

A FRAUDE FISCAL NO IVA: O CASO PARTICULAR DA FRAUDE CARROSSEL

Liliana Pegado (lilianapegado@gmail.com)

Autoridade Tributária e Aduaneira
Direção de Finanças da Guarda
Praça Francisco Salgado Zenha, 6301-851 Guarda, Portugal

Fátima David (sdavid@ipg.pt)

Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior
Instituto Politécnico da Guarda
Av. Dr. Francisco Sá Carneiro, 50; ESTG; 6300-559 Guarda, Portugal

RESUMO

A luta contra a fraude intracomunitária, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), constitui uma das prioridades da ação governativa das instituições europeias. Neste sentido, é imperioso dotar as administrações fiscais de instrumentos capazes de combater a fraude fiscal, tendo em conta que a mesma causa prejuízos consideráveis aos equilíbrios orçamentais dos Estados-membros e à sustentabilidade dos recursos próprios da União Europeia, ameaçando os princípios da tributação justa e transparente, e criando distorções no comércio intracomunitário, impedindo o bom funcionamento dos mercados. Assim, a presente investigação, através do método de revisão da literatura, tem como objetivo identificar as especificidades da fraude intracomunitária em sede de IVA nas vertentes fraude carrossel e fraude na aquisição, sua origem, características, *o modus operandi*, bem como as medidas adotadas para a prevenção e repressão destes fenómenos, os quais constituem uma forma de terrorismo fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: União Europeia, IVA, Fraude Fiscal, Carrossel, Receita tributária.

ABSTRACT

The fight against intra-Community Value Added Tax (VAT) fraud is a priority of the government action in the European institutions. Therefore, it is imperative to provide the tax administrations of instruments to combat tax fraud, given that the same causes considerable damage to the budgets of member states and sustainability of the European Union's own resources, threatening the principles of a fair and transparent taxation, creating distortions in intra-Community trade, preventing the proper functioning of markets. Thus, this research through the literature review method, aims to identify the specific intra-community VAT fraud in the areas carousel fraud and fraud in the acquisition, its origin, characteristics, *modus operandi*, as well as the measures adopted to cope and prevent these phenomena, which are a form of fiscal terrorism.

KEY WORDS: European Union, VAT, Fiscal Fraud, Carousel, Tax revenues.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a fraude fiscal, perpetrada em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) constitui um autêntico flagelo na União Europeia (UE), causando avultados prejuízos às receitas fiscais dos Estados-membros (EM), que se refletem nos equilíbrios orçamentais e na conjuntura económica, em geral. A abolição das fronteiras na UE, com a livre circulação de pessoas, após a celebração do Acordo de Schengen, e a livre circulação de bens, no interior do espaço europeu, tornou necessária a criação de um regime jurídico que regulasse as trocas comerciais entre os vários EM e definisse a forma de tributação aplicável para efeitos de IVA.

Assim, com a finalidade eliminar nas transações entre os EM todos os controlos associados à passagem das mercadorias nas fronteiras interiores da UE, garantindo que o imposto seja pago no país de destino, foi aprovado o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), publicado no Decreto-Lei nº 290/92, de

28 de dezembro (MF, 1992), que alterou a Directiva 77/388/CEE - 6ª Directiva, de 17 de maio (CCE, 1977a) e consagrou o texto normativo básico para a realização do mercado comum, transpondo a Directiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro (CCE, 1991).

Pese embora, a Comissão Europeia, na senda da construção do mercado único, preconiza-se a tributação no país da origem dos bens, por impossibilidade de consenso, que teria que ser unânime, foi necessário um compromisso que resultou na aprovação de um regime transitório, em vigor desde 1 de janeiro de 1993, verificando-se que a meta da harmonização comunitária em matéria de tributação geral do consumo não está ainda devidamente alcançada (isto é, tributação na origem). No entanto, este regime comunitário do IVA nas transações comerciais entre EM agilizou e simplificou a circulação dos bens no interior da UE, porque desapareceram as barreiras alfandegárias, trouxe dinamismo ao comércio intracomunitário e possibilitou prosperidade económica a todos os que operam no mercado comum.

Contudo, este regime jurídico também abriu caminhos de oportunidade a fenómenos desviantes ao sistema de tributação definido no RITI. O aproveitamento doloso e a conjugação das diversas operações isentas e tributadas conduzem, necessariamente, à evasão fiscal e à obtenção de reembolsos de IVA indevidos, em esquemas fraudulentos que ludibriam os Estados, forçando-os a despender fundos monetários a favor dos agentes económicos envolvidos, prejudicando as suas receitas públicas. Estes fenómenos, conjeturados e organizados por diversos agentes económicos em todo o espaço europeu, são subsumíveis ao tipo de crime de fraude fiscal, previsto na ordem jurídica portuguesa, especificamente no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que encerra a previsão e punição dos diversos tipos de crimes tributários, assumindo-se como lei penal especial.

Assim, a presente investigação, através do método de revisão da literatura, tem como objetivo identificar as especificidades da fraude intracomunitária em sede de IVA na vertente de fraude carrossel, sua origem, características, o modus operandi, bem como as medidas adotadas para a prevenção e repressão destes fenómenos, os quais constituem uma forma de terrorismo fiscal. Para alcançar este desiderato, por um lado, analisa-se o aspeto jurídico que gira em torno da definição legal de fraude fiscal e as posições doutrinárias, nem sempre convergentes, sobre o tipo de ilícito aqui em causa e cuja discussão não é inócua, considerando a (im)punibilidade de certas condutas. Por outro lado, aborda-se o funcionamento e mecanismo do IVA intracomunitário, pois só assim é possível vislumbrar o sentido e alcance do *modus operandi* utilizado nas práticas fraudulentas.

Para tal, a estrutura da investigação apresenta: no ponto 2, a análise conceptual do crime de fraude fiscal; no ponto 3, o funcionamento do IVA entre agentes económicos no seio da UE; no ponto 4, a génese da fraude no IVA intracomunitário; no ponto 5, o impacto da fraude fiscal nas receitas dos Estados-membros; no ponto 6, as medidas de combate à fraude; e no ponto 7, a conclusão da investigação realizada.

2. O CRIME DE FRAUDE FISCAL

O crime de **fraude fiscal** é um tipo de crime previsto no ordenamento jurídico português, especificamente no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que no seu artigo 103º enuncia:

“1. Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;

c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2. Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15 000.

3. Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.” (AT, 2015a).

O crime de fraude fiscal é um crime comum¹, já que qualquer pessoa a pode cometer, não se tratando, em termos genéricos, de crime cuja ilicitude (crime específico próprio) ou grau de ilicitude (crime específico impróprio) dependam de certas qualidades ou relações especiais do agente (Pombo, 2007). No tipo de ilícito aqui analisado, a obtenção de vantagem patrimonial suscetível de causar diminuição das receitas tributárias, diz respeito ao elemento subjetivo da ilicitude², enquanto as modalidades de concretização são parte integrante do elemento objetivo.

Em concreto, a lei refere-se à **suscetibilidade de ser causada a diminuição das receitas tributárias**, ou seja, o verbo “causar” indicia a necessidade de se estabelecer um nexo de causalidade entre a conduta, dita ilegítima, e a diminuição das receitas tributárias, admitindo-se como elemento do tipo de crime a mera suscetibilidade. Sinteticamente, pode-se definir fraude fiscal como toda a ação ou omissão destinada a impedir, reduzir ou retardar o pagamento de uma obrigação tributária.

Subjetivamente, o crime de fraude fiscal é um crime doloso (dolo específico), já que visa uma diminuição das receitas fiscais ou a obtenção de um benefício fiscal injustificado. Esta ilação leva a que alguns autores classifiquem este crime como de aptidão ou de perigo hipotético (Mesquita, 2001 *in* Sousa, 2010). Outros autores consideram que o crime de fraude fiscal deve ser qualificado como um crime de resultado, de resultado cortado, uma vez que o agente almeja um resultado, que tem presente para a realização do tipo, mas que não é preciso alcançar (Pombo, 2007).

A jurisprudência inclina-se no sentido de considerar a fraude fiscal como um crime de perigo, bastando para a sua consumação que se comprove que o agente quis a respetiva ação ou omissão e que elas eram adequadas e preordenadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais e à consequente diminuição das receitas, não se exigindo que se efetive a obtenção indevida de tais vantagens patrimoniais em prejuízo do fisco³.

Quanto ao momento da consumação do crime de fraude sublinhe-se que, este é, essencialmente, um crime omissivo, por se consumir com a falta de verdade fiscal. No entanto, a ausência da verdade fiscal pode concretizar-se pela via puramente omissiva, nada revelando ou por via comissiva, revelando falsidades. Destarte, o momento relevante para a consumação do crime é o da receção da declaração “defraudada” ou o termo do prazo para a sua apresentação, sem prejuízo de existirem especificidades decorrentes de cada imposto, que importa ter em conta (Pombo, 2007).

A incriminação, em sede de fraude fiscal, supõe, nalguns casos, a violação de regras contabilísticas, sendo essencial fazer a demonstração de que essas violações ocorreram. A sofisticação crescente das operações económico-financeiras, colocando novas responsabilidades sobre quantos as devam contabilizar, pode catalisar eventuais divergências sobre a adequação dos respetivos critérios, autorizando porventura que a Administração Tributária dê por ilícitas contabilizações com as quais, pura e simplesmente, não concorda, cabendo ao juiz, com a sua capacidade de entendimento e prudência dirimir, no plano objetivo, divergências quanto às regras da arte (Pombo, 2007). Estas considerações parecem tão mais importantes quando se conhecem vários organismos, sobretudo internacionais, que dimanam regras contabilísticas e vão atualizando os respetivos critérios, por forma a adequá-los a situações cada vez mais complexas⁴.

O crime tipificado no artigo 103º do RGIT (AT, 2015a) exige que se verifique a obtenção de uma **vantagem patrimonial ilegítima** que ultrapasse o limiar dos €15.000, mas não exige o enriquecimento do agente, ou seja, não é forçoso que se prove que o autor do crime se apropriou das quantias (que deveriam constituir receita do Estado) em seu benefício pessoal. O enriquecimento deve ser entendido como uma valorização do património do agente, em razão da conduta criminosa, em termos de comparabilidade com o momento anterior e posterior à prática do crime (Pombo, 2007).

A primeira questão que se levanta é se o limite legal estabelecido constitui elemento constitutivo do crime ou se é mera condição de punibilidade. A letra da lei parece indicar que o valor de €15.000 é condição de punibilidade e não elemento do tipo. No entanto, esta interpretação da norma legal não se afigura a mais correta, devendo, ao invés, interpretar-se corretivamente a lei e considerar o montante do imposto que não foi

¹ Existem autores que qualificam o crime como específico, uma vez que é exigível que seja praticado por um sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária (Sousa, 2010).

² Dolo ou intenção de cometer o crime, de acordo com a definição do artigo 14º do Código Penal (AR, 2015).

³ Conforme Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, 25.02.2015, Proc. 709/08.0IDFUN-A.L1-3 (TRL, 2015).

⁴ Destes organismos, destacam-se o *International Accounting Standard Board* (IASB), a nível internacional, e a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a nível nacional.

pago, em virtude da conduta do agente⁵, como verdadeiro elemento do tipo. Assim, não serão puníveis as condutas que não sejam idóneas a provocar uma diminuição das receitas tributárias iguais ou superiores a €15.000 (ainda que o agente tivesse essa pretensão), assim como não serão puníveis as condutas que visem um benefício patrimonial inferior, ainda, que, na prática, o agente venha a ter um enriquecimento superior (Sousa, 2010).

