



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 11 de julho de 2019¹

Processos apensos C-469/18 e C-470/18

IN (C-469/18)
JM (C-470/18)
contra
Belgische Staat

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica)]

«Pedido de decisão prejudicial — Tributação — Direito a um recurso efetivo — Fiscalização jurisdicional de uma liquidação de imposto — Competência do Tribunal de Justiça no que respeita ao cálculo do imposto sobre o rendimento — Tomada em consideração pela administração fiscal de um elemento de prova alegadamente obtido em violação do respeito da vida privada e familiar — Obrigação do juiz de não tomar em consideração este elemento de prova»

I. Introdução

1. Um Estado-Membro aplica o direito da União quando as suas autoridades tributárias utilizam, para efeitos de uma liquidação do imposto sobre o rendimento, um elemento de prova que obtiveram na sequência da deteção de uma fraude em carrossel relativa ao imposto sobre o valor acrescentado? Ou, posta a questão de outro modo, a violação dos direitos fundamentais da União na obtenção de elementos de prova tem como consequência a proibição de tomar essa prova em consideração na liquidação do imposto sobre o rendimento? São estas, no essencial, as questões que o Tribunal de Justiça tem de apreciar em dois pedidos de decisão prejudicial submetidos pelo Tribunal de Cassação da Bélgica.

2. Estão subjacentes a estes casos investigações de natureza criminal no âmbito das quais o Luxemburgo comunicou à Bélgica um elemento de prova em violação da reserva judicial prevista num acordo internacional. De qualquer modo, este elemento de prova foi utilizado para efeitos de liquidação do imposto sobre o rendimento. Os recorrentes em cassação (a seguir «recorrentes») apenas contestam esta utilização no processo principal.

3. Assim, o que está em questão é a aplicação da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta») — neste caso do artigo 47.º da Carta — no âmbito da liquidação de um imposto sobre o rendimento. Esta questão vai além do muito discutido² Acórdão Åkerberg Fransson de 2013³. Neste acórdão o Tribunal de Justiça decidiu que um processo penal por fraude relativa ao IVA

¹ Língua original: alemão.

² V., por exemplo, as considerações do BVerfG, Acórdão de 24 de abril de 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, n.º 91).

³ Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105).

constitui uma «aplicação do direito da União» na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta. Resta agora averiguar se a liquidação de um imposto sobre o rendimento também constitui uma aplicação do direito da União quando nela é utilizado um elemento de prova obtido numa investigação de carácter penal promovida por suspeita de fraude relativa ao IVA.

II. Quadro jurídico

A. *Direito Internacional Público*

4. Entre o Reino da Bélgica, o Grão-Ducado do Luxemburgo e o Reino dos Países Baixos vigora o Tratado de extradição e assistência judiciária em matéria penal assinado em Bruxelas em 27 de junho de 1962 (a seguir «Tratado Benelux»).

5. O artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do Tratado Benelux dispõe:

«(1) A pedido da parte requerente, a parte requerida apreende, na medida em que a sua legislação o permita, e remete à parte requerente os objetos

a) que possam servir como elementos de prova,

b) que, provenientes da infração, tenham sido encontrados antes ou após a extradição da pessoa detida.

(2) A remessa fica dependente da autorização da câmara do conselho do tribunal do lugar em que as buscas e apreensões foram realizadas, que decide se devem ou não ser transmitidos à parte requerente, no todo ou em parte, os objetos apreendidos. A câmara pode ordenar a restituição dos objetos não relacionados diretamente com os atos imputados ao arguido e decide sobre eventuais reclamações de terceiros detentores ou de outros interessados.»

6. O artigo 24.º, n.º 2, do Tratado Benelux prevê:

«Todavia, as cartas rogatórias que visam obter apreensões de objetos ou buscas só podem ser cumpridas relativamente a factos suscetíveis de justificar a extradição nos termos do presente tratado e com a reserva expressa constante do n.º 2 do artigo 20.º»

B. *Direito belga*

7. O direito fiscal belga não prevê uma proibição absoluta de utilização de elementos de prova obtidos ilegalmente. O Tribunal de Cassação, no entanto, elaborou uma jurisprudência designada jurisprudência Antigoon em matéria fiscal. Segundo esta jurisprudência, a utilização de elementos de prova obtidos ilegalmente em matéria fiscal só é inadmissível quando os elementos de prova tenham sido obtidos de tal forma que a sua utilização tenha de ser entendida em todas as circunstâncias como inadmissível ou prejudique o direito do sujeito passivo a um processo equitativo. Estas circunstâncias devem ser apuradas pelo juiz numa apreciação global.

III. Matéria de facto e processo principal

8. Os recorrentes em cassação são gestores de empresas de comercialização e distribuição de computadores e respetivos acessórios na Bélgica.

