foi condenado.

19. Embora os conceitos de «perda» e de «sanção pecuniária» tenham em comum encontrar a sua origem na comissão de uma infração, a segunda distingue-se da primeira na medida em que não tem por objeto a neutralização do produto do crime. A sanção pecuniária tem por função punir e dissuadir e pode ser decretada independentemente da existência de qualquer vantagem decorrente da infração, além da sua perda e por um montante inferior, igual ou superior a esta.

20. A este respeito, saliento que o direito da União faz uma distinção clara entre o conceito de «perda» e o de «sanção pecuniária». Assim, como resulta, especialmente, dos seus artigos 1.º e 6.º, e dos considerandos 1 e 2, a Decisão-Quadro 2005/214/JAI [11] tem por objetivo estabelecer um mecanismo eficaz de reconhecimento e execução transfronteiriço das decisões que impõem a título definitivo uma sanção pecuniária a uma pessoa singular ou a uma pessoa coletiva, após a prática de uma das infrações enumeradas no seu artigo 5.º [12]. O artigo 1.º, alínea b), i), da Decisão Quadro 2005/214 define o conceito de «sanção pecuniária» como a obrigação de pagar uma quantia em dinheiro após condenação por infração, imposta no âmbito de uma decisão em matéria penal, e esclarece que não abrange, designadamente, as decisões de perda dos instrumentos ou produtos do crime.

21. No que respeita à regulamentação nacional em causa no processo principal, importa constatar que faz a mesma distinção uma vez que, além das disposições relativas à sanção pecuniária, integra um artigo específico relativo à privação da vantagem ilícita. O artigo 83.ºa, n.º 5, da ZANN prevê, assim, que a vantagem direta ou indireta que a pessoa coletiva retira da infração referida no n.º 1 é

[10] Acórdão de 14 de janeiro de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo e Apelativna prokuratura — Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, n.ºs 35 a 45 e 55).

[11] Decisão-quadro 2005/214/JAI do Conselho, de 24 de fevereiro de 2005, relativa à aplicação do princípio do reconhecimento mútuo às sanções pecuniárias (JO 2005, L 76, p. 16).

[12] Acórdão de 14 de novembro de 2013, Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733, n.º 27).

perdida a favor do Estado se não tiver de ser restituída ou reembolsada, ou é apreendida nos termos do Código Penal. Ora, é pacífico que a proposta do Ministério Público apenas tem por objeto a aplicação de uma sanção pecuniária, como a referida no artigo 83.ºa, n.os 1 a 4, dessa lei [13].

22. Acresce que, de acordo com as próprias indicações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a legislação nacional permite que a sanção pecuniária seja aplicada, ainda que não tenha sido efetivamente obtida nenhuma vantagem ou a vantagem não tenha natureza patrimonial, e que o processo previsto nos artigos 83.º e seguintes da ZANN não se concentre exclusivamente sobre os bens adquiridos ilegalmente [14]. Resulta do artigo 83.ºa, n.º 1, deste ato que a sanção pecuniária que pode ser imposta pode ultrapassar o valor da vantagem obtida para atingir um valor máximo de 1 000 000 BGN (cerca de 510 000 euros), o que corresponde, no caso em apreço, à proposta do procurador, ao passo que a vantagem ilícita está avaliada em 11 388,98 BGN.

23. Nestas circunstâncias, o facto de a sanção pecuniária poder ser igual à vantagem que a pessoa coletiva retirou ou poderia retirar da infração em causa não permite, por si só, considerar que essa medida constitui uma perda total ou parcial dos produtos da infração, na aceção da Decisão-Quadro 2005/212 e da Diretiva 2014/42. Por conseguinte, considero que a Decisão-Quadro 2005/212 não é aplicável ao litígio no processo principal, o que, neste caso, exclui qualquer relevância da Decisão-Quadro 2006/783 evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio. Em contrapartida, importa examinar a aplicabilidade do artigo 49.º da Carta, igualmente referido nas duas questões prejudiciais.

2. Quanto à aplicabilidade da Carta

24. Há que recordar que o âmbito de aplicação da Carta, no que respeita à ação dos Estados-Membros, está definido no seu artigo 51.º, n.º 1, nos termos do qual as disposições têm por destinatários os Estados-Membros apenas quando apliquem o direito da União [15].

25. Constitui jurisprudência constante que as sanções administrativas aplicadas pelas autoridades fiscais nacionais e processos penais instaurados por infrações em matéria de IVA constituem uma aplicação dos artigos 2.º e 273.º da Diretiva 2006/112/CE [16] e do artigo 325.º TFUE e, consequentemente, do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1 da Carta [17]. No caso em apreço, na medida em que a sanção pecuniária suscetível de ser aplicada à sociedade Delta Stroy, nos termos do artigo 83.ºa da ZANN, na origem dos processos penais que lhe foram instaurados, está relacionada com os incumprimentos da sua gerente e representante das suas obrigações declarativas em matéria de IVA, as disposições da Carta são aplicáveis em conformidade com essa jurisprudência.

26. No entanto, uma vez que o artigo 49.º da Carta consagra o princípio da legalidade dos crimes e das penas, há que determinar se o regime de sanções em causa no processo principal tem natureza penal. A este respeito, há que recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, são

13 Assinalamos ainda que, em conformidade com o artigo 83.ºd, n.º 7, da ZANN a decisão do tribunal, contém «o montante da sanção pecuniária aplicada» e «a descrição do bem que, eventualmente, é perdido a favor do Estado» (n.º 4).

14 V. n.º 6 do pedido de decisão prejudicial.

15 Acórdão de 14 de janeiro de 2021, Okrazhna prokuratura — Haskovo e Apelativna prokuratura — Plovdiv (C-393/19, EU:C:2021:8, n.º 30).

16 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).

17 Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.os 24 a 28) e de 20 de março de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, n.os 8 a 21).

relevantes três critérios. O primeiro é a qualificação jurídica da infração no direito interno, o segundo, a própria natureza da infração, e o terceiro, o nível de gravidade da sanção suscetível de ser aplicada ao interessado Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, à luz destes critérios, se as sanções previstas pela regulamentação em causa no processo principal têm natureza penal na aceção do artigo 49.º, n.º 3, da Carta, o Tribunal de Justiça pode, quando se pronuncia sobre um reenvio prejudicial, dar precisões destinadas a guiar o órgão jurisdicional nacional na sua apreciação [18].

27. A este respeito, é pacífico que a sanção pecuniária em causa está ligada a uma infração prevista e punida pelo artigo 255.º do Código Penal, com base no qual a representante da sociedade Delta Stroy é alvo de processos penais, e está definida nos artigos 83.ºa e seguintes da ZANN, disposições integradas num capítulo 4 intitulado «Sanções administrativas de natureza penal contra pessoas coletivas e empresários individuais». A sanção é aplicada por um juiz penal no termo de um processo regulado pelos artigos 83.ºb e 83.ºd a 83.ºf da ZANN, cujo artigo 83.ºg dispõe que, para as questões não reguladas por essas disposições, é aplicável o Código de Processo Penal.