Outro aspeto que é importante explicitar diz respeito à fórmula inserida no n.º 3 do artigo 103.º do RGIT (AT, 2015a), que dispõe que:

“(…) os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

Esta determinação legal pode tornar-se algo complexa quando a conduta criminosa releva para mais do que um imposto. É o que sucede por exemplo na omissão de valores provenientes de um negócio jurídico de compra e venda de um imóvel, em que comprador e vendedor (particulares) escrituram a transação por um valor inferior ao real.

Esta situação tem implicações quer em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (vendedor), como para efeitos de Imposto Municipal sobre as Transações e Imposto de Selo (comprador). A dúvida consiste em saber se a conduta deve visar obter uma vantagem patrimonial, encarada globalmente ou individualizada por imposto, isto é, €15.000 em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), outro tanto para efeitos de Imposto Municipal sobre as Transações (IMT) e ainda igual valor, em Imposto de Selo. A questão colocada não tem solução clara, pese embora se entenda que os montantes a considerar, para efeitos de tributação, devem ser valorados por imposto, não sendo determinante os atos materiais de preenchimento das declarações.

A outra solução que poderia ser preconizada seria a que atende ao facto tributário. No exemplo citado, na perspetiva do comprador, o facto tributário é a aquisição onerosa de um imóvel. Logo, os tributos advêm do mesmo facto e como tal, pode quantificar-se a vantagem patrimonial ilegítima como a que resulta conjuntamente de ambos os tributos. Contudo, estas questões de interpretação da norma e da incriminação da conduta serão sempre submetidas ao critério e livre apreciação do julgador, que se pretende seja uma clara e adequada reação à violação do dever de cidadania de pagar impostos.

3. O IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

O imposto sobre o valor acrescentado foi introduzido no sistema fiscal português pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro (MFP, 1984), que transpôs a Directiva 77/388/CEE - 6.ª Directiva, de 17 de maio (CCE, 1977a), constituindo uma importante reforma do sistema da tributação indireta e uma substancial alteração do modelo da tributação geral do consumo. O IVA passou a vigorar a partir de 1 de janeiro de 1986, em substituição do Imposto de Transações (IT), criado em 1966.

O IVA visa tributar todo o consumo (bens e serviços), abrangendo todas as fases do circuito económico (da produção ao retalho), sendo a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase e a dívida tributária de cada operador calculada pelo método do crédito de imposto. Este método assegura que os bens e serviços utilizados na produção não sejam em definitivo tributados, pois as aquisições (*inputs*) são feitas com imposto, o qual é, em princípio, dedutível. É um **imposto plurifásico**, incidente em todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo suportado efetivamente pelo consumidor final.

O referido tributo caracteriza-se ainda por ser um **imposto não cumulativo**, na medida em que os operadores económicos liquidam IVA a jusante, podendo deduzir o IVA suportado a montante (método do crédito de imposto⁶), sendo entregue ao Estado por cada operador apenas a parte relativa ao ‘valor acrescentado’ em cada fase. O IVA suportado nos *inputs* não constitui, em princípio, um custo para os sujeitos passivos, daí a sua não influência na construção dos preços a praticar entre operadores ao longo de todo o circuito económico. Nessa medida, assume a característica da **neutralidade económica**⁷.

⁵ Que pode revestir qualquer das formas previstas nos artigos 103.º e 104.º do RGIT (AT, 2015a).

⁶ Cada operador liquida IVA nos *outputs* e deduz IVA nos *inputs*, através do mecanismo do crédito de imposto. O imposto a entregar ao Estado por cada sujeito passivo corresponde à diferença entre o IVA liquidado e o IVA dedutível.

⁷ Conforme nota Basto (1991): “A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objetiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (...) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços”.

A abolição das fronteiras fiscais no interior da Comunidade Europeia, em 1 de janeiro de 1993, obrigou a significativas alterações no IVA. De facto, com a criação de um mercado único europeu, o território da Comunidade Europeia, com exclusão de alguns pequenos enclaves, passou a constituir um único território aduaneiro, pelo que as transações de bens no interior da Comunidade deixaram de estar sujeitas às formalidades alfandegárias e à consequente tributação aquando da sua “passagem na fronteira” (Guedes e Travanca, 2009).

Assim, desapareceram os conceitos de importação e exportação nas transações de bens, no interior da UE e surgiu um novo conceito – o de aquisição e transmissão intracomunitária de bens. Este tipo de operações encontra-se regulamentado pelo Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro (MF, 1992), por transposição para o ordenamento jurídico nacional da Directiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro (CCE, 1991), e cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de janeiro de 1993.

A harmonização comunitária, no âmbito da tributação geral do consumo, implica que a tributação se faça na origem e não no destino – princípio subjacente à aplicação do IVA nas transmissões de bens. Não tendo sido, ainda, possível a adoção plena do princípio da tributação na origem, optou-se por tributar estas operações segundo o princípio da tributação no destino, coexistindo, nalguns casos, com a tributação no país de origem (vendas a particulares, por exemplo).

O facto de existir um mercado alargado implica a existência de regras de colaboração e troca de informações e assistência mútua entre as autoridades competentes dos vários EM, designadamente em situações de suspeita de fraude ou evasão fiscal, no âmbito dos impostos diretos e do IVA, baseando-se num princípio de reciprocidade, ao abrigo da Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro (CCE, 1977b), pese embora as várias alterações já introduzidas.

A eliminação dos entraves à livre circulação de mercadorias, de capitais, de pessoas e de serviços, as novas formas de atuação económica no campo internacional, proporcionadas pelos tratados europeus, tornaram patente que só a colaboração entre as várias administrações fiscais nacionais pode evitar o reverso dos benefícios obtidos pelo alargamento de um espaço económico – a progressão da fraude e evasão fiscais em dimensão internacional e em formas cada vez mais elaboradas, gorando os objetivos que devem acompanhar uma política de integração económica (Guedes e Travanca, 2009).

O regime definitivo caracterizado pela tributação de todas as operações económicas no EM de origem⁸, isto é, onde o sujeito passivo se encontrar registado para efeitos de IVA, independentemente do local onde foram efetuadas, deveria estar transposto para o direito interno de cada EM, o mais tardar até ao ano de 2001. No entanto, dificuldades variadas de negociação no seio da UE têm determinado que o regime provisório ainda se mantenha em vigor, não tendo ainda sido adiantada nova data para a adoção do regime definitivo do IVA.

No RITI as operações efetuadas entre os diferentes EM da UE dão origem a dois tipos de operações, a saber:

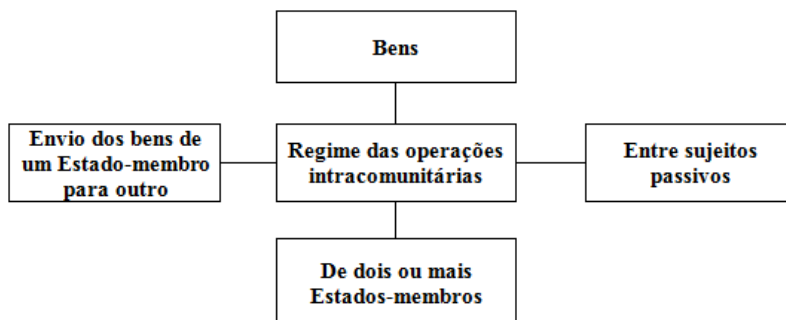
- Transmissões de bens que, regra geral, estão isentas de imposto (em determinadas condições poderão não beneficiar dessa isenção);
- Aquisições de bens (tributáveis, em regra, no território nacional), tendo em conta o que decorre do RITI e também as regras de comércio internacional definidas a nível mundial, segundo as quais a tributação ocorre, em regra no local de consumo dos bens.

O Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro (MF, 1992), apresenta uma noção de vários conceitos, que alteraram o paradigma das operações entre países da UE, como sejam: alteração do conceito de importação; o novo conceito de aquisição e transmissão intracomunitária; conceito de meios de transporte novos; e das vendas à distância. Para além de explicitar outras situações particulares, como é o caso dos bens com instalação ou montagem.

⁸ Assim, tributar na origem significa que uma empresa portuguesa pode adquirir mercadorias junto de um fornecedor comunitário, o qual liquida IVA no seu país à taxa aí vigente, que seria dedutível em Portugal como se de uma operação interna se tratasse. Porém, não há uniformização nas taxas, nem se verificam outras condições mínimas para que se avance para a tributação na origem a curto / médio prazo. De facto, vários têm sido os obstáculos que têm inviabilizado essa solução, a tal ponto que a Comissão Europeia, adotando uma postura mais pragmática, pretende agora melhorar as regras aplicáveis ao regime transitório (do destino), ao invés de as alterar radicalmente no sentido da tributação da origem.

Em termos conceituais, considera-se que se está perante uma operação intracomunitária, quando exista uma transmissão onerosa de bens entre dois sujeitos passivos de dois EM distintos, sendo exigível que os bens transmitidos sejam transportados para o EM de destino (deslocação física dos bens), como se ilustra na **Figura 1**. No RITI não se prevê as prestações de serviços nem transmissões de bens de, ou para, países ou territórios terceiros, estando estas operações fora do campo de aplicação deste diploma.

Figura 1. Caracterização das Operações Intracomunitárias



Fonte: Elaboração própria.

As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, estão sujeitas a IVA, desde que se verifiquem os seguintes requisitos previstos no RITI (AT, 2015c):

- O adquirente dos bens seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos de IVA em território nacional;
- O vendedor seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos de imposto em outro EM e não esteja abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas no seu EM;
- O vendedor não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens expedidos ou transportados a partir de outro EM;
- Os bens transmitidos não estejam sujeitos ao regime de vendas à distância.

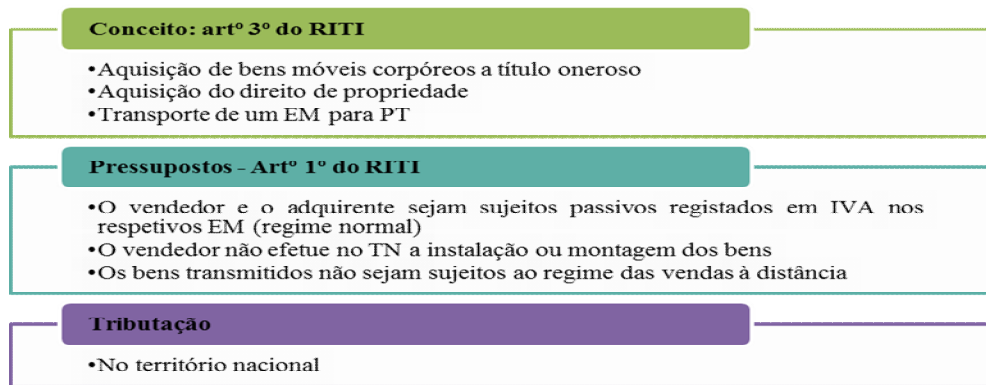
De acordo com o artigo 3º do RITI (AT, 2015c), considera-se **aquisição intracomunitária de bens (AIB)** a: “*obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra Estado membro*”, pelo que a AIB implica sempre a deslocação física de bens de um EM da UE para o território nacional.

A identificação fiscal é um elemento fundamental para o funcionamento deste sistema, na medida em que permite o controlo das operações efetuadas, devendo para o efeito os operadores económicos estar aptos a conhecer o número de identificação fiscal dos sujeitos passivos com os quais se relacionam (Guedes e Travanca, 2009).