9. A Bijzondere Belastinginspectie (inspeção tributária especial da Bélgica) procedeu, em 1995, a investigações às empresas dos recorrentes, relacionadas com uma fraude em carrossel em matéria do IVA. Em 1996, na sequência de denúncia da inspeção tributária especial belga, foram iniciadas investigações criminais contra as mesmas empresas. Não resulta claramente dos pedidos de decisão prejudicial se estas investigações se referiam a uma fraude em matéria de IVA ou do imposto sobre o rendimento.

10. No âmbito das investigações criminais, as autoridades judiciais belgas competentes dirigiram um pedido de assistência ao Grão-Ducado do Luxemburgo, que levou à apreensão de documentos bancários num banco luxemburguês em 15 de julho de 1998. No ato de apreensão estiveram presentes um juiz de instrução luxemburguês e um juiz belga.

11. As autoridades luxemburguesas transmitiram os elementos assim obtidos às autoridades judiciais belgas, sem ter sido pedida e muito menos emitida a autorização de um tribunal luxemburguês, como prevê o artigo 20.º, n.º 2, do Tratado Benelux.

12. As autoridades judiciais belgas facultaram às autoridades fiscais o acesso aos autos do procedimento criminal. Com base nas informações assim obtidas, as autoridades fiscais belgas notificaram aos recorrentes, nos anos de 1999 e 2000, avisos de retificação das declarações para o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares relativas aos exercícios fiscais de 1997 e 1998. As autoridades submeteram ao imposto os montantes que tinham sido transferidos para uma conta dos recorrentes no Luxemburgo, como lucro bruto de atividades comerciais e industriais.

13. Tendo sido interposto recurso contra estes avisos, o tribunal tributário de primeira instância belga reduziu aos recorrentes uma grande parte dos rendimentos adicionais considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

14. Na sequência do recurso interposto pelo recorrido no processo principal, o tribunal de recurso revogou o acórdão do tribunal de primeira instância, na medida em que este concedeu aos recorrentes uma redução da matéria coletável do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. No entender do tribunal de recurso, não se verificam os pressupostos para a proibição da utilização de elementos de prova à luz da jurisprudência belga Antigoon em matéria fiscal. Os recorrentes interpuseram recurso de cassação deste acórdão para o Tribunal de Cassação.

IV. Pedidos de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

15. Por Despachos de 28 de junho de 2018, o Tribunal de Cassação submeteu ao Tribunal de Justiça, para decisão prejudicial, a seguinte questão:

«Deve o artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia ser interpretado no sentido de que, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, se opõe, em quaisquer circunstâncias, à utilização de elementos de prova obtidos em violação do direito ao respeito pela vida privada, consagrado no artigo 7.º da Carta, ou, pelo contrário, deixa margem para um regime nacional nos termos do qual o juiz que aprecia a possibilidade de utilização de um elemento de prova assim obtido como base para a cobrança do IVA deve efetuar uma ponderação, conforme descrito no número 4 da presente decisão de reenvio [v., *supra*, n.º 7]?»

16. Em 6 de setembro de 2018, o Presidente do Tribunal de Justiça ordenou a apensação dos processos C-469/18 e C-470/18 para efeitos das fases escrita e oral do processo e prolação do acórdão.

17. No processo pendente no Tribunal de Justiça foram apresentadas observações escritas pelos recorrentes, pelo Reino da Bélgica, pela República Italiana, pelo Reino dos Países Baixos e pela Comissão Europeia.

V. Admissibilidade da questão prejudicial

18. Há que esclarecer antes de mais a admissibilidade da questão prejudicial. O Tribunal de Cassação pergunta expressamente se determinados elementos de prova podem ser utilizados para a «liquidação do imposto sobre o valor acrescentado». No entanto, o objeto dos litígios nos processos principais não são liquidações do imposto sobre o valor acrescentado, mas liquidações do imposto sobre o rendimento. Nesta medida, a questão prejudicial não teria qualquer relação com o objeto do litígio no processo principal, seria de natureza hipotética e, portanto, inadmissível⁴.

19. Segundo jurisprudência constante, compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do processo de cooperação com os órgãos jurisdicionais nacionais, instituído no artigo 267.º TFUE, dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, compete ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular a questão que lhe foi submetida⁵.

20. É possível que o Tribunal de Cassação não pretendesse referir-se na sua questão prejudicial à utilização de elementos de prova para a liquidação do imposto sobre o valor acrescentado, porque, nos pedidos de decisão prejudicial, não se trata de liquidações de imposto sobre o valor acrescentado, mas exclusivamente de liquidações de imposto sobre o rendimento. A expressão «liquidação do imposto sobre o valor acrescentado» parece ser um erro de redação e, por isso, deve ser substituída pela expressão «liquidação do imposto sobre o rendimento».

21. Além disso, o Tribunal de Cassação suscita a questão da admissibilidade da utilização de elementos de prova para esta liquidação «relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado». A relação da liquidação do imposto sobre o rendimento com o imposto sobre o valor acrescentado apenas pode entender-se neste caso pelo facto de a suspeita de fraude relativa ao imposto sobre o valor acrescentado ter sido a causa das investigações fiscais e criminais em que foram recolhidas provas que vieram a ser utilizadas na liquidação do imposto sobre o rendimento.

22. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça pode reformular a questão prejudicial do seguinte modo: deve o artigo 47.º da Carta ser interpretado no sentido de que se opõe, em quaisquer circunstâncias, à utilização, para efeitos de liquidação do imposto sobre o rendimento, de elementos de prova obtidos, em violação do artigo 7.º da Carta, no decurso de investigações promovidas por suspeita de fraude relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, ou se, pelo contrário, permite uma interpretação segundo a qual o tribunal que deva decidir da possibilidade de utilização de um elemento de prova assim obtido como base para a liquidação do imposto sobre o rendimento deve efetuar uma ponderação no caso concreto.

23. Reformulado deste modo, o pedido de decisão prejudicial é admissível.

VI. Competência do Tribunal de Justiça

24. Porém, o Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º, n.º 1, alínea a), TFUE, decide a título prejudicial sobre a interpretação do direito da União. Ora, no caso em apreço, não é claro se a Carta é aplicável, *ratione temporis* (n.ºs 25 e segs., *infra*) e *ratione materiae* (n.ºs 30 e segs., *infra*).

4 V., por exemplo, o recente Acórdão de 28 de março de 2019, Verlezza e o. (C-487/17 a C-489/17, EU:C:2019:270, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

5 V., por último, os Acórdãos de 11 de março de 2008, Jager (C-420/06, EU:C:2008:152, n.º 46), de 8 de dezembro de 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, n.º 18), e de 28 de fevereiro de 2013, Petersen e Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, n.º 23).

A. Aplicabilidade da Carta em razão do tempo

25. Há que esclarecer em primeiro lugar se a Carta, que entrou em vigor em 1 de dezembro de 2009, é aplicável, em razão do tempo, a uma presumível infração processual ocorrida em 1998.

26. Por um lado, o Tribunal de Justiça já decidiu no processo *Sabou*, igualmente no domínio dos impostos diretos, que a Carta não era aplicável, uma vez que o procedimento de assistência que conduziu ao aviso de cobrança adicional controvertido nesse processo tinha terminado antes da entrada em vigor da Carta⁶.

27. Por outro lado, também no processo *Åkerberg Fransson*, por exemplo, estava em causa uma liquidação de imposto relativo a períodos anteriores a 1 de dezembro de 2009. Todavia, nesse caso, o juiz do processo criminal tinha de observar o princípio *ne bis in idem* ao tomar a sua decisão. Nesse momento a Carta já estava em vigor.

28. No caso em apreço, também se verifica uma situação semelhante. Apesar de a obtenção da prova ter ocorrido no ano de 1998, a questão da utilização da prova coloca-se ao órgão jurisdicional nacional no momento da sua decisão e, portanto, depois da entrada em vigor da Carta.

29. Ao passo que — como, por exemplo, no processo *Sabou* referido no n.º 26, *supra* — a informação relativa ao pedido de assistência mútua e a eventual cooperação na formulação do pedido se completa com a conclusão do procedimento de assistência mútua, uma eventual proibição de obtenção de prova continua a ser relevante para a apreciação da proibição de utilização da prova. Em conclusão, a Carta é aplicável em razão do tempo ao presente processo.

B. Aplicabilidade material da Carta

30. O âmbito de aplicação da Carta é definido no seu artigo 51.º Nos termos do n.º 1, primeiro período, desta disposição, a Carta tem por destinatários os Estados-Membros apenas quando apliquem o direito da União.

31. A este respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que não pode apreciar, à luz da Carta, uma disposição nacional que não se enquadra no âmbito do direito da União⁷.

32. Várias partes processuais questionam a competência do Tribunal de Justiça, por considerarem que a Carta não é aplicável. Quer a Bélgica quer a Comissão entendem que o Tribunal de Justiça não tem competência, porque, nas liquidações do imposto sobre o rendimento, não está em causa a aplicação do direito da União. O próprio Tribunal de Cassação refere que, no presente processo, «se trata do imposto sobre o rendimento, que não é regulado pelo direito da União»⁸.

33. Apesar disso, para fundamentar a aplicabilidade da Carta, podem considerar-se no caso vertente dois elementos de conexão: A par da assistência mútua (v., *infra*, n.ºs 34 e segs.) trata-se, no caso vertente, sobretudo da harmonização do imposto sobre o valor acrescentado feita pelo direito da União (v., *infra*, n.ºs 38 e segs.).

6 Acórdão de 22 de outubro de 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678, n.º 25), que seguiu as minhas Conclusões no mesmo processo (EU:C:2013:370, n.º 34).