28. De acordo com as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, a sanção pecuniária visa punir e dissuadir a comissão da infração e não reparar o dano que esta cause, o que caracteriza uma finalidade repressiva que constitui a natureza de uma sanção penal na aceção do artigo 49.º da Carta [19]. Quanto à gravidade desta sanção e conforme foi precisado, o seu montante máximo eleva-se a 1 000 000 BGN (cerca de 510 000 euros), o que apoia a análise de que é de natureza penal na aceção do artigo 49.º da Carta [20].

29. Por conseguinte, o regime sancionatório previsto pela regulamentação nacional em causa no processo principal reveste, na minha opinião, natureza penal e pode, assim, ser apreciado à luz dos direitos fundamentais garantidos pela Carta, nomeadamente do princípio da legalidade dos delitos e das penas enunciado no artigo 49.º da Carta.

B. Quanto à primeira questão prejudicial

30. Importa recordar que, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi apresentado. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas. Com efeito, o Tribunal de Justiça tem por missão interpretar todas as disposições do direito da União de que os órgãos jurisdicionais nacionais necessitem para decidir os litígios que lhes são submetidos, ainda que essas disposições não sejam expressamente referidas nas questões que lhe são apresentadas por esses órgãos jurisdicionais [21].

31. Nestas condições, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, há que considerar, em conformidade com a jurisprudência acima referida, que, com a sua primeira questão, esse órgão jurisdicional pergunta, em substância, se os artigos 47.º, 48.º e 49.º da Carta devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, nos termos da qual o juiz pode aplicar uma sanção pecuniária a uma pessoa coletiva, por uma infração penal

[18] Acórdão de 6 de outubro de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803.ºs 90 e 92).

[19] V., neste sentido, Acórdão de 20 de março de 2018, 8, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 31).

[20] V., por analogia, Acórdão de 6 de outubro de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, n.ºs 94 e 95).

[21] Acórdão de 8 de maio de 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383, n.º 42). Embora as questões submetidas tenham por objeto o artigo 49.º da Carta, o pedido de decisão prejudicial também se refere aos direitos garantidos pelo artigo 6.º da CEDH.

cometida pela pessoa singular que a representa, mas mesmo antes de qualquer condenação penal transitada em julgado desta última, e sem prejuízo de a pessoa coletiva, uma vez sancionada, interpor recurso em caso de arquivamento da ação penal do Ministério Público contra a pessoa singular ou da sua absolvição transitada em julgado.

32. Por outro lado, embora a CEDH não constitua, enquanto a União não aderir à mesma, um instrumento jurídico formalmente integrado na ordem jurídica da União, importa recordar que, como confirma o artigo 6.º, n.º 3, TUE, os direitos fundamentais reconhecidos pela CEDH fazem parte do direito da União enquanto princípios gerais. O artigo 52.º, n.º 3, da Carta, que dispõe que os direitos nela contidos que correspondam aos direitos garantidos pela CEDH têm o mesmo sentido e o mesmo alcance que os que lhes são conferidos pela referida convenção, visa garantir a coerência necessária entre estes direitos respetivos, sem que tal atente contra a autonomia do direito da União e do Tribunal de Justiça [22].

33. Resulta das anotações relativas à Carta, as quais, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 1, terceiro parágrafo, TUE e o artigo 52.º, n.º 7, da Carta, devem ser tidas em consideração para efeitos da sua interpretação, que os artigos 47.º e 48 da Carta asseguram, no direito da União, a proteção conferida pelos artigos 6.º e 13.º da CEDH [23]. No que respeita ao artigo 49.º da Carta, corresponde ao artigo 7.º da CEDH.

1. Quanto às garantias fundamentais reconhecidas às pessoas coletivas

34. Como foi referido, o princípio do reconhecimento de direitos fundamentais às pessoas coletivas é atualmente um dado adquirido [24] em benefício de uma construção pretoriana que, num primeiro momento, encontrou no domínio económico, e mais especificamente no da concorrência, um terreno de expressão fértil, uma vez que os efeitos da regulamentação correspondente preocupavam, antes de mais, as sociedades comerciais. No contencioso da repressão das infrações ao direito da concorrência, que não se enquadra *stricto sensu* na matéria penal, o Tribunal de Justiça aplicou os princípios essenciais do direito penal e das garantias fundamentais inscritas no artigo 6.º da CEDH [25] em benefício das pessoas coletivas requerentes. O Tribunal de Justiça admitiu assim, como sublinhou o advogado-geral Y. Bot [26], a aplicabilidade do princípio da responsabilidade pessoal e o corolário deste, ou seja, o princípio da pessoalidade das penas e das sanções, no qual se baseia a imputabilidade dos cartéis ilícitos [27].

[22] Acórdão de 2 de fevereiro de 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, n.º 36).

[23] Acórdão de 13 de setembro de 2018, UBS Europe e o. (C-358/16, EU:C:2018:715, n.º 50).

[24] É certo que é evidente que a diferença de natureza entre pessoas singulares e pessoas coletivas exclui o exercício de certos direitos fundamentais que pressupõem uma personificação (por exemplo, a proibição da tortura e das penas ou tratamentos desumanos ou degradantes). Mais complexa, em contrapartida, é a questão dos contornos do gozo de diversos direitos reconhecidos a favor das pessoas coletivas. A jurisprudência do Tribunal de Justiça revela um tratamento por vezes diferenciado, com menor intensidade da proteção para essas pessoas, nomeadamente no que refere ao direito ao silêncio [Acórdão de 2 de fevereiro de 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84)] e a proteção de dados pessoais [Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 79 e jurisprudência referida)].

[25] No âmbito de uma jurisprudência constante, sublinhava-se que os direitos fundamentais são parte integrante dos princípios gerais de direito cujo respeito é assegurado pelo Tribunal de Justiça e que, para o efeito, este último se inspira nas tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros, bem como nas indicações fornecidas pelos instrumentos internacionais relativos à proteção dos direitos do homem em que os Estados-Membros colaboraram ou a que aderiram, assumindo a CEDH, a este respeito, um especial significado [v., nomeadamente, Acórdão de 21 de setembro de 1989, Hoechst/Comissão (46/87 e 227/88, EU:C:1989:337, n.º 13)].

[26] V. Conclusões do advogado-geral Y. Bot no processo ThyssenKrupp Nirosta/Comissão (C-352/09 P, EU:C:2010:635, n.ºs 51 e 161).

[27] V., nomeadamente, Acórdãos de 8 de julho de 1999, Comissão/Anic Partecipazioni (C-49/92 P, EU:C:1999:356, n.º 78) e de 10 de setembro de 2009, Akzo Nobel e o./Comissão (C-97/08 P, EU:C:2009:536, n.ºs 56 e 77).

35. Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça declarou que, como resulta do artigo 6.º, n.º 2, da CEDH, o princípio da presunção de inocência faz parte dos direitos fundamentais e que, atenta a natureza das infrações em causa, bem como a natureza e grau de gravidade das sanções aplicáveis, se aplica aos processos atinentes a violações das normas da concorrência aplicáveis às empresas suscetíveis de conduzir à aplicação de coimas ou de sanções pecuniárias compulsórias [28]. Recordo que a presunção de inocência visa garantir que ninguém será considerado ou tratado como culpado de uma infração antes de a sua culpabilidade ter sido provada por um tribunal [29].