A propósito das AIB refira-se o que dispõe o normativo legal sobre os documentos de transporte que devem acompanhar a circulação de bens em território nacional. O Regime de Bens em Circulação, aprovado pelo Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de julho (MF, 2003), e republicado pelo Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto (MF, 2012b), estabelece as normas sobre os documentos de transporte que devem acompanhar os bens em circulação. Assim, o nº 1 do artigo 1º determina que todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de IVA, deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do diploma em referência. No entanto, mercê da exceção prevista na alínea b) do nº 2 do artigo 3º do citado Regime, os bens respeitantes a transações intracomunitárias, a que se refere o Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro (MF, 1992), encontram-se excluídos dessa obrigação.

Apesar de estes bens não estarem sujeitos à obrigatoriedade de documento de transporte, poderá ser exigida prova da proveniência e destino dos mesmos, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, a qual deve ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino. Em conclusão, existe uma aquisição intracomunitária quando cumpre os pressupostos da **Figura 2**.

Figura 2. Aquisição intracomunitária de bens em território nacional



Fonte: Elaboração própria

Contudo, o conceito de AIB não se aplica a todas as transmissões de bens entre sujeitos passivos comunitários. Por exemplo, se os bens fossem entregues a clientes de uma empresa portuguesa em França, para que existisse uma AIB em Portugal, nos termos do citado do artigo 3º do RITI (AT, 2015c), tinham que se verificar, cumulativamente, as seguintes condições:

- Na operação têm que estar envolvidos dois sujeitos passivos de IVA;
- Serem dois sujeitos passivos de IVA de dois EM distintos;
- Existir transporte dos bens de um EM para outro EM.

Neste caso, não se verifica a terceira condição, logo, não se está perante uma AIB, tratando-se de uma operação interna localizada em França, uma vez que nos termos do nº 1 do artigo 6º do Código do IVA (AT, 2015d), não existe transporte dos bens para o adquirente português, sendo colocados à disposição do mesmo em território francês e aí tributáveis, às taxas vigentes nesse EM.

Em matéria de incidência subjetiva, o artigo 2º do RITI (AT, 2015c) dispõe que são considerados **sujeitos passivos** do imposto pelas AIB, efetuadas em território nacional:

- As pessoas singulares ou coletivas mencionadas na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA que realizem transmissões de bens ou prestações de serviços que conferem direito à dedução total ou parcial do imposto;
- As pessoas singulares ou coletivas mencionadas na alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Código do IVA que realizem exclusivamente transmissões de bens ou prestações de serviços que não conferem qualquer direito à dedução;
- O Estado e as demais pessoas coletivas de direito público abrangidas pelo disposto no nº 2 do artigo 2º do Código do IVA ou qualquer outra pessoa coletiva não compreendida nas alíneas anteriores;
- Os particulares que efetuem aquisições intracomunitárias de meios de transporte novos;
- As pessoas singulares ou coletivas que ocasionalmente efetuem transmissões de meios de transporte novos, expedidos ou transportados a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro EM.

Estes sujeitos passivos só não o serão se beneficiarem do regime de especial de derrogação do regime geral das AIB, previsto no artigo 5º do RITI (AT, 2015c).

Quanto à **transmissão intracomunitária de bens (TIB)** verifica-se que, do ponto de vista jurídico, cada transação económica é decomposta em duas operações, para efeitos de IVA: a TIB no EM de origem e a AIB no EM de destino. As duas transações são perfeitamente distintas mas complementares, tanto no tempo como no espaço. Assim, à transmissão de um bem efetuada a partir de um EM, e por isso isenta nesse país (TIB), corresponde simetricamente no EM de chegada uma AIB, para que a tributação se dê no país de destino, sendo o IVA liquidado pelo adquirente (isto é, inversão de sujeito passivo ou *'reverse charge'*). Esta situação configura-se excepcional, uma vez que o facto gerador é uma compra e não uma venda, como é normalmente o caso.

A definição de TIB está prevista no artigo 7º do RITI (AT, 2015c), considerando que são:

- As transmissões efetuadas a título oneroso previstas no artigo 3º do CIVA (AT, 2015d);
- A transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro EM, para as necessidades da sua empresa.

Em regra, todas as transferências de bens são assimiladas a transmissões de bens efetuadas a título oneroso. Contudo, dado o amplo leque de situações abrangidas pelas assimilações, houve necessidade de excluir determinadas operações que consistem numa simples movimentação física de bens. Logo, **não são consideradas transmissões** e como tal, não estão sujeitas a imposto, conforme dispõe o n.º 2 do referido preceito (AT, 2015c):

- Transferência de bens para serem objeto de instalação ou montagem noutra EM nos termos do n.º 1 do artigo 9.º ou de bens cuja transmissão não é tributável no território nacional nos termos do n.º 1 a n.º 3 do artigo 10.º (vendas à distância);
- Transferência de bens para serem objeto de transmissão a bordo de um navio, de um avião ou de um comboio, durante um transporte em que os lugares de partida e de chegada se situem na Comunidade;
- Transferência de bens que consista em operações de exportação e operações assimiladas previstas no artigo 14.º do Código do IVA ou em transmissões isentas nos termos do artigo 14.º;
- Transferência de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, e transferência de eletricidade, de calor ou de frio através de redes de aquecimento ou arrefecimento;
- Transferência de bens para serem objeto de peritagens ou quaisquer trabalhos que consistam em prestações de serviços a efetuar ao sujeito passivo, materialmente executadas no EM de chegada da expedição ou transporte dos bens, desde que, após a execução dos referidos trabalhos, os bens sejam reexpedidos para o território nacional com destino ao sujeito passivo;
- Transferência de bens para serem temporariamente utilizados em prestações de serviços a efetuar pelo sujeito passivo no EM de chegada da expedição ou transporte dos bens;
- Transferência de bens para serem temporariamente utilizados pelo sujeito passivo, por um período que não exceda 24 meses, no território de outro EM no interior do qual a importação do mesmo bem proveniente de um país terceiro, com vista a uma utilização temporária, beneficiaria do regime de importação temporária com isenção total de direitos.

De uma forma sumária, a regra é que as TIB se encontram isentas pelo artigo 14.º do RITI (AT, 2015c), tratando-se de uma isenção completa (verdadeira isenção), tal como a das exportações, uma vez que, embora não sendo liquidado IVA a jusante, é possível a dedução do IVA suportado a montante (conforme n.º 2 do artigo 19.º do RITI – AT, 2015c). Assim, a TIB está isenta de IVA, sob reserva de o adquirente estar registado para efeitos de IVA num outro EM e os bens deixarem o território nacional. Desta forma, os bens abandonam o território nacional desprovidos de qualquer tributação.

Por último, de referir que para os consumidores finais, aplica-se o princípio da tributação na origem, podendo estes adquirir bens, com IVA incluído, em qualquer EM, e transportá-los para outro EM sem serem submetidos a controlos na fronteira ou a outras formas de tributação. Relativamente às transações com países terceiros (externos à UE), o regime aplicável determina que os bens exportados por um sujeito passivo de IVA saem do território nacional livres de imposto e os bens importados são tributados quando atravessam a fronteira externa da UE.

4. A GÉNESE DA FRAUDE NO IVA INTRACOMUNITÁRIO

A fraude fiscal em sede de IVA assume diferentes formas e é dos crimes fiscais mais frequentes. A forma mais simplista da prática do crime é a omissão das transações económicas efetuadas pelos contribuintes, consubstanciando-se na não apresentação das declarações periódicas de IVA, ou na omissão de informações nas declarações apresentadas (Rafael, 2011). Também a utilização de faturas falsas é um crime de fraude fiscal no IVA⁹, sendo frequentemente usada pelos sujeitos passivos com o objetivo de reduzir o montante de IVA a entregar ao Estado, ou mesmo para receberem reembolsos indevidos. As faturas falsas são também utilizadas para justificar saídas de dinheiro não documentadas, normalmente porque representam custos ilícitos suportados pelas empresas (Rafael, 2011).

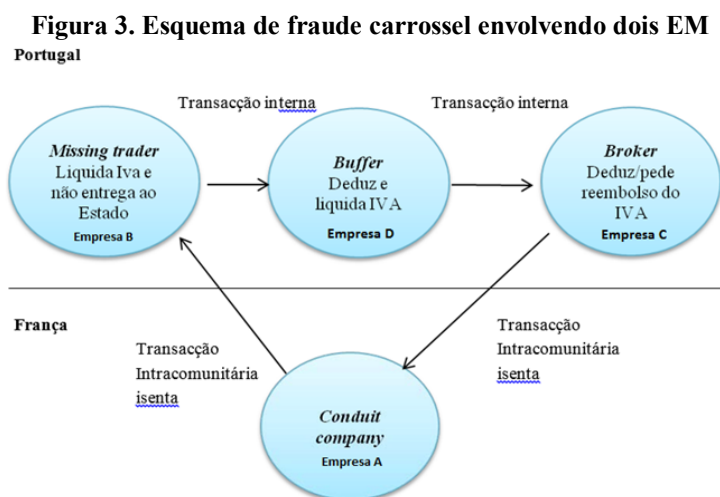
Outra modalidade relevante de fraude no IVA é constituída pela economia paralela, na qual, tal como o nome indica, as operações são realizadas à margem do sistema fiscal e de qualquer outro sistema de regulamentação. Sendo o IVA um imposto obrigatório em todas as transações comerciais e prestação de serviços, excetuando as transmissões isentas, uma das formas mais frequentes de praticar fraude fiscal no IVA consiste na não emissão de fatura, consequentemente não liquidando o IVA, que é devido ao Estado, situação é muito comum nas pequenas empresas, nas vendas que efetuam ao consumidor final.

⁹ Ainda que possam ter relevância em sede de imposto sobre o rendimento, documentando gastos virtuais que vão diminuir o resultado líquido e, consequentemente, o lucro tributável.

O regime jurídico introduzido em Portugal, pelo sistema “*e-fatura*”, aprovado pelos Decreto-Lei nº 197/2002 (MF, 2012a) e nº 198/2012 (MF, 2012b), de 24 de agosto, tem como escopo combater esta elisão fiscal, pela omissão de emissão de fatura nas transações comerciais, principalmente as que têm como consumidor final os cidadãos particulares ou os sujeitos passivos isentos.

No que toca à vertente comunitária, conforme se explicitou anteriormente, a maior falha do regime transitório do IVA reside no leque amplo de possibilidades de fraude que oferece. O facto de, ao abrigo deste regime, os bens circulararem entre EM sem tributação está na base de grande parte da fraude em IVA. A proposta da Comissão Europeia com vista à introdução de um regime definitivo prevê a supressão de quaisquer distinções entre operações nacionais e intracomunitárias (tributação no país de origem) e um local único de registo e de tributação para os agentes económicos comunitários. A proposta pressupõe, como é óbvio, que os bens e serviços a tributar e as respetivas taxas de tributação aplicáveis, sejam coincidentes em todos os EM (Barreiros, 2013).

A **fraude carrossel** aproveita as fragilidades do sistema ‘*reverse charge*’ nas transações intracomunitárias. O crime é cometido em comparticipação necessária¹⁰, envolvendo, no mínimo, três empresas registadas para efeitos de IVA em dois EM diferentes, tal como exemplifica a **Figura 3**.



Fonte: Adaptado de Rafael (2011).