7 Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 19), de 30 de abril de 2014, *Pfleger e o.* (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 33), de 27 de março de 2014, *Torrallbo Marcos* (C-265/13, EU:C:2014:187, n.º 29), de 6 de outubro de 2015, *Delvigne* (C-650/13, EU:C:2015:648, n.º 26), de 30 de junho de 2016, *Toma e Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci* (C-205/15, EU:C:2016:499, n.º 23), e de 8 de dezembro de 2016, *Eurosanemientos e o.* (C-532/15 e C-538/15, EU:C:2016:932, n.º 52).

8 N.º 11 do pedido de decisão prejudicial.

1. Aplicação do direito da União no âmbito da assistência mútua?

34. Em primeiro lugar, poderia estar em causa a aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, se o elemento de prova tivesse sido obtido no âmbito da assistência mútua nos termos da Diretiva 77/799 (a seguir «Diretiva assistência mútua»)⁹.

35. A Diretiva assistência mútua apenas regula a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e não a assistência judiciária em matéria penal, como é o caso do Tratado Benelux. A cooperação administrativa limita-se no fundo a uma cooperação dos Estados-Membros com vista à permuta de informações, ao passo que, no âmbito da assistência em matéria penal, podem ser executadas medidas de investigação específicas para obtenção de provas.

36. Por um lado, a entrega de documentos bancários, controvertida no presente litígio, vai além de uma simples permuta de informações no quadro da assistência mútua. Pelo contrário, estes elementos de prova foram apreendidos com base num pedido de assistência judiciária. Por outro, a assistência judiciária em matéria penal ainda não estava harmonizada à data da obtenção das provas, em 1998¹⁰.

37. No caso em apreço não se pode, por conseguinte, falar de uma aplicação do direito da União com base na assistência mútua concedida.

2. Liquidação do imposto sobre o rendimento como aplicação do direito da União?

38. Assim, a liquidação do imposto sobre o rendimento teria de poder considerar-se como aplicação do direito da União. Em princípio, a liquidação do imposto sobre o rendimento não constitui aplicação do direito da União por falta de disposições do direito da União neste domínio.

39. O regime do imposto sobre o rendimento só pontualmente é regulado pelo direito derivado, com base no artigo 115.º TFUE (Diretiva sociedades-mães e sociedades afiliadas¹¹, Diretiva Fusões¹², Diretiva juros e *royalties*¹³, Diretiva que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal¹⁴). Além disso, segundo jurisprudência assente, os impostos diretos são da competência dos Estados-Membros¹⁵. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que deu origem ao processo principal é um imposto direto sobre o rendimento, para o qual a Bélgica tem, por isso, competência exclusiva.

40. Porém, a especificidade do caso vertente consiste em que, para a liquidação do imposto sobre o rendimento, foi utilizado um elemento de prova que as autoridades criminais belgas obtiveram numa investigação desencadeada por suspeita de fraude relativa ao imposto sobre o valor acrescentado.

9 Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos (JO 1977, L 336, p. 15; EE 09 F1 p. 94 - 99), entretanto revogada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE (JO 2011, L 64, p. 1); v. a este respeito, por exemplo, os processos pendentes C-245/19, État du Grand-duché de Luxembourg, e C-246/19, État du Grand-duché de Luxembourg.

10 V., a partir de agora, a Diretiva 2014/41/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, relativa à decisão europeia de investigação em matéria penal (JO 2014, L 130, p. 1).

11 Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO 2011, L 345, p. 8).

12 Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro (JO 2009, L 310, p. 34).

13 Diretiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes (JO 2003, L 157, p. 49).

14 Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (JO 2016, L 193, p. 1).

15 Acórdãos de 7 de setembro de 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, n.º 19), de 25 de outubro de 2007, Porto Antico di Genova (C-427/05, EU:C:2007:630, n.º 10), e, por último, de 19 de dezembro de 2018, Cadeddu (C-667/17, EU:C:2018:1036, n.º 15).

a) Legislação do IVA como aplicação do direito da União

41. Se os atos impugnados no processo principal se referissem a liquidações do IVA, deveria considerar-se que está em causa a aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta. Com efeito, por um lado, o Tribunal de Justiça decidiu que decorre dos artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva 2006/112 (a seguir «Diretiva IVA») ¹⁶ e do artigo 4.º, n.º 3, TUE que cada Estado-Membro tem a obrigação de tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade do IVA devido no seu território ¹⁷. Uma liquidação corretiva de IVA na sequência da constatação de uma prática abusiva deve, por isso, considerar-se como aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta ¹⁸.

42. Por outro lado, mesmo que o direito da União não contenha disposições relativas ao direito penal fiscal nem às sanções administrativas, as sanções destinadas a garantir a cobrança exata do IVA, e, nos termos do artigo 325.º TFUE, a combater a fraude, constituem «uma aplicação do direito da União», na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta ¹⁹.

43. Da matéria de facto comunicada pelo Tribunal de Cassação, não se depreende quais as medidas em matéria de IVA e quais as sanções penais que a Bélgica aplicou por causa da fraude ao IVA. São objeto do reenvio apenas as medidas tomadas em matéria de imposto sobre o rendimento, incluindo as liquidações do imposto sobre o rendimento.

b) A obtenção de elementos de prova numa investigação por suspeita de fraude relativa ao IVA constitui aplicação do direito da União?