36. O Tribunal de Justiça também aplicou este princípio, que é enunciado no artigo 48.º, n.º 1, da Carta [30], ao determinar elementos objetivos constitutivos de uma infração prevista pelo direito da União, nesse caso os abusos de informação privilegiada, suscetível de conduzir à aplicação de sanções administrativas de natureza penal [31]. É este mesmo princípio, bem como o da pessoalidade das penas, cujo respeito o Tribunal de Justiça assegura [32] quando imputa à sociedade mãe a infração às normas da concorrência cometida pela sua filial, com base no conceito de «unidade económica» e na presunção do exercício efetivo de uma influência determinante da primeira sobre a política comercial da segunda tendo em atenção os laços de capital que as unem [33].

37. No que respeita, precisamente, ao recurso a um mecanismo de presunção e que integra a jurisprudência do Tribunal EDH [34], o Tribunal de Justiça declarou que, embora todos os sistemas jurídicos conheçam presunções de facto ou de direito, o artigo 48.º da Carta obriga os Estados-Membros a não ultrapassarem, em matéria penal, um determinado limiar. Mais concretamente, o princípio da presunção de inocência, consagrado nesta disposição, impõe aos Estados-Membros que integrem as presunções de facto ou de direito que constam das leis repressivas em limites razoáveis, ponderando a gravidade dos interesses em jogo e salvaguardando os direitos de defesa [35].

38. Importa sublinhar que os direitos de defesa fazem parte dos diversos elementos que constituem o princípio da tutela jurisdicional efetiva, consagrado no artigo 47.º da Carta [36]. Este último artigo dispõe, no seu primeiro parágrafo, que toda a pessoa cujos direitos e liberdades garantidos pelo direito da União tenham sido violados tem direito a uma ação perante um tribunal, nas condições previstas nesse artigo. A esse direito corresponde a obrigação imposta aos Estados-Membros pelo artigo 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, TUE de estabelecerem as vias de

28 V., neste sentido, Acórdão de 8 de julho de 1999, Hüls/Comissão (C-199/92 P, EU:C:1999:358, n.os 149 e 150).

29 Acórdão de 16 de julho de 2009, Rubach (C-344/08, EU:C:2009:482, n.º 31 e jurisprudência referida).

30 Acórdão de 22 de novembro de 2012, E.ON Energie/Comissão (C-89/11 P, EU:C:2012:738, n.º 72).

31 V., neste sentido, Acórdãos de 23 de dezembro de 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, n.os 42 e 44) e de 9 de setembro de 2021, Adler Real Estate e o. (C-546/18, EU:C:2021:711, n.º 46).

32 Por oposição a esta jurisprudência, sublinha-se a pusilanimidade do legislador europeu que afastou as pessoas coletivas do âmbito de aplicação da Diretiva (UE) 2016/343 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de março de 2016, relativa ao reforço de certos aspetos da presunção de inocência e do direito de comparecer em julgamento em processo penal (JO 2016, L 65, p. 1), considerando ser prematuro legislar a nível da União sobre a presunção de inocência das pessoas coletivas, a qual deverá ser assegurada pelas garantias legislativas em vigor e pela jurisprudência atual, cuja evolução futura deverá permitir determinar a necessidade de adotar medidas a nível da União.

33 V., nomeada e recentemente, Acórdãos de 28 de outubro de 2020, Pirelli & C./Comissão (C-611/18 P, não publicado, EU:C:2020:868, n.os 65 a 71) e de 15 de abril de 2021, Italmobiliare e o./Comissão (C-694/19 P, não publicado, EU:C:2021:286, n.os 52 a 59).

34 V., por exemplo, Tribunal EDH, 23 de julho de 2002, Janosevic c. Suécia, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101 e jurisprudência referida.

35 Acórdãos de 23 de dezembro de 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, n.º 43) e de 9 de setembro de 2021, Adler Real Estate e o. (C-546/18, EU:C:2021:711, n.º 47).

36 Acórdão de 6 de novembro de 2012, Otis e o. (C-199/11, EU:C:2012:684, n.º 48), no qual o Tribunal de Justiça também cita o direito de acesso aos tribunais. Recorde-se que é o artigo 48.º, n.º 2, da Carta que enuncia que é garantido a todo o arguido o respeito dos direitos de defesa.

recurso necessárias para assegurar uma tutela jurisdicional efetiva nos domínios abrangidos pelo direito da União [37]. Depois de ter salientado que o direito a uma ação efetiva perante um tribunal, consagrado no artigo 47.º da Carta, se integra no seu Título VI, relativo à justiça, no qual estão consagrados outros princípios processuais que se aplicam tanto às pessoas singulares como às pessoas coletivas [38], o Tribunal de Justiça decidiu que o princípio da proteção judicial efetiva deve ser interpretado no sentido de que não está excluído que possa ser invocado por pessoas coletivas, que podem, a esse respeito, beneficiar de assistência judiciária sob determinadas condições [39].

39. Em conclusão, considero que, como no caso em apreço, na medida em que a sanção pecuniária que pode ser aplicada a uma pessoa coletiva respeita a uma infração penal e tem natureza penal, o processo relativo a essa sanção está abrangido pelo âmbito de aplicação dos artigos 6.º e 7.º da CEDH e essa pessoa pode, assim, invocar os direitos fundamentais consagrados nos artigos 47.º a 49.º da Carta, devendo, por conseguinte, as autoridades dos Estados-Membros assegurar o respeito desses direitos [40].

40. É à luz destas considerações que há que examinar a compatibilidade da regulamentação nacional em causa no processo principal.

2. Quanto à compatibilidade da regulamentação nacional em causa tendo em conta a utilização de um duplo mecanismo de presunção

a) Observações preliminares

41. No pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta as suas dúvidas quanto à compatibilidade da regulamentação nacional com o direito da União, remetendo para o Acórdão G.I.E.M s.r.l e outros c. Itália [41], no qual o Tribunal EDH declarou que o artigo 7.º da CEDH se opõe a que uma sanção de natureza penal possa ser aplicada a uma pessoa sem que esteja estabelecida e declarada previamente a sua responsabilidade penal pessoal, o que implica que o tribunal da causa dê por provada a reunião de todos os elementos constitutivos da infração em causa. Caso contrário, a presunção de inocência garantida pelo artigo 6.º, n.º 2, da CEDH seria, também ela, violada.

42. Em primeiro lugar, parece-me necessário sublinhar que o órgão jurisdicional de reenvio não apreendeu corretamente o alcance do referido acórdão. O Tribunal EDH exigiu uma declaração prévia de responsabilidade penal da pessoa sancionada, respeitando as garantias previstas no artigo 7.º da CEDH e resultantes de um processo, não necessariamente penal, em conformidade com os requisitos do artigo 6.º da Convenção. Neste contexto específico, considerou, no processo submetido, que a verificação de todos os elementos constitutivos da infração em questão pelos órgãos jurisdicionais nacionais podia ser analisada, em substância, em tal declaração e, por conseguinte, numa condenação na aceção do artigo 7.º da CEDH [42].

[37] Acórdão de 6 de outubro de 2020, Estado luxemburguês (recurso contra um pedido de informações em matéria fiscal) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, n.º 47).

[38] Manifestamente, esta conclusão impõe-se baseada na tomada em conta do conceito funcional e objetivo de «litigante», ou seja, de parte no processo perante um órgão jurisdicional, indiferente à distinção entre pessoas singulares e coletivas.