O esquema inicia-se quando a empresa “A” domiciliada no EM 1 (denominada empresa de ligação ou ‘*conduit company*’) faz uma venda intracomunitária de bens para a empresa “B”, estabelecida no EM 2 (denominada operador fictício ou ‘*missing trader*’¹¹). Como se está perante uma transação intracomunitária, esta é uma operação isenta, não tributada à saída do país de origem, nem à entrada do país de destino, por ser o adquirente quem simultaneamente liquida e deduz o IVA. Em seguida, estes bens são revendidos à empresa “C” (denominada intermediário ou ‘*broker*’) residente no EM 2. O ‘*missing trader*’ emite uma fatura onde liquida IVA, que não entrega ao Estado e desaparece. Como o ‘*missing trader*’ não entrega o IVA liquidado à Administração Fiscal, consegue vender os bens abaixo do preço de custo. O IVA liquidado pelo ‘*missing trader*’, não entregue ao Estado e considerado dedutível na esfera da empresa “C” (que inclusivamente, tem direito ao seu reembolso) constitui o lucro do esquema fraudulento.

Os bens podem ser objeto de outras transações no mesmo EM, através de empresas tampão ou ‘*buffer*’ (empresa “D”), que cumprem as obrigações fiscais, ou ser realizada nova transmissão intracomunitária pelo intermediário ou ‘*broker*’ (empresa “C”), com destino à empresa “A” do EM 1 que deduz ou pede reembolso do IVA pago a montante. A empresa “A” efetua nova transmissão intracomunitária isenta de IVA à empresa “B” do EM 2, iniciando-se novamente o ciclo, o qual pode repetir-se vezes sem conta enquanto não for detetado. Daí este esquema ser designado por fraude carrossel.

¹⁰ O que não equivale a dizer associação criminosa, embora esta se verifique na maioria dos casos.

¹¹ ‘*Missing trader*’, ‘*buffer*’, ‘*broker*’ e ‘*conduit company*’, são as terminologias adotadas em todos os países da EU para designar o tipo de empresa envolvida nestes esquemas de fraude, incluindo Portugal pela necessidade de cooperação administrativa e judicial.

A cadeia de agentes económicos pode abranger vários sujeitos passivos com níveis de envolvimento no esquema muito diversos, misturando empresas com verdadeira atividade económica, invocando o puro desconhecimento da existência da fraude carrossel, e empresas sem real atividade económica (meras fábricas de faturas falsas), que realizam operações fictícias. A fraude carrossel é uma das formas de fraude mais perniciosas a que o IVA está exposto, em particular nas exportações ou nas transações intracomunitárias de bens (Varela, 2011).

Na abordagem de Santos (2008: 57), esclarece-se que:

“o carrossel é tanto mais perfeito [isto é, mais dificilmente detetável] quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes [sujeitos passivos reais e credíveis, sem participação voluntária no esquema] a organização da fraude consiga envolver.”

Quanto ao funcionamento da fraude carrossel, Palma (2010) explica que, frequentemente, são transmitidos os mesmos bens, os quais podem circular diversas vezes entre os EM, ficando lesada a Administração Fiscal em termos de receitas de IVA, proporcionalmente ao número de vezes que os bens circulam entre EM. Na maioria dos esquemas de fraude carrossel as mercadorias circulam entre os países, simulando verdadeiras transações intracomunitárias, no entanto há esquemas em que as mercadorias ficam no país da empresa adquirente e apenas os camiões e as faturas é que circulam entre países (Rafael, 2011).

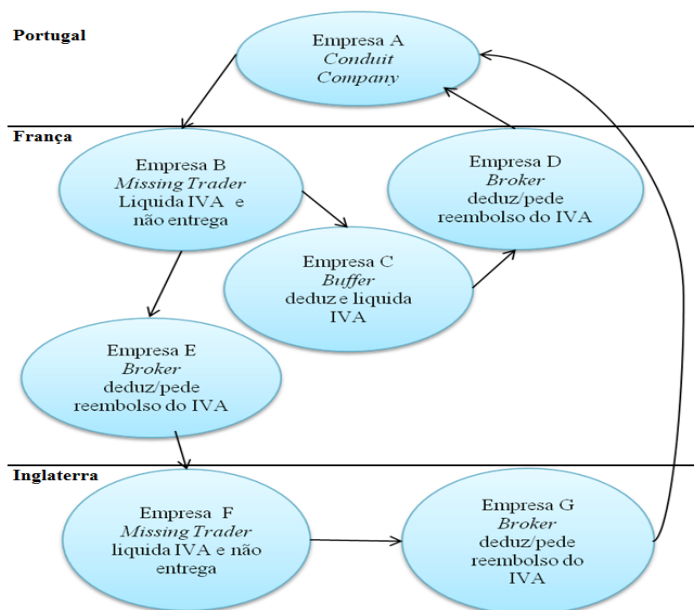
Santos (2008: 26) considera que, na sua:

“forma mais agressiva [e mais pura], a fraude em cadeia e a fraude carrossel manifestam-se na existência de faturas sucessivas sem existência de entrega de qualquer mercadoria. Os “operadores”, neste caso, são totalmente fictícios, constituindo simples fábricas de produção de documentos falsos”.

Conforme demonstra Barreiros (2013), também é possível obter os lucros desta fraude sem sequer transacionar qualquer bem físico. Isto porque, sendo o sistema IVA baseado na fatura, basta que os intervenientes na fraude simulem as transações e registem as devidas faturas, sem que sequer os bens saiam do armazém da ‘conduit company’, ou que sequer existam.

Os organizadores destes esquemas utilizam vários intermediários na cadeia e trocam rapidamente de fornecedores e de compradores, para não deixar rasto e dificultar o trabalho às Administrações Fiscais. Estes agentes revelam um *know-how* muito apurado da máquina fiscal dos vários EM, sendo conhecedores das suas fragilidades e deficiências, o que leva à grande complexidade imprimida nos esquemas fraudulentos. A fraude pode envolver empresas de vários EM e com mais do que um ‘missing trader’, conforme exemplifica a **Figura 4**.

Figura 4. Esquema de fraude carrossel envolvendo 3 EM



Fonte: Adaptado de Rafael (2011).

Marques (2007) caracteriza a fraude carrossel, em termos de funcionamento, como uma rede internacional de empresas que, para garantir a continuidade dos seus esquemas e para ocultar a identidade dos seus titulares, se registam em *off-shore*¹². É um esquema que funciona através da simulação de operações económicas e do envio de declarações fiscais falsas, tendo como objetivo a obtenção de reembolsos indevidos de IVA.

Outro aspeto relevante é que, habitualmente, os bens (quando efetivamente existam) são transmitidos abaixo do preço de custo, isto é, são comercializados ao preço de aquisição, ou mesmo abaixo, sem qualquer margem de lucro. Esta situação foi ilustrada por Barreiros (2013) através de um exemplo real, conforme se apresenta de seguida.

Exemplo:

A empresa *Arras Industry, S.A.*, sediada em Arras, França, é a *conduit company* e contrata a venda de um carregamento de cinquenta telemóveis¹³ por €10.000 à empresa *Beja Desportos, S.A.*, sediada em Beja, Portugal. Esta última empresa é a *'missing trader'*. Uma vez que se trata de uma transação intracomunitária, tem lugar a aplicação da regra da isenção constante da alínea a) do artigo 14º do RITI, ou seja, isenta de IVA.

De seguida, a *Beja Desportos, S.A.* vende o mesmo carregamento à empresa *Castelo Branco Canoagem, Lda.*, com sede em Castelo Branco, Portugal. Esta transação é efetuada dentro do território português e sujeita a IVA de 23% nos termos gerais constantes da alínea c) do nº 1 do artigo 18º do CIVA. Ou seja, o montante que a *Castelo Branco Canoagem, Lda.* irá pagar à *Beja Desportos, S.A.* será de €12.300 (€10.000 + €2.300 de IVA). Os €2.300 correspondem ao montante de imposto liquidado, que deveriam ser entregues ao Estado pela *Beja Desportos, S.A.* (pelo método do apuramento do IVA a pagar ao Estado¹⁴). Sucede que, ao invés, esta empresa desaparece do sistema, ficando com os €2.300 para si.

Por sua vez, a empresa *Castelo Branco Canoagem, Lda.* irá vender o mesmo carregamento de telemóveis à *Arras Industry, S.A.* por €10.000; tal como na primeira transação, sendo uma troca intracomunitária está isenta de IVA, sendo por isso que o total pago pela *Arras Industry, S.A.* à *Castelo Branco Canoagem, Lda.* será os €10.000. Esta última irá deduzir o imposto que suportou, nos termos dos artigos 19º e 20º do CIVA, exigindo ao Estado a entrega de €2.300 - é neste momento que ocorre a perda financeira do Estado.

No caso exemplificado, o *'missing trader'*, a empresa *Beja Desportos, S.A.*, vendia o carregamento de cinquenta telemóveis à *Castelo Branco Canoagem, Lda.*, pelo custo de aquisição, ou seja €10.000. Em bom rigor, numa situação não fraudulenta, um intermediário irá colocar os bens à venda ao preço de mercado (eventualmente um pouco abaixo), mas nunca pelo seu custo de aquisição (ou abaixo), uma vez que se assim o fizesse estaria a suprimir a sua margem de lucro. Barreiros (2013) entende, por *'preço de mercado'*, o preço que iguala a quantidade oferecida e a quantidade procurada, e por *'custo de aquisição'*, o montante pago por cada unidade adquirida. No entanto, um intermediário que faça parte de uma fraude carrossel, ou seja, um *'missing trader'* que se situa no *"coração"* da fraude, sabe que o seu verdadeiro lucro não provirá da venda, mas do imposto liquidado que não irá entregar.

Assim, pelo conjunto de telemóveis que adquire por €10.000, a *Beja Desportos, S.A.* encontrará muito mais rapidamente – e aqui a palavra de ordem será mesmo a rapidez, uma vez que o intuito do *'missing trader'* é realizar o maior número de transações possíveis antes de decidir desaparecer ou ser descoberto – um comprador para colocar os telemóveis (que valem €10.000) à venda abaixo do preço de mercado¹⁵. Por

¹² *Off-shore* é o termo inglês para paraíso fiscal, território ou país onde a legislação fiscal possui condições atrativas, de forma a facilitar a aplicação de capitais estrangeiros, de origem desconhecida. Protegem os detentores de capital ao garantir o sigilo bancário e o anonimato destes.

¹³ O exemplo dos telemóveis não é completamente aleatório. De facto, a preferência dos agentes fraudulentos para os bens transacionados nesta fraude vai para bens de pequeno porte e elevado valor, como sejam os telemóveis, computadores e equipamento relacionado com computador (software e hardware), *tablets*, máquinas fotográficas, entre outros. A prevalência da comercialização deste tipo de bens nesta fraude já levou a que fosse implementado, no Reino Unido, um mecanismo de *reverse charge* com um âmbito de aplicação limitado a este tipo de bens.

¹⁴ Por facilidade de exposição, vamos presumir que não existe IVA dedutível.

¹⁵ Também poderia colocar os produtos à venda por um preço excessivamente superior comparativamente com o preço de mercado, porventura com o objetivo de arrecadar mais IVA para si, uma vez que quanto maior for o preço da transação, maior será o IVA liquidado. No entanto, essa hipótese é menos frequente e é desde logo mais fácil de ser descoberta pela autoridade fiscal, uma vez que a venda dos produtos por um preço excessivamente mais elevado levantaria mais atenções.

exemplo, se fizer um desconto de 10% em relação ao preço de mercado e colocar à venda por €9.000, isso significa que o adquirente irá entregar à *Beja Desportos, S.A.* o montante de €11.070 (€9.000 + €2.070 de IVA). Uma vez que não irá ocorrer entrega de imposto, mesmo vendendo a um preço abaixo do preço de mercado, a *Beja Desportos, S.A.* conseguirá obter um lucro de €1.070 (Barreiros, 2013).