44. No entanto, o elemento de prova utilizado para a liquidação do imposto sobre o rendimento não foi obtido, por exemplo, pelas autoridades tributárias no quadro da sua própria investigação, mas proveio de investigações criminais promovidas após uma denúncia da inspeção especial dos impostos da Bélgica, no contexto de uma fraude em carrossel relativa ao IVA. Esta obtenção de provas no quadro de investigações criminais poderia constituir uma aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta.

45. O direito penal está no cerne da soberania nacional ²⁰. A União apenas goza de uma competência limitada neste domínio (artigo 83.º e artigo 325.º, n.º 4, TFUE). Além disso, o direito penal material e processual dos Estados-Membros não foi objeto de harmonização a nível da União ²¹. Assim, a competência em matéria penal também continua a pertencer fundamentalmente aos Estados-Membros.

16 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1); ao tempo em que ocorreu a fraude em carrossel que deu origem ao presente processo ainda estava, no entanto, em vigor a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 9, F01, p.54).

17 Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 25), de 20 de março de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 18), e de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 33).

18 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 67). V. Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, n.º 52).

19 Acórdãos de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.ºs 26 e 27), de 5 de abril de 2017, Orsi e Baldetti (C-217/15 e C-350/15, EU:C:2017:264, n.º 16), e de 20 de março de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197, n.º 21).

20 V. Conclusões do advogado-geral Y. Bot no processo Ognyanov (C-554/14, EU:C:2016:319, n.º 121).

21 Acórdão de 27 de maio de 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, n.º 76).

46. No entanto, o Tribunal de Justiça decidiu no processo Åkerberg Fransson, relativo a um processo penal por infrações em matéria de IVA, que não só as sanções fiscais mas também os processos-crime por fraude fiscal consubstanciada na falsidade das informações fornecidas em matéria de IVA constituem uma aplicação do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta²². O facto de as normas nacionais sancionatórias e processuais não terem sido adotadas para transpor a Diretiva IVA é irrelevante, tendo em conta as obrigações decorrentes da Diretiva IVA, do artigo 4.º, n.º 3, TUE, e do artigo 325.º TFUE.²³

47. Posteriormente, o Tribunal de Justiça elaborou o princípio da eficácia da ação penal contra as infrações em matéria de IVA²⁴. Segundo o princípio da eficácia da ação penal contra as infrações em matéria de IVA, os Estados-Membros são obrigados a perseguir eficazmente as infrações à Diretiva IVA.

48. No entanto — segundo o Tribunal de Justiça²⁵ — o princípio da eficácia da ação penal contra as infrações em matéria de IVA deve ser respeitado não só na fase judicial do processo mas logo na fase de inquérito, a partir do momento «em que a pessoa é acusada».

49. Mas não resulta inequivocamente da jurisprudência a que momento concreto se faz referência. O momento pertinente poderia ser, por um lado, a notificação oficial ao interessado, pela autoridade competente, da acusação de ter cometido uma infração²⁶. Porém, tal notificação relativa à abertura de uma investigação não está prevista em todos os ordenamentos jurídicos. Instaurado o procedimento de investigação, o interessado, em certas circunstâncias, nem sequer tem conhecimento de que decorre uma investigação contra ele. Se se atendesse a essa notificação, caberia assim às autoridades de investigação determinar o momento a partir do qual se aplicam os direitos fundamentais da Carta.

50. A este respeito, deve bastar que decorra dos autos do processo que foram iniciadas investigações penais para perseguir uma fraude relativa ao IVA. Este momento é determinável com segurança. A partir deste momento a autoridade está vinculada aos direitos fundamentais da União também no decurso das suas investigações criminais.

51. Todavia, não é claro no caso vertente se as investigações criminais e a obtenção de prova se realizaram para perseguir uma fraude relativa ao IVA ou uma fraude relativa ao imposto sobre o rendimento. Esta falta de clareza teria de ser suprida, em princípio, pelo Tribunal de Cassação na sequência do processo de decisão prejudicial.

52. Porém, uma vez que esta questão é desde logo determinante para apreciar a admissibilidade do pedido de decisão prejudicial, proponho ao Tribunal de Justiça que se baseie a este respeito na presunção da jurisprudência constante de que, na dúvida, a questão prejudicial é pertinente para a decisão a proferir²⁷.

22 Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 27).

23 V. Acórdão de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, n.º 28).

24 Acórdão de 17 de janeiro de 2019, Dzivev e o. (C-310/16, EU:C:2019:30, dispositivo e n.ºs 39 e 41).

25 Acórdãos de 5 de junho de 2018, Kolev e o. (C-612/15, EU:C:2018:392, n.º 71), e de 17 de janeiro de 2019, Dzivev e o. (C-310/16, EU:C:2019:30, n.º 33).