[39] Acórdão de 22 de dezembro de 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, n.ºs 40 e 59).

[40] V., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2021, Prokuratura Rejonowa Łódź-Bałuty (C-338/20, EU:C:2021:805, n.ºs 29 e 30), sendo de referir que os «destinatários» das decisões que reprimem as contravenções rodoviárias, referidos nesse acórdão, podem ser pessoas singulares ou coletivas.

[41] Tribunal EDH, 28 de junho de 2018, G.I.E.M s.r.l e outros c. Itália (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 251).

[42] Tribunal EDH, 28 de junho de 2018, G.I.E.M s.r.l e outros v. Itália (EC:ECHR:2018:0628JUD000182806, §§ 255-261).

43. É certo que o Tribunal EDH recordou, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 2, e do artigo 7.º da CEDH, que têm em comum a proteção do direito de todas as pessoas a não serem punidas sem que a sua responsabilidade pessoal tenha sido devidamente estabelecida, a proibição de punir uma pessoa por uma infração cometida por outra. Neste caso, considerou que a medida de perda aplicada às pessoas coletivas, que não são partes no processo enquanto tais no sentido de que podem legalmente cometer uma infração penal, levava a uma violação do princípio de que uma pessoa não pode ser punida por um ato que envolva a responsabilidade penal de outra. Acresce que o facto de a apreciação feita pelo Tribunal EDH estar evidentemente muito dependente das circunstâncias do caso em apreço, que são especialmente diferentes do presente processo, afigura-se importante salientar que o órgão jurisdicional de reenvio, também e sobretudo, não teve em conta a evocação prévia pelo Tribunal EDH da possível utilização de presunções, incluindo no âmbito do artigo 7.º da CEDH e, portanto, de presunções de responsabilidade [43].

44. Em segundo lugar, observo que as competências do juiz da causa estão definidas no artigo 83.º d, n.º 5, da ZANN, a saber, verificar se a pessoa coletiva em causa obteve uma vantagem ilícita, se existe um nexo entre o autor da infração e a pessoa coletiva e entre a infração e a vantagem obtida por essa pessoa coletiva e, por último, o valor e a natureza patrimonial da vantagem ilícita. Ao considerar que não tem competência para verificar a comissão da infração fiscal, que é tratada no processo penal paralelo instaurado contra ZK, o órgão jurisdicional de reenvio procede a uma interpretação restrita deste artigo, que não é partilhada pela Comissão. Esta última sustenta que a verificação da existência de uma vantagem «ilícita» faz parte das prerrogativas do juiz e que a caracterização deste último qualificativo autoriza necessariamente um debate sobre a materialidade da infração. No entanto, importa recordar que, no âmbito do processo previsto no artigo 267.º TFUE, embora caiba ao Tribunal de Justiça interpretar as disposições do direito da União, incumbe apenas ao órgão jurisdicional de reenvio interpretar a legislação nacional. O Tribunal de Justiça deve, portanto, ater-se à interpretação do direito nacional, como a mesma lhe foi exposta pelo referido órgão jurisdicional [44].

45. Dito isto, há que apreciar a compatibilidade do processo previsto nos artigos 83.ºa e seguintes da ZANN que, recorde-se, se baseia num duplo mecanismo de presunção, embora não caiba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, no âmbito do processo prejudicial, sobre a compatibilidade de disposições do direito nacional com as normas de direito da União, este declarou reiteradamente que tem competência para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio todos os elementos de interpretação decorrentes desse direito que lhe permitam apreciar essa conformidade para proferir decisão no processo que lhe incumbe decidir [45].

b) Quanto à presunção de imputação da infração à pessoa coletiva

46. Relativamente ao regime de responsabilidade penal das pessoas coletivas decretado na legislação búlgara, há que constatar que se trata de uma responsabilidade especial, limitada às infrações para as quais está prevista, concebida a partir de um modelo representativo. O juiz penal da causa não pode, assim, imputar uma infração diretamente à pessoa coletiva em causa, uma vez que a responsabilidade desta última está «ancorada» na de uma pessoa singular identificada, que se considera, tendo em conta a sua situação, ter agido por conta da pessoa coletiva, beneficiária potencial ou comprovada de uma vantagem patrimonial que tem origem

[43] Tribunal EDH, 28 de junho de 2018, G.I.E.M s.r.l e outros c. Itália (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § § 243 e 244).

[44] Acórdão de 26 de junho de 2019, Addiko Bank (C-407/18, EU:C:2019:537, n.º 52).

[45] Acórdão de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, n.º 20).

num comportamento ilícito. No caso em apreço, a infração presumivelmente cometida por essa pessoa singular pode, consequentemente, ser imputada à pessoa coletiva e justificar a sua responsabilidade, sem que se tenha de demonstrar uma infração diferente cometida por si.

47. Esta responsabilidade da pessoa coletiva assemelha-se a uma responsabilidade indireta ou por ricochete, ao sublinhar o facto de que esse pessoa coletiva só pode agir por intermédio de pessoas singulares com competência para a obrigar. Tal qualificação, que pode violar o artigo 7.º da CEDH e o artigo 49.º da Carta, que consagram o princípio da pessoalidade das penas, não é, no entanto, adequada para uma responsabilidade baseada na técnica da representação. Com efeito, a pessoa singular em causa não é um terceiro em relação à pessoa coletiva, mas sim a pessoa coletiva, com a qual se identifica. Esta última será penalmente responsável na qualidade de autora da infração cometida por sua conta por uma pessoa singular com competência para a obrigar e que executou os elementos constitutivos da infração. Trata-se de uma responsabilidade por facto pessoal por representação e não de substituição [46].

48. Por outro lado, não se pode deixar de observar que, no âmbito de um processo judicial com caráter contraditório, a pessoa coletiva tem a possibilidade de ilidir essa presunção de imputação da infração, revelando assim o seu caráter ilidível exigido pelo Tribunal de Justiça [47]. O Tribunal EDH considerou, no que respeita à utilização de presunções de facto ou de direito em matéria penal, que os Estados não devem ultrapassar um determinado limite, no caso em apreço ultrapassado quando uma presunção tem por efeito privar uma pessoa de qualquer possibilidade de se ilibar relativamente aos factos que lhe são imputados, privando-a assim do benefício do princípio da presunção de inocência [48].

49. A este respeito, importa salientar que a proposta de sanção apresentada pelo procurador deve conter um certo número de elementos, definidos no artigo 83.ºb, n.º 2, da ZANN, os quais comprovam o ónus da prova que incumbe ao Ministério Público, no que respeita, nomeadamente, à natureza e ao valor da vantagem, bem como a existência de um nexo direto entre a infração e essa vantagem. A pessoa coletiva em causa, que deve ser convocada para a audiência pública de exame desta proposta, pode contestá-la no âmbito do exercício dos seus direitos de defesa. O alcance da fiscalização jurisdicional, conforme definida no artigo 83.ºd, n.º 5, da ZANN, demonstra, com efeito, o caráter ilidível da presunção de imputação da infração, devendo o juiz apreciar, entre outros elementos e com base em provas recolhidas oficiosamente ou a pedido das partes, a existência de um vínculo entre o autor da infração e a pessoa coletiva [49]. Verifica-se, assim, que o tribunal da causa tem competência para conhecer de todas as questões de facto e de direito pertinentes *para o litígio que é chamado a decidir* [50].