Por sua vez, o adquirente (o ‘*buffer*’) estará a adquirir bens que possuem um valor superior ao seu preço de aquisição (um carregamento de telemóveis de €10.000 por €9.000). Logo, também ele conseguirá adquirir um lucro de €1.000. Caso este adquirente seja um vendedor de bens ao consumidor final, está ainda a adquirir uma vantagem competitiva face aos seus concorrentes. É uma situação em que ambas as partes ficam a ganhar, sendo uma das principais razões para o fomento dos casos deste tipo de fraude.

Mas mais do que isso, esta venda abaixo do preço de mercado tem ainda um efeito que pode vir a ser bastante prejudicial para a concorrência e para o normal e saudável funcionamento dos mercados. De facto, se em determinado setor de atividade existem algumas empresas que, por estarem envolvidas num esquema de fraude carrossel, podem vender abaixo do preço de mercado ou do custo de aquisição (porque não reter o imposto liquidado), então essas empresas posicionam-se no mercado a praticar preços mais baixos do que as outras empresas que cumprem todas as suas obrigações tributárias. Deste modo, ocorre uma distorção da concorrência, no sentido em que é produzida uma tendência para a médio prazo, expulsar do mercado as empresas cumpridoras, visto que estas terão mais dificuldades em vender os seus produtos no mercado do que as empresas fraudulentas. A competitividade no setor ficará viciada, tornando-se as empresas fraudulentas as mais competitivas.

Por isso, desde logo, existe um incentivo por parte do ‘*missing trader*’ para vender abaixo do preço de mercado, em concreto a rapidez em transacionar os seus bens. No entanto, é patente que se afigura como irregular a situação financeira de uma empresa que de forma consistente vende os seus produtos abaixo do preço de mercado. Uma empresa que não consegue sistematicamente atingir o lucro, é uma empresa que não poderá legalmente manter-se solvente, no curto-médio prazo. Sendo certo que a venda abaixo do preço de mercado, *per si*, não constitui uma infração tributária num mercado de livre concorrência, deverá ser uma chamada de atenção para as autoridades tributárias, pelo facto de não ser expectável que uma empresa consiga manter-se solvente no curto prazo, a não ser que obtenha ganhos através de outros meios, provavelmente ilícitos (isto é, por via de participação numa fraude fiscal, como seja a fraude carrossel)¹⁶ (Barreiros, 2013).

Segundo Swinkels (2008), uma maneira fácil de lucrar com a fraude é cobrar valores elevados de IVA incluído na fatura do cliente, e não entregar esse IVA liquidado às autoridades fiscais, sendo este o mesmo princípio utilizado na fraude carrossel, o que significa que o cliente tem que estar disposto a pagar um preço mais elevado do que o valor de mercado do produto. Na prestação de serviços, tal vai implicar que os mesmos sejam prestados com uma qualidade elevada devido ao preço que o cliente está a pagar por eles, daí que este tipo de fraude não seja tão habitual nos serviços. Segundo o mesmo autor, constata-se que os fornecedores de bens são mais suscetíveis de realizar este tipo de fraude que os prestadores de serviços.

De acordo com Tomaz (2007), Amand e De Rick (2005), van Brederode (2008) e Ruffles *et al.* (2003), as mercadorias que são utilizadas para praticar a fraude são de elevado valor e de transporte fácil, (e.g., telemóveis, componentes de computador, sucatas, cartões telefónicos, motos e veículos automóveis). Mas têm-se vindo a constatar novas tendências para a utilização de outros bens na fraude carrossel, (e.g., bens alimentares e bebidas não alcoólicas, álcool, metais preciosos e produtos petrolíferos).

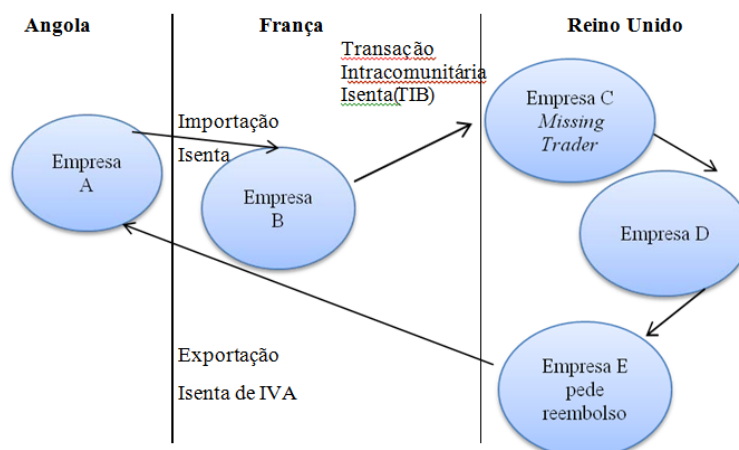
Tomaz (2007) salienta o facto de estar a haver uma extensão territorial para a prática da fraude carrossel, para além do território europeu, sendo utilizadas transações com países asiáticos e africanos, de forma a dificultar a deteção da fraude. Ruffles *et al.* (2003) e van Brederode (2008) salientam ainda que a fraude carrossel não é um problema exclusivo de um só EM, porque esta ocorre sempre no mínimo entre dois EM, o que resulta num problema comunitário. Ruffles *et al.* (2003) consideram também que esta é uma fraude

¹⁶Não obstante, sublinhe-se que não se quer com isto afirmar que basta uma empresa vender o seu produto abaixo do preço de mercado para se deduzir que esta se encontra envolvida em atividades ilícitas. Existirão, certamente, casos em que existe um motivo perfeitamente justificável para que a venda ocorra a esse preço (por exemplo preços praticados em virtude de campanhas promocionais, canibalização de produtos, ou vendas praticadas por empresas que se encontram detidas por outras). Afirma-se, tão só, que essa situação deverá despoletar uma chamada de atenção junto da administração tributária. Será também tomando em consideração a mesma, que a autoridade tributária desenvolverá uma determinada atuação que está relacionada pela solução defendida nesta investigação – a responsabilidade do adquirente – e que irá ser desenvolvida no ponto seguinte.

maioritariamente praticada em transações *Business to Business* (B2B), não sendo comum a utilização de consumidores finais para a sua prática.

Os esquemas de fraude anteriormente relatados abrangem apenas transações intracomunitárias, no entanto as organizações criminosas que utilizam estes esquemas para defraudar as receitas estatais do IVA comunitário vão mais além, começando também a fazer importações de países terceiros para a UE (**Figura 5**).

Figura 5. Esquema de fraude carrossel envolvendo um país terceiro



Fonte: Adaptado de Rafael (2011).

Assim, a fraude, que tem a sua génese e maior incidência no espaço comunitário, também já é praticada fora da UE. No entanto, continua a ser dentro da UE onde a fraude é mais devastadora. É patente a dificuldade em assegurar a plenitude dos dados específicos sobre esta fraude, maioritariamente por duas razões: em primeiro lugar, uma parte indeterminada das situações de fraude permanece indetetável; em segundo, muitas vezes os dados disponíveis por país são demasiado genéricos, pois apenas se reportam aos valores de fraude ao IVA, não discriminando quais as percentagens dos vários tipos de fraude ao IVA, como seja a fraude carrossel ou a fraude de supressão, entre outras (Barreiros, 2013).

No entanto, pode afirmar-se, sem margem para dúvidas, que a fraude ao IVA, e em particular a fraude carrossel, origina elevados prejuízos à receita fiscal dos EM. Por exemplo, em Espanha estima-se uma perda de quatro biliões de euros por ano (IVA que deveria ter sido liquidado e entregue ao Estado), sendo que tem aumentado o número de registos de fraude ao IVA desde o início deste século, ao mesmo tempo que a percentagem de imposto efetivamente arrecadado (*deuda finalizada*) em relação ao declarado (*deuda deduzida*) ter diminuído bastante, atingido 0,8% em 2006, face aos 44,1% de 1999 (ODF, 2006).

Em Itália, um dos países da UE mais afetados pela fraude, e apesar de o número de inspeções ter vindo a aumentar nos últimos anos, os números são semelhantes aos de Espanha: apenas em referência ao ano de 2008, estima-se um montante de 4,7 biliões de euros referente a IVA liquidado e não entregue ao Estado (UIT, 2009). Por sua vez, na Bélgica, o prejuízo em matéria de IVA eleva-se; só no ano de 2011, cifrou-se em 27,9 milhões de euros e, para os últimos dez anos estima-se uma perda de 914,4 milhões de euros (DCEF-PJF, 2012).

Amand e De Rick (2005) consideram que o regime do IVA apresenta falhas que incentivam a prática da fraude carrossel, nomeadamente:

- A tributação das transmissões intracomunitárias de bens no país de destino;
- As transmissões intracomunitárias de bens são isentas de IVA, o que faz com que o país de origem não tenha interesse no destino dos bens;
- As aquisições intracomunitárias de bens são sujeitas a IVA, mas com o sistema de ‘reverse charge’, o imposto deverá ser pago pelo cliente, sendo este o responsável pelo pagamento do IVA na totalidade do fornecimento seguinte.

Os mesmos autores acrescentam que, as normas nacionais de registo de não residentes não estão harmonizadas ao nível da UE, o que faz com que existam empresas que estão registadas em vários EM, nos quais não têm atividade económica ou têm atividade reduzida. Isto facilita a existência de empresas fraudulentas, que, embora não tenham presença física ou logística num determinado país, estão envolvidas

em transações de larga escala e desaparecem assim que as autoridades fiscais suspeitam de alguma atividade fraudulenta.

Para Grancolas (2008), o desaparecimento das empresas é facilitado pelo facto de cada empresa ter um Número de Identificação Fiscal (NIF, em inglês *Taxpayer Identification Number* - TIN) diferente em cada EM onde está registada, tornando muito difícil controlar estas situações e efetuar cruzamento de informação. Acrescenta ainda que, não existe uma legislação comum, uma vez que existem normas legais diferentes em cada EM. Assim, considerando a UE a 28 países, existem no total dos EM da UE mais de 12 taxas de IVA diferentes (que variam entre 15% e 25%) e mais de 16 diferentes taxas reduzidas de IVA (que variam de 2% a 17%), 28 limiares de imposto, 28 extensões de isenção, 28 regras de registo, 28 procedimentos de preenchimento, 28 processos de reembolso e 28 tipos de administrações e um sistema computadorizado cuja articulação tem lacunas.

5. IMPACTO DA FRAUDE FISCAL NAS RECEITAS DOS ESTADOS-MEMBROS

Tendo em conta a importância que o IVA assume nas receitas dos vários EM, propiciando um aumento das receitas públicas de curto prazo, em alturas de contenção ou crise económica através de um simples mecanismo de alteração das taxas de tributação, depreende-se facilmente que os valores do imposto que não são arrecadados, em consequência das práticas fraudulentas anteriormente descritas, têm um enorme impacto nos orçamentos públicos.

Com efeito, avaliando as receitas tributárias do Estado português, no período 2010-2014, conclui-se no sentido supra referido, ou seja, as receitas do IVA representam uma importante parcela, comparando, por exemplo, com o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), como se demonstra no **Quadro 1**.