26 V. TEDH, Acórdão de 10 de setembro de 2010, McFarlane/Irlanda (CE:ECHR:2010:0910JUD003133306, § 143), relativamente ao artigo 6.º, n.º 1, da CEDH.

27 V., por exemplo, os Acórdãos de 12 de fevereiro de 2009, Klarenberg (C-466/07, EU:C:2009:85, n.º 27), e de 6 de outubro de 2015, Capoda Import-Export (C-354/14, EU:C:2015:658, n.º 25).

53. Com efeito, segundo a matéria de facto descrita pelo Tribunal de Cassação nos seus pedidos de decisão prejudicial, é claro que nas liquidações do imposto sobre o rendimento foram utilizados elementos de prova obtidos numa investigação promovida mediante denúncia da autoridade tributária, que tinha procedido a investigações relacionadas com uma fraude em carrossel relativa ao IVA. Nesta medida, presume-se em seguida que a obtenção de provas ocorreu no quadro de uma investigação criminal para perseguir uma fraude em matéria de IVA.

c) A utilização de provas obtidas de tal modo na liquidação do imposto sobre o rendimento constitui aplicação do direito da União?

54. Porém, tal como as investigações das autoridades tributárias relativas à fraude em carrossel em matéria de IVA, as investigações criminais não conduziram a um pedido de decisão prejudicial.

55. Mas decorre agora da jurisprudência do Tribunal de Justiça subsequente ao Acórdão Åkerberg Fransson que um Estado-Membro também aplica o direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta quando, numa liquidação do imposto sobre o rendimento, são utilizados elementos de prova que foram obtidos anteriormente numa investigação penal por fraude relativa ao IVA?

56. O conceito de «aplicação do direito da União» na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta pressupõe, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a existência de uma conexão de um certo grau entre um ato da União e as medidas nacionais em questão, que ultrapassa a mera proximidade das matérias em causa ou as incidências indiretas de uma matéria na outra²⁸.

57. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para determinar se um Estado-Membro aplica o direito da União na aceção do 51.º, n.º 1, da Carta, importa verificar, entre outros elementos, se a legislação nacional em causa tem por objetivo aplicar uma disposição do direito da União, qual o carácter dessa legislação e se a mesma prossegue objetivos diferentes dos abrangidos pelo direito da União, ainda que seja suscetível de afetar indiretamente este último, bem como se existe uma regulamentação do direito da União específica na matéria ou suscetível de a afetar²⁹.

58. A favor da aceitação de uma aplicação do direito da União apenas abona o facto de que uma eventual infração na obtenção da prova não se altera consoante a finalidade com que a prova venha a ser finalmente utilizada. Se foram recolhidas provas no âmbito de aplicação do direito da União, poderia argumentar-se que, nesse caso, o direito da União também deveria aplicar-se à utilização da prova.

59. A aplicação do direito da União na obtenção da prova estender-se-ia então do mesmo modo aos domínios em que as provas são utilizadas, mesmo que estes domínios — no caso vertente, a liquidação do imposto sobre o rendimento — não relevem do direito da União. Esta interpretação iria muito além da interpretação do conceito de «aplicação do direito da União» feita no Acórdão Åkerberg Fransson. Com efeito, nesse acórdão, a argumentação baseou-se no artigo 325.º TFUE e na conexão do procedimento penal por fraude relativa ao IVA com a cobrança eficaz do IVA. Esta argumentação não é pertinente quando se trata da aplicação do imposto sobre o rendimento.

28 Acórdãos de 6 de março de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, n.º 24), de 10 de julho de 2014, Julián Hernández e o. (C-198/13, EU:C:2014:2055, n.º 34), e de 6 de outubro de 2016, Paoletti e o. (C-218/15, EU:C:2016:748, n.º 14); v. por fim as Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, n.º 43, nota 36), e as Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Ispas (C-298/16, EU:C:2017:650, n.º 45); ou, nas palavras do Bundesverfassungsgericht, em reação ao Acórdão Åkerberg Fransson: «para uma vinculação dos Estados-Membros pelos direitos fundamentais da União Europeia estabelecidos na Carta dos Direitos Fundamentais [não basta] qualquer relação objetiva de uma regulamentação [nacional] com o âmbito de aplicação abstrato do direito da União ou meras incidências materiais sobre este», BVerfG, Acórdão de 24 de abril de 2013, Antiterrordatei (1 BVR 1215/07, BVerfGE 133, 277, ECLI:DE:BVerfG:2013:rs20130424.1bvr121507, n.º 91).

29 Acórdãos de 6 de março de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, n.º 25), e de 10 de julho de 2014, Julián Hernández e o. (C-198/13, EU:C:2014:2055, n.º 37), bem como, por último, o Despacho de 7 de setembro de 2017, Demarchi Gino e Garavaldi (C-177/17 e C-178/17, EU:C:2017:656, n.º 20).

60. Contra esta solução abona também o facto de que, numa situação como a do presente processo, depende do acaso de as autoridades tributárias ou criminais investigarem por fraude em matéria de imposto sobre o rendimento ou por fraude em matéria de IVA. Em muitos casos, uma fraude em matéria de IVA (ou seja, a falta de indicação de operações tributáveis) é conexas com uma fraude em matéria do imposto sobre o rendimento (ou seja, a falta de indicação de rendimentos tributáveis).

61. Se todas as medidas posteriores das autoridades tomadas com base no acaso de a investigação ter sido promovida por fraude em matéria de imposto sobre o rendimento ou por fraude em matéria de IVA fossem consideradas como aplicação do direito da União, tal entendimento seria contrário à jurisprudência do Tribunal de Justiça acima referida³⁰.

62. Com efeito, em primeiro lugar, os Estados-Membros não têm como objetivo aplicar o direito da União quando procedem a liquidações do imposto sobre o rendimento. A legislação do imposto sobre o rendimento também não se destina a transpor obrigações do direito da União, mas consubstancia, como referi acima no n.º 38 e segs., a competência dos Estados-Membros.

63. Em segundo lugar, a legislação nacional em matéria de imposto sobre o rendimento, pela sua própria natureza, prossegue objetivos diferentes dos que estão subjacentes ao direito da União. É certo que as obrigações dos Estados-Membros em relação aos meios próprios da União decorrentes do artigo 325.º TFUE abrangem todos os elementos do direito nacional com os quais estas obrigações são cumpridas³¹. Porém, o imposto sobre o rendimento não é um meio próprio da União, mas antes um meio próprio dos Estados-Membros.

64. Em terceiro lugar, não há qualquer regulamentação específica do direito da União no domínio do imposto sobre o rendimento — com exceção das normas do direito derivado referidas no n.º 39, *supra*. Não seria razoavelmente previsível nem funcionalmente necessário admitir que incidências indiretas que o direito do IVA possa ter no direito do imposto sobre o rendimento bastam para se considerar que se verifica uma aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta.

65. Se bastassem quaisquer incidências indiretas do direito do IVA no direito do imposto sobre o rendimento para fundamentar a aplicabilidade do direito da União, tornar-se-ia praticamente impossível determinar os poucos domínios restantes do regime do imposto sobre o rendimento regidos apenas pelo direito nacional. Em especial, a falta de indicação de operações tributáveis em IVA é geralmente acompanhada de forma indireta pela falta de indicação de rendimentos sujeitos ao imposto sobre o rendimento. Nesta medida, isso poria em causa a competência que, no atual estado de desenvolvimento do direito da União, resta aos Estados-Membros em matéria de impostos diretos.

66. Em conclusão, quando, para uma liquidação do imposto sobre o rendimento, são utilizados elementos de prova que foram obtidos numa investigação de infrações penais em matéria de IVA, não se verifica nenhuma aplicação do direito da União na aceção do artigo 51.º, n.º 1 da Carta.

67. Como afirmou recentemente, com razão, o advogado-geral H. Saugmandsgard Øe, isto não significa que haja lacunas na proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos da União. Estes dispõem, em relação à liquidação do imposto sobre o rendimento, das vias de recurso nacionais e, esgotadas estas, podem interpor recurso para o TEDH³².

30 Acórdãos de 6 de março de 2014, *Siragusa* (C-206/13, EU:C:2014:126, n.º 24), de 10 de julho de 2014, *Julián Hernández e o.* (C-198/13, EU:C:2014:2055, n.º 34), e de 6 de outubro de 2016, *Paoletti e o.* (C-218/15, EU:C:2016:748, n.º 14).

31 Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo *Ispas* (C-298/16, EU:C:2017:650, n.ºs 26 a 65) e no processo *Dzivev e o.* (C-310/16, EU:C:2018:623, n.º 68).

32 Conclusões do advogado-geral H. Saugmandsgaard Øe no processo *Comissão/Hungria (Direitos de usufruto sobre terrenos agrícolas)* (C-235/17, EU:C:2018:971, n.º 109).

3. Conclusão provisória

68. Em resumo, conclui-se que a Carta não é aplicável em razão da matéria. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça não é competente para responder ao pedido de decisão prejudicial.

VII. A título subsidiário: apreciação de mérito da questão prejudicial

69. Para o caso de, apesar de tudo, o Tribunal de Justiça se considerar competente e entender que na liquidação do imposto sobre o rendimento se verifica uma aplicação do direito da União, o Tribunal de Cassação pretende saber se o artigo 47.º da Carta se opõe à utilização de elementos de prova obtidos ilegalmente ou se permite uma apreciação pelo tribunal nacional. Em especial, o Tribunal de Cassação pede a este respeito que sejam precisadas as passagens pertinentes do acórdão *WebMindLicenses*³³.

70. No Acórdão *WebMindLicenses* estava em causa o requisito de que as provas em que se baseia uma decisão que aplica o direito da União (*in casu* a liquidação do IVA), não tenham sido obtidas em violação dos direitos garantidos pelo direito da União, em especial pela Carta³⁴.

71. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que este requisito está cumprido se o tribunal chamado a pronunciar-se no recurso desta decisão estiver habilitado a fiscalizar se as provas nas quais se baseia esta decisão foram obtidas em conformidade com os direitos garantidos pelo direito da União³⁵.

72. Assim, o Tribunal de Justiça apenas declarou no Acórdão *WebMindLicenses* que o órgão jurisdicional nacional deve fiscalizar essa obtenção da prova quanto à sua legalidade. Pelo contrário, não decorre desse acórdão — ao contrário do que sustentam os recorrentes — se resulta automaticamente de uma infração na obtenção da prova a proibição de utilização da prova ou se o órgão jurisdicional nacional deve proceder a uma ponderação.

73. A este respeito deve referir-se em primeiro lugar que o direito da União não prevê regras sobre a obtenção e utilização das provas no âmbito de um processo penal em matéria de IVA, de modo que a competência nessa matéria cabe fundamentalmente aos Estados-Membros³⁶. Os processos penais para combater as infrações em matéria de IVA cabem, assim, na autonomia processual e institucional dos Estados-Membros. Isto aplica-se por maioria de razão à utilização de provas para liquidação do imposto sobre o rendimento, quando essas provas tenham sido obtidas numa investigação por infrações penais em matéria de IVA.

74. Esta autonomia é, porém, limitada, na aplicação do direito da União, pelos direitos fundamentais e pelo princípio da proporcionalidade, bem como pelos princípios da equivalência e da efetividade³⁷.

75. Todavia, neste contexto, nada indica que os princípios da equivalência e da efetividade impeçam que o órgão jurisdicional nacional pondere a aceitação de uma proibição de utilização de provas.

76. Também não é evidente que se verifique uma violação dos direitos fundamentais. O artigo 47.º da Carta não implica uma proibição automática da utilização de provas.

33 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 86 a 89).

34 V. Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 87).

35 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 88).

36 V. os Acórdãos de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 65), de 2 de maio de 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, n.º 25), e de 17 de janeiro de 2019, *Dzivev e o.* (C-310/16, EU:C:2019:30, n.º 24).

37 V., neste sentido, os Acórdãos de 2 de maio de 2018, *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, n.º 29), e de 17 de janeiro de 2019, *Dzivev e o.* (C-310/16, EU:C:2019:30, n.º 30).

77. Já antes da entrada em vigor da Carta, inspirando-se na jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem³⁸, o Tribunal de Justiça decidiu que a admissibilidade de uma prova obtida ilegalmente não pode ser excluída por princípio e em abstrato, mas compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar os elementos de prova obtidos³⁹.

78. Os direitos fundamentais serão acautelados da melhor forma através de uma análise da proporcionalidade das incidências no caso concreto, como a que é feita na ponderação pelo órgão jurisdicional nacional (por exemplo, de acordo com a jurisprudência belga Antigoon em matéria fiscal). O Tribunal de Justiça decidiu a este respeito, numa situação relativa à elaboração de uma lista de dados pessoais para efeitos de cobrança de impostos, que os órgãos jurisdicionais nacionais devem verificar casuisticamente se elementos que militam a favor de um interesse legítimo na eventual confidencialidade da lista em causa prevalecem sobre o interesse na proteção dos direitos do particular⁴⁰.

79. Numa situação como a que está em causa neste processo, o órgão jurisdicional nacional, na apreciação que faz do caso concreto, deve antes de mais tomar em conta qual foi a disposição violada e qual a natureza dessa violação. A este respeito deve valorar-se o facto de, na apreensão dos elementos de prova pelo juiz luxemburguês, ter estado presente um juiz belga, de modo que, eventualmente, «apenas» está em causa uma violação do Tratado Benelux, que não constitui automaticamente uma violação do artigo 7.º da Carta.

80. Em conclusão, o artigo 47.º da Carta não se opõe a uma legislação nacional nos termos da qual um órgão jurisdicional nacional que tenha de decidir se um elemento de prova, obtido em violação do direito da União numa investigação penal de infrações criminais em matéria de IVA, pode ser utilizado numa liquidação do imposto sobre o rendimento, deve fazer uma ponderação na qual tem de tomar em conta antes de mais a natureza da violação.

VIII. Conclusão

81. Todavia, com base nas considerações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que se declare incompetente para responder à questão apresentada pelo Tribunal de Cassação da Bélgica.

38 TEDH, Acórdãos de 18 de março de 1997, Mantovanelli/França (ECLI:CE:ECHR:1997:0318JUD002149793, §§ 33 e 34), e de 25 de março de 1999, Pélissier e Sassi/França (ECLI:CE:ECHR:1999:0325JUD002544494, § 45)

39 V. Acórdão de 10 de abril de 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, n.º 75).

40 Acórdão de 27 de setembro de 2017, Puškár (C-73/16, EU:C:2017:725, n.º 97).