[46] Foi este mesmo modelo que o legislador europeu escolheu em diversas normas, nomeadamente, a Diretiva 2005/35/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de setembro de 2005, relativa à poluição por navios e à introdução de sanções em caso de infrações (JO 2005, L 255, p. 11), conforme alterada pela Diretiva 2009/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de outubro de 2009 (JO 2009, L 280, p. 52), e a Diretiva 2011/36 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril de 2011, relativa à prevenção do tráfico de seres humanos e à luta contra este fenómeno, bem como a proteção das vítimas e que substitui a Decisão-Quadro 2002/629/JAI do Conselho (JO 2011, L 101, p. 1).

[47] Acórdão de 23 de dezembro de 2009, Spector Photo Group e Van Raemdonck (C-45/08, EU:C:2009:806, n.º 44).

[48] Tribunal EDH, 28 de junho de 2018, G.I.E.M s.r.l e outros c. Itália (CE:ECHR:2018:0628JUD000182806, § 243 e jurisprudência referida).

[49] Além disso, a decisão pela qual o juiz aplica uma sanção pecuniária à pessoa coletiva pode ser objeto de recurso no prazo de catorze dias após a sua notificação às partes. O tribunal de recurso competente tem a possibilidade de alterar ou anular essa decisão.

[50] Acórdão de 9 de setembro de 2021, Adler Real Estate e o. (C 546/18, EU:C:2021:711, n.º 53).

c) Quanto à presunção de comissão da infração

50. Resulta da legislação búlgara que o juiz penal pode ser chamado a decidir através de uma proposta do procurador que contenha a indicação dos dados pessoais das pessoas «acusadas» da infração e que pode aplicar uma sanção pecuniária a uma pessoa coletiva, «independentemente da responsabilidade penal efetiva das pessoas [singulares] que participaram na infração» [51]. Afigura-se assim que a pessoa coletiva pode ser punida penalmente por uma infração presumida cometida pela pessoa singular com capacidade para a obrigar, sem que o juiz competente, em primeira instância ou de recurso [52], possa apreciar a realidade dessa infração, questão reservada para o julgamento desta segunda pessoa, nem suspender o processo a aguardar julgamento [53].

51. É certo que se pode salientar que a proposta do procurador deve conter a descrição da infração que esclareça as circunstâncias em que foi cometida e uma lista de documentos escritos que estabeleçam essas circunstâncias, o que é suscetível de demonstrar factos que, pela sua aparência, tornam a imputabilidade razoavelmente verosímil [54]. Além disso e sobretudo, o artigo 83.ºf da ZANN prevê uma possibilidade de reabertura do processo, por iniciativa nomeadamente da pessoa coletiva sancionada, em caso de desistência da ação penal do Ministério Público contra essa pessoa singular, quando o ato não foi cometido ou não constitui uma infração [55], ou da sua absolvição transitada em julgado [56]. Assim, o tribunal da causa pode anular a decisão punitiva, no termo de um processo contraditório e se considerar que o pedido de reabertura tem fundamento [57]. Consequentemente, a presunção de comissão da infração pode ser ilidida.

52. Não se pode, porém, deixar de observar que a pessoa coletiva em causa pode ser objeto de uma decisão de condenação definitiva [58], seguida de uma execução, sem ter a possibilidade de apresentar as suas observações quanto à comissão da infração fiscal que lhe é imputada antes da adoção dessa decisão objetivamente lesiva, o que é suscetível de violar o respeito dos direitos de defesa [59].

[51] V., respetivamente, artigo 83.ºa, n.º 4, e artigo 83.ºb, n.º 2, ponto 5, da ZANN. No caso em apreço, é pacífico que, à data do reenvio prejudicial, o processo penal instaurado contra a pessoa gestora e representante da sociedade Delta Stroy por ocultações declarativas em matéria de IVA ainda estava em curso.

[52] Nenhum elemento dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça permite considerar que o órgão jurisdicional de recurso dispõe de competências mais amplas do que a de primeira instância no que respeita à apreciação da responsabilidade da pessoa coletiva.

[53] Resulta da decisão de reenvio que a pessoa singular e a pessoa coletiva em causa são objeto de um tratamento processual distinto e não se pode considerar que a primeira possa exercer, no âmbito das ações penais de que é alvo pela mesma infração, os direitos de defesa da segunda. Com efeito, estes direitos têm natureza subjetiva, pelo que são as próprias partes envolvidas que os devem poder exercer de forma efetiva, independentemente da natureza do processo a que estão sujeitas [Acórdão de 9 de setembro de 2021, Adler Real Estate e o. (C-546/18, EU:C:2021:711, n.º 59)].

[54] Recorde-se que o Tribunal de Justiça declarou, em substância, que, sob reserva do respeito dos direitos garantidos pelo direito da União, especialmente pela Carta, a autoridade tributária pode, a fim de declarar a existência de uma fraude ao IVA, apoiar-se em elementos de prova obtidos no contexto de processos penais não encerrados que não dizem respeito ao sujeito passivo [Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 38) e de 24 de fevereiro de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, n.º 37)].

[55] V. n.º 2 da decisão de reenvio.

[56] O artigo 4.º, n.º 2, do Protocolo n.º 7 à CEDH prevê a possibilidade de reabertura, se for caso disso, do processo penal se factos novos ou recentemente revelados ou um vício fundamental no processo anterior puderem afetar a sentença proferida.

[57] A ocorrência de uma das situações referidas, desistência da ação penal do Ministério Público contra essa pessoa singular, quando o ato não foi cometido ou não constitui uma infração ou a sua absolvição transitada em julgado, não deixa nenhuma dúvida sobre o resultado desse novo exame do processo tendo em conta o mecanismo de imputação da infração por representação considerado para fundamentar a responsabilidade da pessoa coletiva.

[58] Na falta de recurso ou na sua improcedência (v. artigo 83.ºe, n.º 5, e artigo 83.ºf da ZANN).

[59] V., por analogia, Acórdãos de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, n.ºs 41 e 52) e de 4 de junho de 2020, C.F. (Controlo fiscal) (C-430/19, EU:C:2020:429, n.º 30). Esta jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a procedimentos administrativos de fiscalização tributária em matéria de IVA deve, *a fortiori*, aplicar-se no âmbito de um processo que pode conduzir, na mesma matéria, à adoção de uma sanção pecuniária de natureza penal.

53. Além disso, a reabertura do processo acima referido constitui uma aplicação de uma via de recurso extraordinária, que constitui uma continuação do primeiro processo [60], cujo início está ligado a um acontecimento aleatório, quanto à sua ocorrência de um ponto de vista temporal. É concebível que a decisão de absolvição da pessoa singular acusada só possa ser tomada após o exercício de vias de recurso, o que prolongará ainda a duração desse processo. Enquanto durar o processo penal instaurado contra o representante da sociedade, como no caso em apreço, esta última fica efetivamente privada da possibilidade de apresentar o pedido de reabertura a um órgão jurisdicional competente para declarar a inexistência de comissão da infração que lhe foi imputada e, desse modo, o caráter infundado da sanção penal aplicada. Ora, o acesso a esse órgão jurisdicional não deve estar sujeito a condições que o tornem excessivamente difícil [61], não podendo a pessoa coletiva em causa ser privada da possibilidade acima referida para lá de um prazo razoável. Tal situação é suscetível de entrar em contradição com o direito de acesso a um tribunal [62].

54. No entanto, o direito de acesso a um tribunal e o princípio do respeito dos direitos de defesa não constituem prerrogativas absolutas, mas podem, em certas condições, incluir restrições [63].

d) Quanto à limitação das garantias fundamentais

55. O artigo 52.º, n.º 1, da Carta prevê que podem ser introduzidas restrições ao exercício dos direitos e liberdades garantidos por esta, desde que, em primeiro lugar, essas restrições estejam previstas na lei; em segundo lugar, respeitem o conteúdo essencial dos direitos e das liberdades em causa; e, em terceiro lugar, que, na observância do princípio da proporcionalidade, sejam necessárias e correspondam efetivamente a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União ou à necessidade de proteção dos direitos e liberdades de terceiros [64]. A este respeito, recordo que o Tribunal de Justiça exige que o recurso a presunções de facto ou de direito em matéria penal esteja circunscrito a «limites razoáveis», que tenham em conta a importância do desafio e que preserve os direitos da defesa. De acordo com o Tribunal EDH, os Estados devem encontrar um equilíbrio entre estes dois elementos; por outras palavras, os meios empregados devem ser razoavelmente proporcionais ao objetivo legítimo prosseguido [65].

56. Saliento, em primeiro lugar, que resulta da decisão de reenvio que a base legal do regime de responsabilidade da pessoa coletiva pela infração fiscal em causa está estabelecida nos artigos 83.º a e seguintes da ZANN, pelo que se deve considerar que está prevista na legislação nacional. Em segundo lugar, na minha opinião, esse regime respeita o conteúdo essencial do direito fundamental a uma proteção jurisdicional efetiva, no que respeita aos seus dois elementos constitutivos, que são o respeito dos direitos de defesa e do direito de acesso a um tribunal. Com efeito, o referido regime não põe em causa esses direitos enquanto tais. Só é imposto um quadro processual que inclua a aplicação de uma via de recurso extraordinária para os exercer plenamente [66].

60 V., neste sentido, Acórdão de 5 de junho de 2014, M (C-398/12, EU:C:2014:1057, n.º 39).

61 V., neste sentido, Acórdão de 14 de novembro de 2013, Baláž (C-60/12, EU:C:2013:733, n.º 46).

62 V., por analogia, Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, n.º 51).

63 Acórdãos de 24 de fevereiro de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, n.º 50), e de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 43).

64 Acórdão de 6 de outubro de 2020, Estado luxemburguês (recurso contra um pedido de informações em matéria fiscal) (C-245/19 e C-246/19, EU:C:2020:795, n.º 51).

65 Tribunal EDH, 23 de julho de 2002, Janosevic c. Suécia, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 101.

66 V., por analogia, Acórdão de 6 de novembro de 2012, Otis e o. Processo C-199/11 EU:C:2012:684, n.ºs 63 e 64.

57. Em terceiro lugar, afigura-se que o regime de responsabilidade da pessoa coletiva previsto nos artigos 83.ºa e seguintes da ZANN corresponde a um objetivo de interesse geral. Não obstante a falta de precisão da decisão de reenvio, é, com efeito, possível considerar que esse regime se enquadra na execução da obrigação, que impende sobre cada Estado-Membro, de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude [67]. Assim, o artigo 325.º, n.º 1, TFUE obriga os Estados-Membros a combaterem as fraudes e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União por meio de medidas efetivas e dissuasoras. A este respeito, importa recordar que, uma vez que os recursos próprios da União incluem, nomeadamente, por força do artigo 2.º, alínea b), da Decisão 2007/436/CE, Euratom [68], l, as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme à base do IVA, determinada de maneira harmonizada segundo as regras da União, existe uma relação direta entre a cobrança das receitas provenientes do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos IVA correspondentes, uma vez que qualquer lacuna na cobrança das primeiras está potencialmente na origem de uma redução das segundas [69].

58. A fim de garantir a cobrança integral das referidas receitas e, assim, a proteção dos interesses financeiros da União, os Estados-Membros dispõem de liberdade de escolha das sanções aplicáveis, as quais podem tomar a forma de sanções administrativas, de sanções penais ou de uma combinação de ambas. No entanto, as sanções penais podem ser indispensáveis para combater de forma efetiva e dissuasora certos casos de fraude grave ao IVA, como exige o artigo 2.º, n.º 1, da Convenção estabelecida com base no artigo K.3 do Tratado da União Europeia, relativa à proteção dos interesses financeiros das Comunidades, assinada em Bruxelas, em 26 de julho de 1995 [70], conjugado com o seu artigo 1.º, n.º 1. Os Estados-Membros devem igualmente assegurar que as regras processuais penais, previstas no direito nacional, permitem uma repressão efetiva das infrações relacionadas com esses comportamentos. Neste contexto, incumbe, em primeiro lugar, ao legislador nacional tomar as medidas necessárias. Cumpre-lhe, se for caso disso, alterar a sua regulamentação e garantir que o regime processual aplicável à repressão das infrações lesivas dos interesses financeiros da União não seja concebido de tal modo que represente, por razões inerentes a esse regime, um risco sistémico de impunidade dos factos constitutivos de tais infrações, bem como assegurar a proteção dos direitos fundamentais dos arguidos [71].

59. Em quarto lugar, embora compita ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, à luz das circunstâncias concretas do processo principal, se as restrições instituídas pelo regime de responsabilidade búlgaro não são manifestamente desproporcionadas em relação ao fim prosseguido [72], é possível salientar que, por princípio, a aplicação de sanções administrativas ou penais por violação de obrigações declarativas em matéria de IVA é suscetível de garantir o respeito da regulamentação na matéria e, portanto, é adequada para garantir a realização do objetivo prosseguido a este respeito [73].

67 V., neste sentido, Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25).

68 Decisão do Conselho, de 7 de junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO 2007, L 163, p. 17).

69 Acórdão de 17 de janeiro de 2019, Dzivev e o. Processo C-310/16 EU:C:2019:30, n.ºs 25 e 26.

70 JO 1995, C 316, p. 49.

71 V., neste sentido, Acórdão de 17 de janeiro de 2019, Dzivev e o. (C-310/16, EU:C:2019:30, n.ºs 27, 29 e 31).

72 V., neste sentido, Acórdão de 6 de setembro de 2012, Trade Agency (C-619/10, EU:C:2012:531, n.º 59).

73 V., por analogia, Acórdão de 14 de outubro de 2021, Landespolizeidirektion Steiermark (máquinas de jogo) (C-231/20, EU:C:2021:845, n.º 44).

60. No dispositivo em causa, a adoção de uma decisão de sanção pecuniária da pessoa coletiva pelo juiz de primeira instância tem por objetivo garantir uma tramitação rápida dos procedimentos levados a cabo para o apuramento e repressão de infrações fiscais que assentam numa verosimilhança razoável dos factos imputados [74] e da sua imputabilidade à pessoa coletiva e à pessoa singular capaz de a vincular. Esta é diretamente acusada dos seus comportamentos ilícitos, o que evita qualquer desresponsabilização, e sabe que expõe a pessoa coletiva à instauração concomitante de processos e à aplicação de sanções de caráter penal devido ao seu comportamento. A possibilidade de punir a pessoa coletiva numa fase precoce do processo limita o risco de impunidade, que pode, nomeadamente, estar ligado a uma organização fraudulenta de insolvência. Permite exercer pressão sobre a sociedade para a obrigar a respeitar as obrigações fiscais que lhe incumbem. Nesta medida, a regulamentação nacional em causa pode, na minha opinião, ser considerada um instrumento eficaz de prevenção e de repressão da delinquência das empresas sujeitas ao IVA. Um instrumento sobretudo necessário no âmbito de um sistema de tributação com base nas informações fornecidas pelos sujeitos passivos.

61. Além disso, não se afigura que se imponha uma medida menos restritiva do que este dispositivo e igualmente eficaz para alcançar os referidos objetivos [75]. Saliento, a este respeito, que a antiga versão da ZANN, que condicionava a punição da pessoa coletiva à condenação definitiva da pessoa singular capaz de a vincular, não me parece apresentar as mesmas garantias de eficácia no que respeita à prevenção do risco de impunidade e à necessidade de reprimir, o mais rapidamente possível, uma forma grave de delinquência económica, prejudicial ao interesse público mas também aos interesses das empresas concorrentes que respeitam a legislação tributária.

62. Por último, não se verifica que haja uma desproporção manifesta entre os objetivos prosseguidos e os inconvenientes causados por um quadro processual que conjuga um primeiro processo submetido a um duplo grau de jurisdição e um recurso de revisão [76], sob reserva, todavia, de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio de dois elementos.

63. Em primeiro lugar, é pacífico que, se considerar fundado o pedido de reabertura do processo apresentado pela pessoa coletiva, o órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se anula a decisão de sanção e devolve o processo para que seja novamente examinado [77]. Além do facto de esse pedido não implicar automaticamente a suspensão da execução de tal decisão, a descrição da legislação nacional fornecida não contém nenhuma indicação sobre o destino de eventuais medidas de execução e sobre um possível reembolso da sanção aplicada, na sequência da anulação da decisão de aplicação de uma sanção, que me parece indispensável. Recordo que, no âmbito de uma problemática semelhante, o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros são, assim, em princípio, obrigados a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União e que o pedido de reembolso do IVA pago indevidamente se enquadra no direito à repetição do indevido, que visa remediar as consequências da incompatibilidade do imposto com o direito da União, neutralizando o encargo económico que onerou indevidamente o operador que acabou

[74] A determinação, nesse caso, de uma fraude ao IVA relacionada com incumprimentos da gerente e representante da pessoa coletiva das suas obrigações declarativas na matéria não me parece suscetível de suscitar importantes dificuldades probatórias.

[75] V., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, n.º 68).

[76] V., neste sentido, Acórdão de 27 de setembro de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, n.º 69). Por outras palavras, os inconvenientes causados não devem ser desproporcionados relativamente aos objetivos pretendidos.

[77] Na hipótese de um arquivamento do processo instaurado contra a pessoa singular ou da sua absolvição, podemos interrogar-nos sobre o objeto e, portanto, o sentido de um novo exame do processo no que respeita à responsabilidade da pessoa coletiva no âmbito de um regime baseado na imputação a esta de uma alegada infração cometida por essa pessoa singular e, aparentemente, numa acumulação de responsabilidades que proíbem a prossecução apenas da pessoa coletiva por um ato ilícito do seu representante, sem que seja procurada e provada a culpabilidade deste último.

por suportá-lo efetivamente [78]. Além disso, as modalidades de reembolso do excedente de IVA devem permitir ao sujeito passivo recuperar, em condições adequadas, a totalidade do crédito resultante do excedente de IVA, o que implica que o reembolso seja efetuado num prazo razoável e que, em qualquer caso, o modo de reembolso adotado não deve fazer o sujeito passivo correr nenhum risco financeiro [79].

64. Em segundo lugar, parece resultar da decisão de reenvio que, até ao pedido de reabertura do processo, a pessoa coletiva punida não se pode opor à execução coerciva de uma decisão portadora de graves consequências quanto à sua saúde financeira, incluindo um risco de insolvência. Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio deve, na minha opinião, verificar se a regulamentação nacional em causa permite ou não impede a adoção de medidas provisórias, como a suspensão do processo de execução coerciva, nos casos excecionais em que a urgência da situação o impõe [80] ou, por outras palavras, para prevenir a ocorrência de consequências negativas irremediáveis.

65. Com estas duas reservas, afigura-se que as presunções consideradas na regulamentação nacional em causa no processo principal estão confinadas dentro de limites razoáveis em conformidade com a exigência do Tribunal de Justiça.

C. Quanto à segunda questão prejudicial

66. Tendo em conta a declaração prévia da inaplicabilidade da Decisão-Quadro 2005/212 e o conteúdo da resposta sugerida para primeira questão prejudicial, há que reformular, na minha opinião, a segunda questão no sentido de que o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º da Carta se opõe a uma regulamentação, como a que está em causa no processo principal, que prevê que a sanção pecuniária aplicada à pessoa coletiva é pelo menos igual ao valor da vantagem ilícita.

67. A este respeito, importa recordar que a gravidade de uma sanção deve corresponder à gravidade da infração em causa, decorrendo esta exigência tanto do artigo 52.º, n.º 1, da Carta como do princípio da proporcionalidade das penas consagrado no seu artigo 49.º, n.º 3. Este princípio impõe-se no que diz respeito à determinação das regras relativas ao montante das coimas e à apreciação dos elementos que podem entrar em linha de conta para a sua fixação. Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as medidas administrativas ou repressivas permitidas por uma legislação nacional não devem exceder os limites do necessário para a realização dos objetivos legitimamente prosseguidos por essa legislação [81]. Embora incumba ao órgão jurisdicional nacional apreciar se o montante da sanção não vai além do

[78] Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, SC Cridar Cons (C-582/20, EU:C:2022:114, n.º 55). Além disso, no âmbito de uma apreciação dos limites razoáveis nos quais os Estados podem recorrer à execução de uma decisão de agravamento de imposto, antes de ser proferida uma decisão sobre o recurso que tem por objeto essas majorações, o Tribunal EDH considerou que devia ser tida em conta a possibilidade de reverter a situação jurídica anterior na hipótese de ser dado provimento a tal recurso e, consequentemente, do reembolso de qualquer quantia indevidamente paga pelo contribuinte. (v., também, Tribunal EDH, 23 de julho de 2002, Janosevic c. Suécia, CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, §§ 105 a 109).

[79] V., neste sentido, Acórdão de 6 de julho de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522, n.º 20).

[80] V., neste sentido, Acórdãos de 18 de março de 2010, Alassini e o. (C-317/08 a C-320/08, EU:C:2010:146, n.º 67); de 14 de junho de 2017, Menini e Rampanelli (C-75/16, EU:C:2017:457, n.º 61); e de 27 de setembro de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, n.ºs 70 e 71). Nestas decisões, o Tribunal de Justiça declarou que o princípio da proteção jurisdicional efetiva, reafirmado no artigo 47.º da Carta, não se opõe a regulamentações nacionais que subordinem a interposição de recurso judicial à tramitação prévia de processos de conciliação e de mediação extrajudiciais ou à obrigação de esgotar as vias de recurso administrativo disponíveis, desde que, nomeadamente, esses processos não causem um atraso substancial à propositura de uma ação judicial e sejam possíveis medidas provisórias nos casos excecionais em que a urgência da situação o imponha.

[81] Acórdão de 6 de outubro de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, n.ºs 97 a 99).

necessário para alcançar esses objetivos, há que indicar a esse órgão jurisdicional certos elementos do processo principal suscetíveis de lhe permitir determinar se a sanção aplicada é conforme com o princípio da proporcionalidade [82].

68. Como foi exposto, a legislação nacional em causa no processo principal visa, objetivo legítimo se assim for, punir a fraude fiscal, no caso em apreço, o facto de ZK ter subtraído de forma fraudulenta da sociedade Delta Stroy de que é gerente e representante para o apuramento e pagamento do IVA, proporcionando assim uma vantagem a essa sociedade no montante de 11 388,98 BGN. Quanto às modalidades de determinação do montante da sanção pecuniária, essa legislação prevê a possibilidade de o juiz aplicar à sociedade uma coima «pelo menos igual ao valor da vantagem, até ao máximo de 1 000 000 BGN». Assim, o dispositivo autoriza sanções de diferentes níveis dentro de um intervalo, com um teto de pena ou pena máxima fixa e uma pena base ou mínima correspondente à retoma mecânica do montante da vantagem ilícita, estando o juiz que decide condenar a pessoa coletiva arguida vinculado a esses *quantuns*. Deste modo, pode-se considerar que a regulamentação em causa deixa ao tribunal o cuidado de ajustar a sanção, entre os dois limites previstos, tendo em consideração a gravidade da infração e a situação do seu autor.

69. Contudo, a mera existência de uma pena mínima pode justificar a conclusão de uma violação da necessária individualização da sanção expressa pelo princípio da proporcionalidade? Observo que, tratando-se de uma sanção administrativa aplicada em caso de sobreavaliação do valor do excedente do IVA, se constatou o caráter desproporcionado dessa sanção, na medida em que o seu montante mínimo não podia ser reduzido em função das circunstâncias muito específicas do caso [83]. No domínio das propostas ilegais de jogos de fortuna ou azar por máquinas de jogo, o Tribunal de Justiça considerou que a aplicação de uma coima mínima por máquina de jogo não autorizada não se afigurava, só por si, desproporcionada tendo em conta a gravidade das infrações em causa. Acrescentou, no entanto, que, no que respeita ao «montante dessa coima mínima», incumbe ao órgão jurisdicional nacional, para apreciar a sua proporcionalidade, ter em conta a relação entre o montante da coima suscetível de ser aplicada e a vantagem económica decorrente da infração cometida, a fim de desencorajar os infratores de cometerem tal infração, assegurando ao mesmo tempo, tendo em conta todas as circunstâncias do caso concreto, que o montante mínimo assim imposto não é desmedido em relação a esse benefício [84].

70. Afigura-se importante sublinhar que estas soluções e formulações são manifestamente tomadas em conjunto com as circunstâncias específicas dos processos em causa, que se distinguem claramente do presente processo relativo à violação de obrigações declarativas em matéria de IVA. Além disso, pode parecer paradoxal, para não dizer contraditório, admitir, por um lado, a proporcionalidade de um regime de sanções que inclui uma coima mínima que, por definição, tem por efeito vincular o juiz na sua apreciação do montante da coima e, por outro, pedir-lhe para não tomar em consideração as circunstâncias do caso concreto.

71. Por último, recordo que o Tribunal de Justiça indicou, de forma genérica, que o rigor das sanções deve ser adequado à gravidade das violações que reprimem, designadamente assegurando um efeito verdadeiramente dissuasivo [85], o que implica a consideração da vantagem

[82] Acórdão de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, n.º 28).

[83] No Acórdão de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna (C-935/19, EU:C:2021:287, n.º 37 e dispositivo), o Tribunal de Justiça declarou que a referida sanção é aplicável indistintamente a uma situação na qual a irregularidade resulta de um erro de apreciação cometido pelas partes na operação quanto à natureza tributável desta última, que se caracteriza pela inexistência de indícios de fraude e de perda de receitas para a Fazenda Pública, e a uma situação na qual não se verificam tais circunstâncias especiais.

[84] Acórdão de 14 de outubro de 2021, Landespolizeidirektion Steiermark (máquinas de jogo) (C-231/20, EU:C:2021:845, n.ºs 46 e 47).

[85] V., neste sentido, Acórdão de 6 de outubro de 2021, ECOTEX BULGARIA (C-544/19, EU:C:2021:803, n.º 100)), recordando-se que a necessidade de medidas dissuasoras está expressamente prevista no artigo 325.º TFUE.

económica resultante do comportamento ilícito [86]. Neste contexto e tendo em conta a importância que a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para cumprir o objetivo relativo à cobrança da totalidade do IVA, confere à luta contra as infrações em matéria de IVA [87], a existência de um limite mínimo, para este tipo de pena que constitui a coima [88], correspondente à vantagem económica ilícita potencial ou efetiva, não parece ir além do necessário para atingir esse objetivo.

V. Conclusão

72. Tendo em atenção estas considerações, proponho que se responda nos seguintes termos às questões prejudiciais submetidas pelo Okrazhen sad — Burgas (Tribunal de Primeira Instância de Burgas, Bulgária).

1) Os artigos 47.º a 49.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para lutar contra a fraude fiscal, prevê uma presunção de imputação de uma alegada infração penal a uma pessoa coletiva, cometida por sua conta por uma pessoa singular com capacidade para a obrigar e a esse título uma sanção pecuniária a essa pessoa coletiva, sem prejuízo do direito de esta poder ilidir essas presunções no âmbito de um recurso jurisdicional contra a decisão de aplicar uma sanção e na condição de as modalidades concretas de exercício desse recurso não afetarem de maneira desproporcionada o direito à ação num tribunal e o respeito dos direitos de defesa.

2) O artigo 49.º, n.º 3, da Carta dos Direitos Fundamentais deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que, para responder a uma violação pelo sujeito passivo das suas obrigações declarativas em matéria de IVA, prevê um regime de sanções no âmbito do qual pode ser aplicada uma coima cujo montante mínimo corresponde à vantagem económica ilícita retirada ou suscetível de o ser, desde que essa regulamentação seja adequada para garantir a realização do objetivo de luta contra a fraude fiscal e não exceda o necessário para o atingir.

[86] No Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli e Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111), o Tribunal de Justiça declarou que não se afigura que um sistema de sanções como o que está em causa no processo principal que, *a fim de privar os infratores das vantagens económicas* que decorrem da violação da proibição de vender produtos do tabaco a menores e de os dissuadir de violarem essa proibição, prevê um cúmulo de sanções, coima e suspensão de uma licença de exploração de um estabelecimento comercial, excede os limites do necessário para garantir o objetivo de proteger a saúde humana e de reduzir, designadamente, a prevalência do tabagismo nos jovens.

[87] Acórdão de 20 de março de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 44 e jurisprudência referida).

[88] A situação é diferente em relação a penas privativas de liberdade.