Quadro 1. Receitas do Estado português, 2013 e 2014

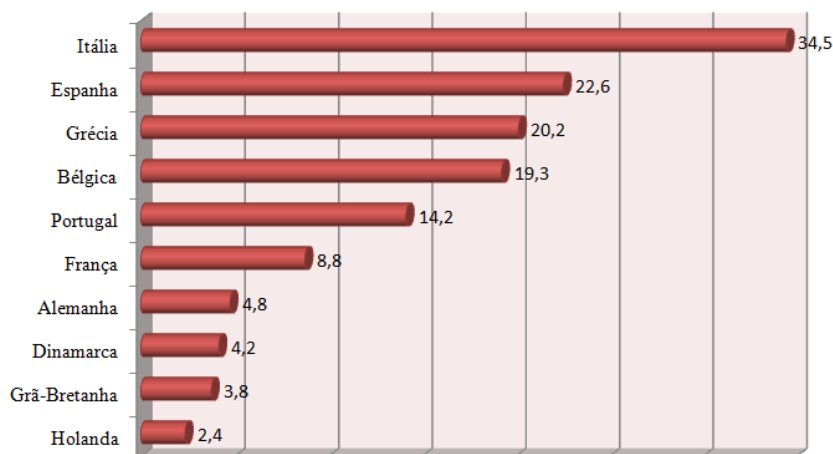
Unid: Milhões Euro

Anos	Impostos diretos - IRC	Impostos Indiretos - IVA
2010	4.591,6	12.145,9
2011	5.167,6	13.051,6
2012	4.280,5	12.800,1
2013	5.095,0	13.249,1
2014	4.519,1	13.814,1

Fonte: Adaptado de PORDATA (2015).

Em termos quantitativos, o peso da fraude fiscal no Produto Interno Bruto (PIB) da UE é bastante significativo, no entanto Teixeira (2008) relaciona os números apresentados com a ausência de uniformidade legislativa e administrativa na UE. Esta heterogeneidade no tratamento das questões fiscais torna ainda mais complexo apurar o impacto real da fraude fiscal nas receitas do Estado e os danos efetivos que provoca na cobrança do IVA (**Gráfico 1**).

Gráfico 1. Evasão fiscal do IVA em alguns EM, face ao total de receitas esperadas



Fonte: Teixeira (2008).

A luta contra a fraude e evasão fiscais e aduaneiras tornou-se num dos objetivos estratégicos prioritários das administrações tributárias, tanto por razões éticas, atendendo a que a eficácia desta luta tem uma relação estreita com a aplicação efetiva do princípio da justiça tributária, como por razões económicas, pois a fraude fiscal compromete o comércio legítimo, a suficiência dos recursos públicos e a própria estabilidade dos sistemas económicos.

De acordo com um relatório publicado em maio de 2015 pela Comissão Europeia (CASE, 2015), em 2013 Portugal ocupava o 6º lugar no ranking dos países com nível de evasão fiscal mais baixa, de entre os vinte e seis países da UE objeto do estudo. O nível de evasão fiscal em IVA (GAP do IVA, ou diferença entre valor de receita de imposto estimado e o efetivamente cobrado) em Portugal foi de apenas 9,0% em 2013, face ao valor máximo de 41,1% registado nesse mesmo ano na Roménia (**Quadro 2**).

Quadro 2. Nível de Evasão Fiscal na UE, 2009-2013

Países	2009	2010	2011	2012	2013
Alemanha	9,4	9,6	10,5	10,6	11,2
Áustria	9,4	11,5	12,6	11,1	11,4
Bélgica	13,1	11,4	11,1	11,2	10,5
Bulgária	25,0	22,0	24,2	18,5	17,2
Dinamarca	7,8	8,2	8,6	8,5	9,3
Eslováquia	34,4	35,8	31,2	38,6	34,9
Eslovénia	12,9	10,8	8,6	9,1	5,8
Espanha	35,1	12,4	17,4	17,0	16,5
Estónia	9,8	11,0	12,1	13,3	16,8
Finlândia	3,2	6,9	3,6	2,9	4,1
França	13,0	8,2	7,0	9,4	8,9
Grécia	33,7	30,3	37,9	33,4	34,0
Holanda	7,9	0,5	4,0	4,4	4,2
Hungria	23,7	24,0	23,0	24,1	24,4
Irlanda	14,2	11,1	13,5	11,2	10,6
Itália	36,3	28,7	31,7	32,0	33,6
Letónia	43,0	35,2	37,5	33,8	29,8
Lituânia	43,7	38,4	36,5	36,5	37,7
Luxemburgo	2,7	2,8	3,9	5,4	5,1
Malta	24,0	28,1	29,4	31,0	26,4
Polónia	20,8	18,1	18,7	25,3	26,7
Portugal	14,5	12,1	12,8	8,7	9,0
Reino Unido	13,4	11,7	10,1	10,5	9,8
República Checa	22,6	25,5	20,4	23,6	22,4
Roménia	49,8	45,1	42,0	42,9	41,1
Suécia	3,4	3,1	3,9	4,8	4,3
UE-26	18,1	14,0	14,8	15,2	15,2

Fonte: CASE (2015).

À frente de Portugal encontram-se alguns dos países nórdicos (Finlândia, Holanda e Suécia), sendo que o nível de evasão em Portugal é praticamente igual ao da França e da Dinamarca, os quais em 2013 se encontram classificados em 5º lugar e 7º lugar, respetivamente, muito à frente de economias como a do Reino Unido (9,8%), Alemanha (11,2%), Espanha (16,5%), Itália (33,6%) e Grécia (34,0%).

Outro dado muito significativo revela uma queda consistente da evasão no IVA em Portugal, de aproximadamente 6 pontos percentuais, passando dum desvio de 14,5% em 2009 para 9,0% em 2013, isto é, metade da média da UE-26. Portugal é também o único, dos seis países com mais baixo índice de evasão, que alcança uma diminuição no período até 2013. Para tal pode ter contribuído o reforço das medidas de combate à fraude e evasão que têm vindo a ser implementadas, com especial enfoque no sistema ‘*e-fatura*’, sendo as expectativas sobre o nível de evasão no futuro ainda mais promissoras.

6. MEDIDAS DE COMBATE À FRAUDE

A disseminação e crescimento da economia paralela, ou economia não declarada, tem sido uma preocupação constante nos países que integram a UE. O Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF) e o relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – *Measurement of the non-observed economy* (OCDE, 2002), sinalizaram cinco áreas dentro da Economia Não Revelada (ENR), nomeadamente: economia ilegal; economia oculta (subdeclarada ou subterrânea); economia informal; produção para uso próprio (autoconsumo); e produção subavaliada por deficiências da estatística.

A nível mundial, a ENR movimentava cerca de dez biliões de dólares por ano, em que participam cerca de um terço da força de trabalho mundial; se representasse um país, seria a segunda maior economia do mundo a seguir aos Estados Unidos da América (Afonso, 2011). Ao nível nacional, a ENR provoca distorções na concorrência, com a consequente ineficiência da afetação dos recursos, a redução das receitas públicas, bem como dívida pública, défice e redução do investimento público, prejudicando o crescimento económico.

A fraude ao IVA tornou-se, por conseguinte, uma verdadeira preocupação em muitos EM. Para além da perda de receitas nacionais, esta fraude compromete o comércio legítimo em determinados setores económicos e distorce a concorrência em benefício dos operadores desonestos. Em nossa opinião, a fraude fiscal, praticada nestes moldes, é um verdadeiro ato de terrorismo, depauperando os orçamentos dos vários EM e prejudicando, em última análise, os cidadãos contribuintes.

Nestes termos, ao nível da **União Europeia**, é importante a cooperação entre os EM. De acordo com o artigo 59º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho de 7 de outubro de 2010 (CUE, 2010b), relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA, a Comissão Europeia deveria apresentar um relatório ao Parlamento Europeu e ao Conselho, sobre a aplicação deste Regulamento até 01.11.2013 e, subsequentemente, a cada cinco anos. Este Regulamento foi concebido para melhorar consideravelmente o quadro jurídico que rege a cooperação administrativa e servir como uma ferramenta importante na luta contra a fraude ao IVA. Em especial, o Regulamento introduziu algumas disposições novas relacionadas com:

- A qualidade da informação contida nas bases de dados;
- A criação da rede EUROFISC, proporcionando um intercâmbio multilateral, rápido e direcionado de informação relacionada com a fraude ao IVA;
- A introdução de um mecanismo de retorno da informação (*feedback*);
- O acesso automatizado às bases de dados de outros EM.

Neste âmbito, o fator-chave para um intercâmbio de informações eficaz é a existência de um sistema processual e de gestão interna eficiente em cada EM, a fim de se assegurar o tratamento adequado e atempado destes pedidos de informação. A Comissão considera que cabe aos EM tomar medidas sobre esta matéria. Em alguns EM, as respostas atrasadas podem causar problemas graves, se existir um prazo legal para a realização de auditorias, ou se a informação for necessária com urgência, por exemplo em casos de fraude, ou quando há um prazo para a avaliação fiscal.

De modo a ajudar os EM a melhorar os intercâmbios de informação foram criados novos formulários eletrónicos, de forma a apoiar as Administrações Fiscais a processar os pedidos mais rapidamente. Além disso, a nova possibilidade de as autoridades competentes dos EM terem um acesso automatizado a determinados tipos de informações disponíveis nas bases de dados de outros EM deve reduzir substancialmente o número de pedidos de informação “normalizada” e facilitar/acelerar a cooperação administrativa, libertando, assim, tempo e recursos para inquéritos exaustivos, necessários para pedidos mais complexos.

Uma das principais características da fraude carrossel é a rapidez das transações e o modo como os operadores fictícios desaparecem após a realização de uma aquisição intracomunitária. Consequentemente, o intercâmbio rápido e fluido de informação é essencial para impedir este tipo de fraude. Por conseguinte, é evidente que os EM apenas devem recusar a troca de determinadas informações em casos excecionais e devidamente justificados.

Para evitar a abolição das formalidades e controlos aduaneiros, bem como perdas de receitas fiscais, as administrações nacionais criaram em 1992 um sistema informático de troca de informação relativa ao valor das TIB – o *Vat Information Exchange System* (VIES) – com o objetivo de prevenir a fraude fiscal, permitindo aos EM assegurar a tributação efetiva das operações com destino a sujeitos passivos residentes no território do respetivo Estado.

Contudo, Tomaz (2007) e Grandcolas (2008) salientam que o VIES necessita de reformulações e é inadequado para combater a fraude, já que é lento, uma vez que decorrem pelo menos 3 meses entre a data de transação e a data da transmissão de dados, período suficiente para que o *'missing trader'* desapareça. Pese embora, o Regulamento (UE) n° 904/2010 do Conselho de 7 de outubro de 2010 (CUE, 2010b), relativo à cooperação administrativa e à fraude no domínio do IVA, tenha reforçado o conjunto de exigências ao nível de armazenagem e troca de informação específicas entre os EM, com o objetivo, entre outros, de garantir maior fiabilidade e qualidade das informações disponíveis no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES).

O registo no VIES constitui uma ferramenta indispensável à concretização das operações – transmissões de bens e prestações de serviços intracomunitárias – entre sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio a partir do qual, ou para o qual as mesmas são realizadas, localizados em EM distintos.

Relativamente aos operadores com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, a inscrição do NIF no VIES depende da manifestação da vontade do sujeito passivo em realizar operações intracomunitárias, expressa na declaração de início de atividade prevista no artigo 31° do Código do IVA (CIVA) ou em declaração de alterações, prevista no artigo 32° do mesmo diploma legal (AT, 2015d).

O n° 5 do artigo 35° do CIVA (AT, 2015d), aditado pela Lei n° 66-B/2012, de 31 de dezembro (AR, 2012), prevê que as declarações a que se referem os artigos 32° (de alterações) e 33° (de cessação) devam produzir efeitos, no que diz respeito à sua relevância no VIES, à data da respetiva apresentação. Por esta via, é impedida a alteração, com efeitos retroativos, dos elementos relativos ao número de identificação do sujeito passivo no respetivo registo, salvo quando se trate de declaração de início de atividade, conferindo uma maior segurança jurídica, seja aos intervenientes em operações intracomunitárias, seja às administrações fiscais dos EM, na consulta aos dados disponibilizados no VIES.

O n° 6 do artigo 35° do CIVA (AT, 2015d) confere à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a possibilidade de alterar oficiosamente os elementos relativos à atividade do sujeito passivo, quando ocorra uma ou mais situações das enunciadas nas suas alíneas a) a e). Esta norma configura a adoção de medidas anti abuso e de combate à fraude, quando estejam em causa, nomeadamente, operações de natureza intracomunitária, permitindo que a AT atue em face da presença de operadores inativos, ou presumivelmente inativos, nos registos disponibilizados aos agentes económicos e às administrações fiscais. Efetivamente, sem prejuízo dos efeitos resultantes da apresentação de declaração de cessação de atividade prevista no artigo 33° do CIVA (AT, 2015d), o NIF pode deixar de ser válido no sistema VIES, por iniciativa do sujeito passivo, mediante apresentação de uma declaração de alterações, ou por iniciativa da AT, nos termos do n° 6 do mesmo artigo do CIVA.

Ao nível da UE, o reforço da luta contra a fraude fiscal no âmbito do regime atual do IVA, também se operacionalizou através do Regulamento (CE) n° 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003 (CCE, 2003), que reforçou consideravelmente o quadro jurídico em matéria de assistência mútua. Neste âmbito, os EM têm realizado progressos consideráveis no sentido de efetuarem um controlo mais moderno e eficaz do IVA com o implemento, cada vez mais abrangente, da assistência administrativa e cooperação mútua.

Neste contexto, foram empreendidas numerosas reflexões para identificar as medidas suplementares que poderiam ser tomadas para lutar de uma forma ainda mais eficaz contra os mecanismos específicos da fraude denominada “carrossel”. Uma solução consistiu em reformar profundamente a organização de controlo do IVA, tendo sido estabelecida para tal uma lista de boas práticas. Os EM que enveredaram por esta via já obtiveram resultados positivos consideráveis. Uma solução alternativa apresentada por certas autoridades nacionais, profissionais ou académicas seria reexaminar o funcionamento do próprio sistema do IVA.

Em 29 de setembro de 2009, a Comissão das Comunidades Europeias apresentou uma proposta de Directiva, que alterava a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (CUE, 2006), relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação no fornecimento ou prestação de certos bens e serviços com um risco de fraude. O objetivo desta proposta foi permitir a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa e a transação de certos bens sensíveis à fraude. No entanto, os princípios fundamentais do sistema do IVA não devem ser afetados, nomeadamente o princípio do pagamento fracionado. Para sua salvaguarda, a aplicação deste sistema foi

restringida a uma lista de bens e serviços escolhidos a partir de uma lista previamente estabelecida que, na opinião dos EM, apresentem um risco de fraude e também sujeita a determinadas condições.

Através do mecanismo de inversão da obrigação fiscal (*'reverse charge'*), ou mecanismo de autoliquidação, o IVA deixa de ser liquidado pelo operador ao adquirente que é sujeito passivo de IVA, passando este a assumir essa obrigação. Na prática, os adquirentes (na medida em que sejam sujeitos passivos normais com pleno direito à dedução) passam simultaneamente a declarar e a deduzir o IVA, sem pagamento efetivo às Administrações Fiscais. Desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada.

A partir desta proposta de alteração à Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (CUE, 2006), é aditado o artigo 199º-A que prevê que os EM podem, até 31 de dezembro de 2014 e por um período mínimo de dois anos, introduzir e aplicar um sistema segundo o qual a liquidação do IVA, devido pelo fornecimento ou prestação de qualquer categoria de bens ou serviços constantes do anexo VI-A, passa a ser assumida pelo adquirente desses bens ou serviços. Os EM devem limitar a escolha dos bens e serviços abrangidos por este sistema a três das categorias incluídas no Anexo VI-A, das quais duas, no máximo, poderão respeitar a bens. Segundo Palma (2010: 32):

“(...) durante o processo de discussão dos mecanismos de reverse charge, Portugal defendeu que se deveria dar prioridade à análise das medidas convencionais de combate à fraude fiscal no IVA e à avaliação da eficácia dessas medidas e que, só após essa avaliação, é que se deveria analisar uma eventual necessidade de avançar com medidas mais radicais. Na realidade, avançar desde já com um projeto-piloto, que terá uma duração temporária, aceitando que o mecanismo de reverse charge possa ser de aplicação opcional, traduz-se na aceitação da coexistência de dois sistemas de IVA na Comunidade completamente diferentes, o que não contribui para o processo de harmonização.”.

A proposta foi aprovada em março de 2010 e em abril do mesmo ano entrou em vigor a Directiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de março de 2010 (CUE, 2010), que altera a Directiva 2006/112/CE (CUE, 2006), relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento de bens ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude. Nestes termos, as medidas aprovadas pela UE têm sido no sentido de melhorar o sistema do IVA em vigor, nomeadamente através da melhoria da cooperação administrativa e do intercâmbio de informações entre EM, diminuindo os prazos para esse intercâmbio, por considerarem que o tempo em que a informação é disponibilizada pelos EM, relativamente às transações intracomunitárias, é essencial para a deteção do *'missing trader'* num eventual caso de fraude carrossel.

Em Portugal, uma das formas utilizadas no combate à fraude carrossel foram as **alterações legislativas**, nomeadamente o aditamento dos nº 4 e nº 5 ao anterior artigo 72º do CIVA, atual artigo 79º (AT, 2015d), pela Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro (AR, 2004). Esta alteração veio responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA em caso de operação simulada. Também o aditamento do anterior artigo 72º-A ao CIVA, atual artigo 80º (AT, 2015d), através da presunção de que o sujeito passivo que adquire bens ou serviços a um preço inferior *“ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situações de livre concorrência”* (Rafael, 2011), tem conhecimento de que o IVA liquidado expresso na fatura não foi ou não será entregue ao Estado e, como tal, deve ser responsabilizado solidariamente pelo seu pagamento.

O mecanismo de *'reverse charge'* foi introduzido no setor da construção civil através do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de janeiro (MF, 2007), e no setor dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis por via da Lei nº 33/2006, de 28 de julho (AR, 2006), por serem considerados setores suscetíveis de risco à fraude fiscal.

Uma outra alteração legislativa respeita à aprovação do Decreto-Lei nº 134/2010, de 27 de dezembro (MFAP, 2010), que alterou o Código do IVA (AT, 2015d) e o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (AT, 2015c), ao abrigo da autorização legislativa constante do artigo 129º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (AR, 2010), que transpõe a Directiva nº 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho (CUE, 2009b), alterando em conformidade o artigo 16º do RITI (AT, 2015c). Essa alteração aplica-se nos casos em que a importação é seguida de uma transmissão intracomunitária isenta.

Também, através do Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de agosto (MFAP, 2009), é alterado o Código do IVA (AT, 2015d) e o RITI (AT, 2015c), transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro (CUE, 2008), e a Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro (CUE, 2009a), instituindo o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso.

Paralelamente, alguns **parceiros europeus** têm apresentado algumas propostas no intuito de combater a fraude fiscal, uma vez que é transversal a toda a UE. Por exemplo, o Instituto dos Contabilistas de Inglaterra e País de Gales (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW*) apresentou, em Novembro de 2006, perante o Comité do Tesouro do Parlamento Britânico, uma proposta que visava a limitação da dedução do IVA pelos sujeitos passivos. Esta pretendia ser uma limitação quantitativa baseada em dados históricos e que funcionaria da seguinte forma: quando um sujeito passivo solicitasse uma dedução de IVA que excedesse a média das suas deduções, esta ficaria sujeita à confirmação por parte das Autoridades Fiscais. Este procedimento poderia ser uma forma de dissuadir os contribuintes a entrar em esquemas que tenham por objetivo obter um benefício indevido, ao arrecadar IVA que deveria ser entregue ao Estado, e a pedir deduções ou reembolsos referentes a transações inseridas em operações fraudulentas (Rafael, 2011).

Adicionalmente existem também propostas com vista à implementação de mecanismos que exigem uma dependência do adquirente para a dedução do IVA pago a montante, relativamente ao cumprimento das obrigações fiscais por parte do vendedor. Esta é uma forma de dissuadir os sujeitos passivos de intervirem como *'buffers'* ou *'brokers'* em esquemas de fraude carrossel. Quem intervenha em operações que estejam dependentes da entrega do IVA por parte do *'missing trader'*, não atinge o seu objetivo com a implementação da fraude, porque não podem deduzir ou pedir o reembolso enquanto o *'missing trader'* não entregar o IVA ao Estado.

Sobre uma proposta neste âmbito, Gonzalez (2008) faz referência ao mecanismo de *"cross check"*, proposto pela Alemanha, que coloca o adquirente dependente do vendedor para poder deduzir o IVA que pagou na transação que realizou. Numa transação intracomunitária o adquirente entrega ao vendedor o valor da mercadoria e o valor do IVA correspondente à operação. Com este mecanismo, o comprador só pode exercer o seu direito à dedução após o vendedor entregar o IVA à Administração Fiscal. Acontece que, se o vendedor não entregar ou se atrasar na entrega do IVA liquidado, pago pelo adquirente das mercadorias, prejudica o adquirente na medida em que este fica impedido de deduzir o IVA que pagou.

7. CONCLUSÃO

O regime transitório do IVA (Directiva 91/680/CEE do Conselho de 16 de dezembro de 1991 - CCE, 1991, que completa o sistema comum do IVA, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais) foi concebido para que as entregas intracomunitárias de bens entre sujeitos passivos sejam isentas de imposto no EM de origem dos bens e que a tributação se efetue no EM de destino. A este regime vieram juntar-se vários regimes específicos e frequentemente complexos, nos domínios em que os EM desejavam conservar um controlo mais amplo da tributação.

O mecanismo da isenção nas transações intracomunitárias expôs o sistema do IVA à fraude, nomeadamente aos mecanismos específicos da fraude intracomunitária, denominada "fraude carrossel". Com efeito, os bens podem circular sem serem tributados, sendo necessário, por conseguinte, que os instrumentos comunitários de cooperação administrativa sejam utilizados da forma o mais eficaz possível e que os sistemas de controlo nacionais sejam adaptados a estes desafios. O surgimento de novas formas da prática da fraude, com a introdução de operadores económicos em países terceiros, dificultando a troca de informações, em matéria tributária, bem como o surgimento de novas figuras, concetualmente individualizadas, como o *contra-trader*, demonstra bem a capacidade de evolução e de mutação que estas organizações criminosas possuem, escapando impunes ao controlo das administrações fiscais.

Conforme se procurou demonstrar, com dados estatísticos, recolhidos pela AT nos relatórios estratégicos elaborados para a implementação e maior eficácia do combate à fraude e evasão fiscal, os valores atinentes ao prejuízo das receitas públicas, mercê das práticas fraudulentas ao IVA, cifra-se, ainda, em montantes exorbitantes, verificando-se, contudo, uma melhoria nos anos mais recentes. Os valores dos tributos não arrecadados, a nível da UE, integram os valores da chamada ENR (economia paralela) que assume proporções verdadeiramente avassaladoras para a economia global. Por conseguinte, estes flagelos devem ser eficazmente combatidos, considerando os prejuízos que acarretam aos Estados, em matéria de dívida pública, défice e equilíbrio orçamental, bem como ao setor privado, atendendo à concorrência desleal verificada entre agentes cumpridores e os envolvidos em esquemas de fraude, que conseguem transacionar bens no mercado, abaixo do preço de custo.

Em épocas de recessão e de crise económica, que grassam a nível mundial, estes fenómenos são de tal forma relevantes que têm que ser encarados com grande preocupação pelas instituições nacionais e europeias, no sentido de agilizar e incrementar a cooperação administrativa entre os EM e a implementação de fortes medidas de combate à fraude e evasão fiscal. No entanto, é sempre complexo medir a eficácia real no combate à fraude carrossel de algumas das propostas apresentadas e analisadas, na presente investigação, pela UE, designadamente porque algumas das propostas ainda não foram postas em prática e outras, já adotadas, de forma incipiente ou com resultados ainda não demonstrados, dado serem relativamente recentes.

A luta contra a fraude e evasão fiscais e aduaneiras tornou-se num dos objetivos estratégicos prioritários das administrações tributárias, tanto por razões éticas, atendendo a que a eficácia desta luta tem uma relação estreita com a aplicação efetiva do princípio da justiça tributária, como por razões económicas, pois a fraude fiscal compromete o comércio legítimo, a suficiência dos recursos públicos e a própria estabilidade dos sistemas económicos.

Neste contexto, impõem-se soluções mais criativas, orientadas preferencialmente para a prevenção da fraude e não já para a repressão, constituindo a forma mais eficaz de combater estes fenómenos. Estas soluções devem, por um lado, assentar numa matriz estruturante, em constante articulação com os outros parceiros comunitários, uma vez que as medidas improvisadas não trazem acréscimos ou benefícios no combate à fraude e evasão fiscal, conduzindo a situações desfavoráveis na análise proporcional de custo/benefício. Por outro lado, considerar a constante evolução dos esquemas fraudulentos e a criatividade inerente aos agentes criminosos, que revelam cada vez mais conhecimentos técnicos nas mais diversas áreas, designadamente no planeamento fiscal abusivo no seio dos diversos sistemas fiscais existentes. Em conclusão, após a unidade monetária e cambial existente em dezanove EM da UE, impõe-se a existência de harmonização dos sistemas fiscais, dos princípios, regras e procedimentos que estão na sua génese, de forma a preservar a própria subsistência e arquitetura da moeda única.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Afonso, C. (2011). *Atualização do Índice de Economia Não Registada para Portugal*. Disponível em: <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/> [Acedido em: Julho de 2015].
- Amand, C. e De Rick, F. (2005). Intra-Community VAT Carousels. *International VAT Monitor*, January/February: 8-13.
- Assembleia da República (AR, 2004). Lei nº 55-B/2004, aprova o Orçamento do Estado para 2005. *Diário da República*, 304, I Série, 30 de dezembro: 7412(162)-7412(493).
- Assembleia da República (AR, 2006). Lei nº 33/2006, altera o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei nº 394-B/84, de 26 de Dezembro, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas. *Diário da República*, 145, I Série, 28 de julho: 5372-5374.
- Assembleia da República (AR, 2010). Lei nº 3-B/2010, aprova o Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*, 82, I Série, 28 de abril: 1466(66)-1466(384).
- Assembleia da República (AR, 2012). Lei nº 66-B/2012, aprova o Orçamento do Estado para o ano de 2013. *Diário da República*, 252, I Série - Suplemento, 31 de dezembro: 7424(42)-7424(+).
- Assembleia da República (AR, 2015). Lei nº 83/2015, de 5 de agosto, altera o Código Penal. Disponível em: <http://www.codigopenal.pt/> [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015a). *Regime Geral das Infracções Tributárias*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/index_rgit.htm [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015b). *Lei Geral Tributária*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/ [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015c). *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias*. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/index_riti.htm [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015d). *Código do IVA*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm [Acedido em: julho de 2015].
- Barreiros, B. (2013). *A Responsabilidade do Adquirente na Fraude Carrossel*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa.

- Basto, X. (1991). A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional – Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia. *Ciência e Técnica Fiscal*, 164: 42-51.
- Center for Social and Economic Research (CASE, 2015). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States - 2015 Report*. Warsaw: CASE.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2006). Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 347, 11 de dezembro: 1-118.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2008). Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 44, 20 de fevereiro: 11-22.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2009a). Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 14, 20 de janeiro: 7-9.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2009b). Directiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de Junho de 2009, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que se refere à evasão fiscal ligada às importações. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 175, 4 de julho: 12-13.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2010a). Directiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de março de 2010, que altera a Directiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 72, 20 de março: 1-2.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2010b). Regulamento (UE) nº 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 268, 12 de outubro: 1-18.
- Conselho das Comunidades Europeias (CCE, 1977a). Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos EM respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do IVA: matéria colectável uniforme. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 145, 13/06/77, 54-93.
- Conselho das Comunidades Europeias (CCE, 1977b). Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa a assistência mútua das autoridades competentes dos EM no domínio dos impostos directos. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 336, 27/12/77, 94-99.
- Conselho das Comunidades Europeias (CCE, 1991). Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do IVA e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 376, de 31/12/1991: 1-19.
- Conselho das Comunidades Europeias (CCE, 2003). Regulamento (CE) nº 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) nº 218/92. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 264, 15 de outubro: 1.
- Direction criminalité économique et financière de la Police judiciaire fédérale (DCEF-PJF, 2012). *Rapport Annuel 2011 - Police judiciaire fédérale, Direction criminalité économique et financière*. Disponível em: <http://www.police.be/fed/fr/downloads/file/Rapports+d+activites/Rapport-annuel-Ecofin-2011.pdf> [Acedido em: Junho, 2015].
- González, L. (2008). *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrussel, truchas y otras tramas*. Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales.
- Grandcolas, C. (2008). Managing VAT in a borderless world of global trade: VAT trends in the European Union - lessons for the Asia-Pacific countries. *Bulletin for International Taxation*, 62 (4): 130-144.
- Guedes, O. e Travanca, D. (2009). *Manual de IVA e RITI*. Lisboa. Centro de Formação da Direção-Geral de Impostos.
- Marques, P. (2007). *Infrações Tributárias Volume I – Investigação Criminal*. Lisboa. Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Ministério das Finanças (MF, 1992). Decreto-Lei nº 290/92, adapta o regime jurídico do IVA. Transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro. Aprova o regime do IVA nas transacções intracomunitárias. Procede à abolição do imposto sobre o café. Altera o Decreto-Lei nº 179/88, de 19 de Maio, que aprova o regime de isenção do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo cobrados na importação de mercadorias contidas na bagagem dos viajantes. Altera o Decreto-Lei nº 31/89, de 25 de Janeiro, que isenta de imposto sobre o valor acrescentado as importações de determinados bens. Altera o Decreto-Lei nº 295/87, de 31 de Julho, que isenta do IVA as transmissões

- de bens para fins privados, feitas a adquirentes, sem residência no território nacional, que os transportem na sua bagagem pessoal. Altera o Decreto-Lei 135/90, de 24 de Abril, que transpõe para a ordem jurídica interna a Directiva 85/362/CEE do Conselho de 16 de julho, relativa as isenções fiscais aplicáveis em matéria de importações temporárias de certos bens. *Diário da República*, 298, I Série, 28 de dezembro: 5966-5979.
- Ministério das Finanças (MF, 2003). Decreto-Lei n.º 147/2003, aprova o regime de bens em circulação objecto de transacções entre sujeitos passivos de IVA, nomeadamente quanto à obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham. *Diário da República*, 158, I Série-A, 11 de julho: 3928-3934.
- Ministério das Finanças (MF, 2007). Decreto-Lei n.º 21/2007, introduz alterações ao Código do IVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação de operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis. *Diário da República*, I Série, 29 de janeiro.
- Ministério das Finanças (MF, 2012a). Decreto-Lei n.º 197/2012, introduz alterações no Código do IVA, no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e alguma legislação complementar, transpondo o artigo 4.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, em matéria de localização das prestações de serviços, e a Directiva n.º 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de julho, em matéria de faturação, dando execução às autorizações legislativas constantes do artigo 128º da Lei n.º 64-A/2011, de 30 de dezembro. *Diário da República*, 164, I Série, 24 de agosto: 4656-4666.
- Ministério das Finanças (MF, 2012b). Decreto-Lei n.º 198/2012, estabelece medidas de controlo da emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal, define a forma da sua comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira e cria um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes pessoas singulares. Altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, altera o Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho e republica em anexo, o regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, aprovado em anexo ao mesmo diploma. *Diário da República*, 164, I Série, 24 de agosto: 4666-4677.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009). Decreto-Lei n.º 186/2009, altera o Código do IVA e o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e cria o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolsos. *Diário da República*, 155, I Série, 12 de agosto: 5235-525244.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2010). Decreto-Lei n.º 134/2010, altera o Código do IVA e o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, ao abrigo da autorização legislativa constante do artigo 129.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e transpõe o artigo 3.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, a Directiva n.º 2009/69/CE, do Conselho, de 25 de Junho, e a Directiva n.º 2009/162/UE, do Conselho, de 22 de Dezembro. *Diário da República*, 249, I Série, 27 de dezembro: 5927- 5931.
- Ministério das Finanças e do Plano (MFP, 1984). Decreto-Lei n.º 394-B/84, aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). *Diário da República*, 297, I Série, 1º Suplemento, 26 de dezembro: 3924(12)-3924(44).
- Observatorio del Delito Fiscal (ODF, 2006). *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la Secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude fiscal*. Madrid: ODF.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE, 2002). *Measurement the non-observed economy*. Paris: OCDE.
- Palma, C. (2010). A Proposta de Directiva sobre a Aplicação de um Sistema de *Reverse Charge*. *Revista TOC*, 118: 30-33.
- Pombo, N. (2007). *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação e Outras Reflexões*. Coimbra: Almedina.
- PORDATA (2015). *Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos*. Disponível em: <http://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765> [Acedido em: Agosto de 2015].
- Rafael, M.C.S. (2011). *Fraude Carrossel - Métodos de Combate*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade de Lisboa.
- Ruffles, D.; Tily J.; Caplan, D. e Tudor, S. (2003). VAT missing trader intra-Community fraud: The effect on Balance of Payments Statistics and UK National Accounts. *Economic Trends*, 597: 58-70.
- Santos, A. (2008). Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: Nem Tudo o que Luz é Ouro. In: *Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto* (ed.). *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal*. Coimbra: Edições Almedina.
- Sousa, L. (2010). *Fraudes Tributárias e o Crime Tributário Continuado*. Coimbra: Almedina.

- Swinkels, J. (2008). Carousel Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*, March/April: 103-113.
- Teixeira, G. (2008). A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência. *Ciência e Técnica Fiscal*, 422: 25-42.
- Tomaz, J. (2007). O Mecanismo de autoliquidação do IVA (“reverse charge”) e o combate à fraude ao IVA. *Estudos em Memória de Teresa Lemos*, 202: 123-154.
- Tribunal da Relação de Lisboa (TRL, 2015). Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. 709/08.0IDFUN-A.L1-3. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/bd39163c7a02529180257e1b004a1c3e?OpenDocument> [Acedido em: agosto de 2015].
- Unione Italiana del Lavoro (UIL, 2009). *Nota a cura del Servizio Politiche Fiscali e Previdenziali UIL sul Rendiconto Generale dello Stato per l'anno 2008, in merito all'evasione fiscale*. Disponível em: <http://www.uil.it/fisco/relazioneconconti.pdf> [Acedido em: Junho de 2015].
- van Brederode, R.F. (2008). Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. *International Tax Journal*, January/February: 43-50.
- Varela, I. (2011). *A Fraude Intracomunitária ao IVA nas vertentes Fraude Carrossel e Fraude na Aquisição*. Dissertação de Mestrado. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto.