



Instituto Universitário de Lisboa

Departamento de Ciências Sociais e Humanas

AS mutações provocadas pela fraude carrossel

Diana Alexandra Santos Pereira

Tese submetida como requisito parcial de obtenção do grau de
Mestre em Direito das Empresas

Orientador(a):

Professor Doutor Vasco Branco Guimarães,

Professor auxiliar convidado, ISCTE-IUL

Outubro 2020

RESUMO

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um caso de sucesso no mundo da fiscalidade. É talvez o imposto que mais receitas fiscais arrecada (Gonzalez, 2008), «es también el tributo que mayor interés ha suscitado en los defraudadores profesionales en toda la historia de la fiscalidad».

O esquema de fraude ao IVA tem prejudicado as receitas fiscais dos Estados-Membros em vários milhões de euros. Perante esta perda de receita fiscal, a União Europeia, tomou algumas medidas de combate, principalmente relacionadas com a cooperação administrativa e a troca de informações entre Estados-Membros. Os Estados Membros têm reagido, ao dificultarem ou proibirem as deduções ou pedidos de reembolso por sujeitos passivos que tenham intervindo em esquemas de fraude carrossel. E também ao responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*. Alguns países pediram derrogações às regras gerais do IVA, ao abrigo do artigo 395.º da Directiva 2006/112/CE, com o objectivo de introduzir o mecanismo do reverse charge em determinados sectores de risco de fraude.

Recentemente surgiram as empresas *fair traders*, cujas cumprem um padrão de boas práticas fiscais com vista a combater a fraude e evasão fiscal. No entanto, continuamos longe de parar fazer crescer esta “bola de neve” que é, a Fraude carrossel.

Palavras-chave: IVA; Fraude fiscal; Fraude carrossel; Transação intracomunitária; Fair trader

Abstract

Value Added Tax (VAT) is a success story in the world of taxation. It is perhaps the tax that generates the most tax revenue (Gonzalez, 2008), " es también el tributo que mayor interés ha suscitado en los defraudadores profesionales en toda la historia de la fiscalidad ".

The VAT fraud scheme has damaged Member States' tax revenues by several million euros. In view of this loss of tax revenue, the European Union has taken some countermeasures, mainly related to administrative cooperation and the exchange of information between Member States. Member States have responded by making it difficult or prohibiting deductions or requests for reimbursement by taxpayers who have intervened in carousel fraud schemes. And also by holding the purchaser jointly liable for the payment of VAT that was not delivered to the State by the missing trader. Some countries have asked for derogations from the general VAT rules, under Article 395 of Directive 2006/112/EC, with the aim of introducing the reverse charge mechanism in certain sectors at risk of fraud.

Recently, fair traders have emerged, which comply with a standard of good tax practices in order to combat tax evasion and fraud. However, we are still far from stopping growing this "snowball" that is, Carrousel Fraud.

Keyword: VAT; Tax fraud; Carousel fraud; Intracommunity transaction; Fair trader

Página em branco.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha mãe por acreditar sempre, e ao Rui por ter sido o meu oxigénio neste longo percurso académico.

Às minhas irmãs, Joana, Rosana e Mariana pelo silêncio que me proporcionaram durante longos dias, horas e minutos.

A ti, João, por me lembrares todos os dias que “se sonhei, sou capaz”.

À Beta e ao Zé pelos dias que cuidaram do meu pequeno filho, sempre com amor.

E por último, mas não em último, quero manifestar o meu agradecimento ao Prof. Doutor Vasco Branco Guimarães, pelo privilégio de ser meu orientador, pela sua paciência, apoio e orientação nas minhas dúvidas e indecisões e também pela disponibilidade que sempre manifestou.

A ti filho, por seres sempre o meu impulsionador de sonhos.

Obrigado

Página em branco.

ÍNDICE

RESUMO	iii
Abstract	iv
AGRADECIMENTOS	vi
1. Introdução	5
1.1 <i>Objeto da investigação</i>	5
1.2 <i>Objetivo da Investigação</i>	5
1.3 <i>Metodologia Geral</i>	6
1.4 <i>Estrutura da Dissertação</i>	6
2. Enquadramento Teórico	6
CAPÍTULO I – O IVA	7
3. A origem	7
4. Classificação	7
5. A adoção do IVA na Ordem jurídica portuguesa	9
5.1. O CIVA e o RITI	10
5.2. Regime Geral do IVA nas operações internas	11
5.2.1. <i>Incidência espacial</i>	11
5.2.2. <i>Incidência Subjetiva</i>	11
5.2.3. <i>Operações tributáveis</i>	13
5.2.4. <i>Lugar das operações tributáveis</i>	13
5.2.5. <i>Facto gerador e exigibilidade do imposto</i>	14
5.2.6. <i>Isenções</i>	14
5.2.7. <i>Valor tributável</i>	15
5.2.8. <i>Taxas</i>	15
5.2.9. <i>Deduções</i>	16
5.3. Regime do IVA nas operações internacionais	17
5.3.1. <i>Incidência Espacial</i>	17
5.3.2. <i>Operações tributárias</i>	18
5.3.3. <i>Facto gerador e exigibilidade do imposto</i>	18
5.3.4. <i>Isenções</i>	19
5.3.5. <i>Valor tributável</i>	20
5.3.6. <i>Taxas</i>	20
5.3.7. <i>Deduções</i>	21

5.4. Obrigações dos contribuintes	21
CAPÍTULO II – A FRAUDE	24
1. O conceito de fraude fiscal	24
2. Tipos de fraude fiscal no IVA	25
3. A Fraude Carrossel	28
3.1. Esquema de fraude com intervenção de países terceiros	29
3.2. A fraude carrossel em Portugal	30
3.3. As fragilidades do sistema harmonizado IVA que facilitam a fraude carrossel 31	
3.4. Medidas de combate à fraude carrossel	32
3.4.1. <i>Regulamento UE n.º 904/2010</i>	32
3.4.2. <i>Cobrança de créditos de impostos entre Estados membros</i>	33
3.4.3. <i>Estratégia Europeia de combate à fraude fiscal</i>	34
3.4.4. <i>Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum do IVA com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias</i>	35
3.4.5. <i>EUROFISC</i>	36
3.4.6. <i>Comunicação da Comissão Europeia sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no IVA na União Europeia</i>	36
3.4.7. <i>Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras</i>	38
3.4.8. <i>Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de faturação</i>	39
3.4.9. <i>Proposta de reformulação do Regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA</i>	40
3.4.10. <i>Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude</i>	41
3.4.11. <i>O programa FISCALIS</i>	43
3.4.12. <i>As Good Practices previstas pelos peritos para o combate à fraude carrossel</i> 43	
3.4.13. <i>Medidas de combate à fraude em discussão</i>	44
3.4.14. <i>A redução do prazo na troca de informações ao abrigo do sistema VIES</i>	44
3.4.15. <i>EUROCANET</i>	44
3.4.16. <i>E- fatura como medida de combate à fraude fiscal</i>	44
CAPÍTULO III - Empresas <i>fair traders</i>	46
1 Análise do padrão de comportamento das empresas <i>fair traders</i>	46
2 Riscos indicadores de que uma empresa se encontra envolvida na prática de fraude	47
3 Medidas propostas	48

Conclusões	50
Orientações para futuras investigações	52
Referencias bibliográficas	53

Lista de Abreviaturas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DSIVA – Direção dos Serviços do IVA

DGAIEC – Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGITA – Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros

DGCI – Direção-Geral dos Impostos

DSAF – Direção de Serviços Antifraude

DSIFAE – Direção de Serviços Investigação da Fraude e de Ações Especiais

EUROCANET – Sistema de troca de dados entre Estados-Membros direcionado para a deteção de esquemas de fraude carrossel

IEC – Imposto Especial de Consumo

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IT – Inspeção Tributária

LOE – Lei do Orçamento do Estado

NIF - Número de Identificação Fiscal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OLAF – Organismo Europeu de Luta Antifraude

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

RGIT– Regime Geral das Infrações Tributárias

VIES – Sistema de Intercâmbio de Informação sobre o IVA

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TIB – Transação Intracomunitária de Bens

1. Introdução

1.1 Objeto da investigação

O **IVA** é um imposto de sucesso no Mundo da fiscalidade, o imposto que gera mais receitas fiscais. Face ao seu sucesso, o esquema de fraude é cada vez maior atingindo perdas de receitas fiscais em números, muitas vezes incalculáveis.

Perante esta perda de receita fiscal, a União Europeia, tomou algumas medidas de combate, principalmente relacionadas com a cooperação administrativa e a troca de informações entre Estados-Membros. Os Estados-Membros têm reagido, ao dificultarem ou proibirem as deduções ou pedidos de reembolso por sujeitos passivos que tenham intervindo em esquemas de fraude carrossel e também ao responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do **IVA** que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*.

Porém, quanto mais sofisticado é o método de combate à fraude, mais aperfeiçoada será a prática da fraude carrossel gerando inúmeras mutações empresariais.

A fraude carrossel caracteriza-se pelo aproveitamento que é feito por um sujeito passivo em que realiza uma ou várias aquisições intracomunitárias tributadas com alíquota zero, e depois de vender as mercadorias a um agente económico do mercado nacional, desaparece sem entregar ao Estado o IVA recebido pela venda, bem como o **IVA** devido pela aquisição intracomunitária.

É fundamental perceber quais são as fragilidades do sistema, pois é com base nessas fragilidades que os peritos em fraude dominam e contornam o sistema de tributação.

As empresas *fair traders* destacam-se pela positiva pois são empresas que cumprem um padrão de comportamento de boas práticas fiscais que visam o combate à evasão fiscal.

1.2 Objetivo da Investigação

Quanto mais sofisticado é o método de combate à fraude, mais aperfeiçoada será a prática da fraude carrossel gerando inúmeras mutações empresariais.

Sendo este tema uma constante preocupação e área de investigação no contexto português e comunitário, considerámos que seria importante fazer um trabalho com vista a apresentar o problema da fraude de que o IVA é vítima e resoluções que se encontram em execução destacando o comportamento das empresas *fair traders*.

No âmbito do presente mestrado, o nosso objetivo é abordar os diferentes esquemas que constituem a fraude do **IVA** na União Europeia. As fragilidades do sistema tributário que permitem esta prática e uma análise às medidas de carácter preventivo e repressivo que têm sido divulgadas e implementadas pela União Europeia e Estados-Membros. O comportamento exemplar das empresas *fair traders* direcionado para um cumprimento de boas práticas e concluímos com um

conjunto de medidas ou cuidados acessórios indispensáveis e adequados às empresas que praticam o comércio internacional contribuindo para o combate à fraude.

1.3 Metodologia Geral

Para a realização do trabalho sobre a fraude carrossel, aplicar-se-á a seguinte metodologia:

1. Abordar o tema da dissertação através de uma revisão de conceitos e matérias desde o conceito de **IVA** às diversas formas que a fraude fiscal assume no **IVA**;
2. Análise das medidas preventivas e repressivas aplicadas pela União Europeia e Estados-Membros;
3. Análise do padrão de comportamento das empresas *fair traders*, e;
4. Reflexão sobre medidas propostas com base no comportamento de boas práticas fiscais das empresas *fair traders*.

A revisão de conceitos e matérias bem como a estrutura do trabalho a desenvolver será elaborada através de consulta de livros e artigos académicos, teses de mestrado, revistas científicas e jurisprudência.

1.4 Estrutura da Dissertação

A estrutura do trabalho sobre a fraude carrossel será composta por uma breve introdução ao tema onde abordaremos as razões que nos motivou a tratar deste tema.

Um enquadramento teórico sobre a origem do **IVA** onde de seguida iremos aprofundar a fraude carrossel bem como as medidas de combate utilizadas pela União Europeia e pelos Estados-Membros.

Por último, abordaremos as empresas *fair traders* e analisaremos o comportamento das mesmas concluindo com um conjunto de medidas propostas baseadas na análise do padrão de comportamento destas empresas.

2. Enquadramento Teórico

Começamos por analisar alguns conceitos, nomeadamente, a origem do **IVA** e a sua evolução, o conceito de fraude fiscal, os tipos de fraude no **IVA**, o conceito de fraude carrossel para depois aprofundar o nosso tema.

Iremos analisar como funciona o esquema de fraude carrossel, as fragilidades do sistema que permitem esta prática para depois abordar as medidas de combate que a União Europeia e os Estados-Membros têm aplicado.

Concluiremos com uma análise do comportamento exemplar das empresas *fair traders* e um conjunto de medidas propostas baseadas nas boas práticas destas empresas que visam o combate à fraude.

CAPÍTULO I – O IVA

3. A origem

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um sucesso no mundo da fiscalidade.

Foi o inspetor de finanças Maurice Lauré quem criou este imposto, durante a reforma fiscal em França no ano de 1954.

Esta reforma fiscal tinha como propósito, aliviar os preços dos produtos sobre os quais incidia um imposto indireto, em cascata, designado “imposto sobre a produção”.

Maurice Lauré, sem fazer alterações substanciais, aperfeiçoou o imposto à produção, mantendo os respetivos mecanismos essenciais, e criou um tributo cuja base de incidência seria apenas o valor acrescentado dos produtos.

O sucesso da implantação deste imposto é de tal forma grandiosa que, diariamente vivemos nas “malhas” do **IVA** sem lhe atribuir a devida atenção. Nesse sentido, o cidadão comum identifica o **IVA** como um montante adicional que aparece discriminado, ou num talão ou numa fatura, sempre que adquire um bem ou alguém lhe presta um serviço, montante esse que inflaciona o preço a pagar. Porém, o cidadão nem sempre tem consciência do encargo que suporta, pois quando negocia um preço, ou quando paga uma fatura, a sua atenção é dirigida ao montante final a pagar, sem atender ao imposto nele incluído.

4. Classificação

O **IVA** é classificado pela grande maioria da doutrina, como um imposto geral sobre o consumo.

Para Joachim Englisch¹ este imposto, tal como se prevê na Diretiva **IVA**, considera-se um imposto sobre a despesa para o consumidor final² uma vez que, incide tendencialmente, sobre a generalidade dos bens e serviços consumidos por quem manifesta capacidade contributiva.

É importante referir que, o IVA não é o único imposto sobre o consumo. A este propósito, podemos referir os Impostos Especiais de Consumo (IEC). Porém, enquanto que o **IVA**, é um imposto plurifásico e administrado pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), estes outros são impostos monofásicos, cuja administração se encontra sujeita à Autoridade Tributária e Aduaneira, por via da fusão com a Direcção-Geral das Alfandegas.

Estes impostos especiais sobre o consumo, são igualmente classificados como impostos indiretos. Designam-se impostos especiais porque, para além de incidirem sobre o consumo de determinados bens materiais são impostos regulados pelo seu próprio regime jurídico. São especiais porque recaem

¹ O n.º 2 do artigo 1.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), classifica este imposto como um imposto geral sobre o consumo.

² V. JOACHIM ENGLISH, Fundamental principles of Value Added Tax (VAT), Universität Augsburg, 2009.

em consumo de bens causadores de custos sociais e externalidades negativas que devem ser imputadas aos seus consumidores e não à sociedade. Segundo Saldanha Sanches³, é sobre o consumo desses bens que deve incidir maior carga tributária, “*com o carácter nocivo do seu consumo a constituir causa de derrogação do princípio da capacidade contributiva*”. Contrariamente aos impostos especiais sobre o consumo, que tributam apenas determinado tipo de consumos (impostos sobre o vício e o pecado⁴), o **IVA** incide em regra, sobre todas as transações económicas efetuadas a título oneroso.

O **IVA** é um imposto de obrigação única, pois baseia-se em factos instantâneos ao invés de uma obrigação periódica cuja assenta num facto tributário duradouro.

Ou, como doutrina Saldanha Sanches⁵, “*os impostos de obrigação única – em que a dívida fiscal resulta da verificação de um certo facto tributário previsto na lei – dos impostos de base temporal nos quais vai contar para a formação completa da obrigação tributária, a sucessão de factos unidos pelo decurso de um certo período de tempo*”. Assim, se o **IVA** incide sobre as entregas de bens e prestações de serviços que se consubstanciam em factos tributários isolados e instantâneos, deve, por isso, ser classificado de imposto de obrigação única⁶.

É também um imposto indireto uma vez que, segundo a teoria clássica, assenta no fenómeno da repercussão económica. Ou seja, o sujeito passivo é quem paga o imposto às autoridades fiscais depois de o ter recebido do adquirente como parte do preço. Verifique-se que, o devedor do imposto não coincide com o destinatário do mesmo. Com efeito, o contribuinte direto ou de direito, adquire a prerrogativa de repercutir a totalidade do imposto sobre o contribuinte indireto ou de facto, o qual assume a responsabilidade de suportar o imposto⁷. Note-se que, a repercussão é, legalmente obrigatória em Portugal por força do preceito no n.º 1 do artigo 37.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) que prescreve: “*A importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura ou documento equivalente, para efeitos da sua exigência aos adquirentes das mercadorias ou aos utilizadores dos serviços*”.

Na perspetiva de Casalta Nabais⁸, o artigo 37.º, n.º 1, contém uma obrigação jurídica apenas formal, já que a correspondente obrigação material se assemelha a uma obrigação natural.

Por outro lado, a incorporação do imposto no preço de aquisição, provoca no contribuinte, na qualidade de repercutido, o chamado efeito de anestesia fiscal. Ou seja, o facto de o pagamento do imposto coincidir com o pagamento do preço do produto fornecido ou do serviço prestado, gera no contribuinte uma menor visibilidade da carga fiscal que lhe é imposta, e, conseqüentemente, uma menor consciência da quantia que despende a título de imposto, quase como se camuflasse o **IVA**.

³ SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 428.

⁴ Os impostos sobre o vício e o pecado, como lhes chama Sérgio Vasques, in Os Impostos do Pecado, O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco, Almedina, setembro de 1999.

⁵ SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, pág. 27.

⁶ Sobre impostos periódicos e impostos de obrigação única v. JORGE LOPES de SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado - Volume II, 5.ª edição 2007, págs. 194 e 195.

⁷ Sobre o efeito repercussivo em IVA, v. BRUNO BOTELHO ANTUNES, A Repercussão Fiscal no IVA, Almedina, 2008.

⁸ V. JOSÉ CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, Almedina, 5ª ed., 2010, cit., pág. 251.

Trata-se de um imposto plurifásico. A sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição dos produtos, ou seja, em toda a cadeia de fornecimento, na qual se incluem o produtor, o grossista e o retalhista. O imposto é fracionado por todos os sujeitos intervenientes no circuito.

Porém, este imposto não se confunde com os impostos plurifásicos cumulativos ou em cascata (*cumulative multi-stage tax*), cuja incidência abrange igualmente todas as fases da cadeia de fornecimento. Enquanto estes incidem sobre o montante bruto de cada transação, incluindo os impostos pagos em fases anteriores da cadeia produtiva (*tax on tax*), originando, o “efeito cumulativo” ou “efeito cascata”, o **IVA** recai sobre o montante líquido da transação, e exclusivamente sobre o valor acrescentado que o produto sofre entre dois fornecimentos do circuito económico. A este propósito, segundo Samuelson e Nordhaus: “O valor acrescentado é a diferença entre as vendas duma empresa e as suas compras de matérias-primas e de serviços de outras empresas.”

Deste modo, o **IVA** ao operar através deste método nas diversas fases na cadeia de produção e comercialização dos bens e serviços vai incidir apenas sobre o valor acrescentado em cada uma, sendo o preço final do bem equivalente à soma dos valores acrescentados.

O **IVA** aplica um mecanismo denominado método do crédito imposto, método indireto subtrativo, ou método das faturas. O método subtrativo traduz-se na técnica da liquidação e dedução do imposto em cada uma das fases do circuito económico quando as transações se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução. Em termos práticos, ao produtor, distribuidor ou prestador de serviços, é concedido o direito de descontar ao imposto que liquida e cobra pelas transações efetuadas com o seu cliente (*ex post*), o imposto devido ou pago correspondente a uma fase anterior (*ex ante*), enquanto adquirente de bens e/ou serviços necessários à realização daquelas transações.

5. A adoção do IVA na Ordem jurídica portuguesa

O imposto que vigorou em Portugal desde 1 de Agosto de 1966, aprovado pelo Decreto-Lei (DL) n.º 47066 de 1 de Julho, e que foi substituído em 1986 pelo **IVA**, designava-se Imposto sobre o Valor das Transações – usualmente chamado Imposto de Transações (IT).

Quando foi adotado em Portugal, o **IVA** era já um imposto suficientemente conhecido, pois havia já sido adotado em França. A eficácia da sua aplicação era reconhecida e apreciada pelo legislador português. A substituição do **IT** pelo **IVA**, deveu-se ao facto da estrutura do novo imposto se mostrar menos complexa e, conseqüentemente, de mais fácil aplicação e fiscalização.

Desde 1 de Janeiro de 1986 que o **IVA** é a base do sistema de tributação do consumo em Portugal. Antes da adoção do **IVA**, Portugal aplicava um imposto de transações que se revelava monofásico, pouco apto para tributar serviços, incapaz de gerar o nível de receita desejado, traduzindo-se num elevado nível de taxa concentrada aumentando situações de fraude e evasão fiscal. Após a adoção do **IVA** houve um aumento substancial do âmbito de incidência subjetiva do imposto bem como um aumento da incidência objetiva.

No que respeita à incidência subjetiva do imposto, o **IT** incidia apenas sobre os produtores e os grossistas, com o **IVA** passaram a estar igualmente abrangidos os prestadores de serviços e os retalhistas.

Quanto ao âmbito da incidência objetiva, o **IT** não abrangia as prestações de serviços e isenções de um conjunto significativo de bens essenciais. Acresce que o **IT** se baseava numa técnica de suspensão do imposto a montante, ou seja, os bens de produção eram adquiridos pelos grossistas registados, sem pagamento do imposto. Com o **IVA** esta técnica desaparece, dando lugar ao sistema do crédito do imposto, havendo um desembolso prévio do imposto correspondente aos bens de produção.

Tal como destaca o preâmbulo do código, *“A entrada em vigor deste diploma num momento em que Portugal não se encontrava vinculado a qualquer aproximação ao *acquis communautaire* significa, todavia, que a opção pelo IVA como modelo de tributação geral do consumo se desligou das incidências da adesão à CEE⁹ para assentar nos próprios méritos do IVA em confronto com o IT (...) Não oferece hoje duvida séria que o IVA, envolvendo uma técnica muito mais perfeita que a do IT, assegura uma maior neutralidade na tributação e constitui um sistema com maiores potencialidades na obtenção de receitas.”*. Por fim, como nota Arlindo Correia, podemos concluir que a adoção do **IVA** em Portugal se tratou *“nitidamente de um caso de sucesso, pesem embora dois ou três pormenores que correram menos bem”¹⁰*.

5.1. O CIVA e o RITI

O Regime de Imposto das Transações Intracomunitárias (RITI) configura-se como um regime transitório especial aplicável apenas às transações intra-UE de bens. Este regime devia ser substituído por um regime definitivo de tributação no país de origem utilizando um período transitório de quatro anos. Todavia, uma vez que a Comissão não chegou a um consenso, o **RITI** tornou-se um regime definitivo. Portugal foi o único país da união europeia que, à data, decidiu fazer a transposição do regime transitório num diploma avulso ao código do IVA, através do decreto-lei nº290/9211.

Atualmente, o **RITI** é um regime especial face ao código do **IVA**. Esta característica traduz-se no facto de as respetivas normas prevalecerem sobre as normas do código do **IVA**. Assim, são aplicáveis as normas do **CIVA** feitas as devidas adaptações em caso de nenhuma norma do **RITI** ser aplicável. O **RITI** consagra apenas disposições relacionadas com transações intra-UE de bens, transpondo-se para o **CIVA** as alterações relativas às prestações de serviços intracomunitárias bem como determinados conceitos como, por exemplo, o conceito de transporte intracomunitário.

Note-se que os aspetos gerais de aplicação do imposto continuam a ser disciplinados pelo código do **IVA** como, por exemplo os conceitos essenciais, as regras de determinação do facto gerador de imposto, da exigibilidade, do valor tributável, das taxas, as obrigações dos contribuintes,

⁹ O Tratado de Adesão de Portugal à CEE foi assinado em Lisboa em 12 de junho de 1985, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1986.

¹⁰ ARLINDO CORREIA, “A Experiência Administrativa da introdução ao IVA”, Vinte Anos de Imposto sobre o valor acrescentado em Portugal: jornadas fiscais em homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto 2008, Almedina, P.21

¹¹ Sem embargo de o mesmo DL haver também alterado o CIVA, em conformidade com o Regulamento (CEE)218/92, que instituiu a cooperação administrativa no âmbito dos impostos indiretos.

salvaguardando-se, em alguns casos, pequenos ajustamentos feitos no **RITI**. Por exemplo, se quisermos saber se A, que realiza transmissões de bens para um comerciante das Canárias, está a fazer uma transmissão intra-UE de bens, teremos que recorrer ao conceito de território da União Europeia (UE), previsto no artigo 1.º, n.º 2 alíneas b) e d) do código. Para sabermos em que regime de tributação ficará enquadrado B, que apenas realiza aquisições intra-UE de bens localizadas em Portugal, iremos recorrer às regras gerais do código do **IVA**.

5.2. Regime Geral do IVA nas operações internas

5.2.1. Incidência espacial

Para efeitos de aplicação das regras do **IVA**, considerando uma correta qualificação das operações há que determinar previamente o âmbito de aplicação do imposto em termos territoriais.

Nos termos do artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa, “*Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira*”, em sede de **IVA** o conceito de território é equivalente pelo que o sistema comum do **IVA** é aplicável no continente e regiões autónomas da Madeira e Açores.

5.2.2. Incidência Subjetiva

O sistema do **IVA** implica a participação de vários tipos de sujeitos, e a atribuição a cada um deles, de funções, direitos e obrigações distintas.

Uma vez que o sujeito passivo é a figura central do sistema do **IVA**, importa entender o seu conceito. Afigura-se como sujeito passivo, aquele que está “*vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja contribuinte direto, substituto ou responsável*” no âmbito do artigo 18.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT).

No n.º 4 do mesmo preceito legal acrescenta-se uma delimitação negativa do conceito, ou seja, “*Não é sujeito passivo quem: a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso ou impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias; b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho*”. Trata-se de uma noção que, assenta na prática de um facto tributável, no pressuposto de que quem o pratica tem capacidade contributiva.

Ao invés do que está previsto na **LGT**, o conceito de sujeito passivo é mais abrangente no plano do **IVA**. Assim, de acordo com o n. 1 do artigo 2.º do **CIVA**, são sujeitos passivos do imposto, para além daqueles que como tal são obrigatoriamente considerados pela Diretiva **IVA**, as seguintes pessoas singulares ou coletivas: quem, de modo independente, pratique uma só operação que preencha os pressupostos de incidência real do **IVA**, ainda que não se relacione com o exercício da sua atividade; quem, segundo a legislação aduaneira, realize importações de bens; quem efetua operações

intracomunitárias; e aqueles aos quais se aplica o mecanismo do *reverse charge* (*inversão do sujeito passivo*).

Entende-se como “*operação que preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC*” uma atividade económica, ou seja a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com vista à obtenção de receitas permanentes (artigo 9.º e 10.º). Importa referir que este conceito de atividade económica tem sido interpretado pelo Tribunal Judicial da Comunidade Europeia (TJCE) com uma grande amplitude.

Assim, a jurisprudência deste tribunal, em particular no processo C-260/98, Comissão das Comunidades Europeias vs República Helénica, afirmou, nos seus pontos 25 e 26 respetivamente, que “*O conceito de atividades económicas, tal como definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, engloba todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica*”, e que “*A análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de atividades económicas e o seu carácter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos e dos seus resultados*”. Por outro lado, o mesmo tribunal, nomeadamente nos processos apensos C- 110/98 a C-147/98, *Gabalfrisa SL* e o *vs Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, defendeu que devem ser considerados sujeitos passivos do imposto “*quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva e para esse fim efetua as primeiras despesas de investimento*”.

Note-se que, para além da amplitude concedida ao conceito de sujeito passivo, a Diretiva **IVA** considera ainda como sujeito passivo:

- Quem, ocasionalmente, entrega um meio de transporte novo que seja expedido ou transportado para fora do território de um Estado-membro, mas no território da Comunidade (artigo 9.º);
- As pessoas coletivas de direito público, quando praticam qualquer atividade não decorrente do exercício de poderes de autoridade, ou, ainda que no exercício de tais poderes, a não sujeição ao imposto possa conduzir a significativas distorções da concorrência.

Nesse entendimento, os Estados-membros podem considerar igualmente sujeito passivo do imposto quem:

- A título meramente ocasional efetua uma transação relacionada com qualquer das atividades económicas acima descritas;
 - Entrega um edifício ou parte dele e do terreno onde ele se encontra instalado antes da primeira ocupação;
 - Entrega um terreno para construção (artigo 12.º);
 - Após consulta, se o Comité Consultivo do **IVA** considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas num Estado-membro que, não obstante tratar-se de entidades jurídicas distintas, integrem uma só unidade no plano financeiro, económico e organizativo – Comité de **IVA**, *Organschaft* (artigo 11.º).

5.2.3. Operações tributáveis

No que concerne ao Regime geral do **IVA** nas operações internas há que perceber que tipo de operações estão sujeitas a **IVA**. O Código do **IVA** assimila a transmissões de bens a título oneroso e, por isso, estão sujeitas a tributação as seguintes operações (n.º 3 do artigo 3.º do **CIVA**):

- A transferência de bens entregues à consignação entre consignante e consignatário, prevendo que a não devolução dos mesmos no prazo de um ano desde a sua entrega, faz presumir a sua venda, e a sujeição ao imposto, a partir desse momento, dos bens transferidos.
- A entrega de bens móveis quando, por encomenda, o sujeito passivo que os produziu ou montou, haja fornecido a totalidade dos materiais.

É importante notar que a lei portuguesa não reconhece como entrega de bens as cessões onerosas ou gratuitas sempre que o adquirente seja (ou se torne por via da aquisição), um sujeito passivo típico de **IVA**, seja de um estabelecimento comercial ou de uma universalidade de bens (ou parte dela capaz de representar um ramo de atividade autónomo).

No que respeita a prestações de serviços a título oneroso, estão sujeitas a tributação as seguintes operações:

- A entrega de bens móveis quando, por encomenda, o sujeito passivo que os produziu ou montou não forneça a totalidade dos materiais;
- A cedência de um jogador com conhecimento deste na vigência de um contrato com o clube de origem bem como as indemnizações de promoção e valorização constantes no contrato de trabalho desportivo.

No quadro do regime previsto no **CIVA**, sublinhe-se que, a importação de bens só ocorre, quando estes se submetem desde a sua entrada no território português, quer ao regime de importação temporária com isenção total de imposto, quer ao regime de trânsito externo, ou, quer mesmo ao procedimento de trânsito comunitário interno, no momento da sua introdução no consumo.

5.2.4. Lugar das operações tributáveis

São sujeitas a **IVA**, em Portugal, as transmissões de bens que se encontrem no território português no momento em que se inicia o transporte para o adquirente ou, no caso de não haver expedição, que se encontrem no território português no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente. São igualmente sujeitas a **IVA** em Portugal as prestações de serviços efetuadas a:

- Um sujeito passivo cuja sede, estabelecimento estável ou o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território português (regra “B2B”);
- Uma pessoa que não seja sujeito passivo quando o prestador tenha no território português a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados (regra “B2C”).

5.2.5. *Facto gerador e exigibilidade do imposto*

A legislação portuguesa considera, como regra geral, que o imposto é devido e torna-se exigível quanto às entregas de bens e às aquisições intracomunitárias no momento em que estes são postos à disposição do adquirente. Quanto às prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização (alínea a) e b) do n.º 1 do artigo 7.º do **CIVA**). Nas entregas de bens, caso haja a obrigação do fornecedor proceder à sua instalação e montagem, os bens só se consideram à disposição do adquirente, no momento em que esses trabalhos estiverem concluídos (n.º 2 do artigo 7.º do **CIVA**). Nas entregas de bens e prestações de serviços efetuadas de forma continuada, decorrentes de contratos que originem pagamentos sucessivos e em que não estejam previstos quaisquer prazos de pagamentos ou estes excedam doze meses, o **IVA** é devido e exigível no final de cada período de doze meses pelo montante correspondente (n.º 9 do artigo 7.º do **CIVA**).

5.2.6. *Isonções*

Tal como prevê a Diretiva **IVA**, o Estado português isenta do imposto não apenas transações relacionadas com o interesse geral ou social, nomeadamente ligadas à saúde, assistência e segurança social, ensino, formação profissional, cultura, ciência, desporto, religião, serviços públicos postais, etc., como outras transações de interesse específico. Tratam-se de isenções incompletas, ou seja, não conferem o direito à dedução. Em algumas destas operações, e mediante o cumprimento de determinadas condições, é possível optar por liquidar **IVA**.

A renúncia à isenção de **IVA** permite que este seja deduzido. Assim, estão isentas de **IVA**, conferindo direito à dedução, as seguintes transações:

- As transmissões intracomunitárias de bens;
- As exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais;
- As transmissões de bens que se destinem a ser colocados em entrepostos aduaneiros e fiscais e enquanto os bens estiverem sob um regime suspensivo;
- As transmissões a título gratuito: de bens para distribuição a pessoas carenciadas, efetuadas ao Estado, a instituições particulares de solidariedade social e a organizações não-governamentais sem fins lucrativos; e, de livros efetuadas aos departamentos governamentais nas áreas da cultura e da educação, a instituições de carácter cultural e educativo, a centros educativos de reinserção social e a estabelecimentos prisionais.

5.2.7. Valor tributável

Entende-se por valor tributável, o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro (artigo 16.º **CIVA**).

Em sede de determinação do valor tributável, o legislador português, excluiu expressamente deste valor, não apenas os juros resultantes dos atrasos no pagamento da contraprestação, como também os montantes auferidos em sede de indemnizações declaradas judicialmente por incumprimento total ou parcial das obrigações.

Em virtude de cancelamento de devolução de alguns bens, ou redução do preço é possível corrigir o valor tributável após ter sido emitida fatura. Assim, nos termos do artigo 78.º do **CIVA**, o fornecedor do bem ou o prestador do serviço pode proceder à dedução do correspondente imposto. Esta dedução deverá ser efetuada até ao final do período de imposto seguinte àquele em que ocorreram as circunstâncias que motivaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável. A correção é obrigatória sempre que o imposto liquidado seja inferior ao devido e facultativa sempre que o imposto liquidado seja superior ao devido – ou seja, haverá correção se o sujeito passivo possuir prova de que o adquirente foi conhecedor da retificação. Se o sujeito passivo adquirente ou destinatário do bem ou serviço tiver já registado a operação que foi anulada, reduzido o seu valor tributável ou retificado para menos o valor faturado pelo seu fornecedor ou prestador de serviços, deve, até ao final do período de imposto seguinte ao da receção do documento retificativo, corrigir a dedução realizada.

5.2.8. Taxas

No que respeita às taxas do **IVA** a aplicar em território português, existe uma taxa reduzida, uma taxa intermédia, e uma taxa normal, sendo que, todas elas variam em função do lugar onde são aplicadas, ou em Portugal Continental ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

As taxas de **IVA** são as seguintes:

- Taxa reduzida – 6% (4% nos Açores e 5% na Madeira) para bens e serviços tributados constantes da Lista I anexa ao Código do **IVA** (alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 18.º do **CIVA**). Beneficiam da taxa reduzida alguns produtos alimentares, publicações periódicas, livros, produtos farmacêuticos, alojamento hoteleiro, bens de produção agrícolas e transporte de passageiros;
- Taxa intermédia – 13% (9% nos Açores e 12% na Madeira) para bens e serviços tributados constantes da Lista II anexa ao Código do **IVA** (alínea b) do n.º 1 do artigo 18.º do **CIVA**). Beneficiam da taxa intermédia alguns produtos alimentares e entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo;
- Taxa normal – 23% (18% nos Açores e 22% na Madeira) para outros bens e serviços (alínea c) do n.º 1 e n.º 7 do artigo 18.º do **CIVA**)¹².

¹² As taxas, reduzida e intermédia, encontram-se em vigor desde 1 de julho de 2010, decorrentes da aprovação da Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho. A taxa normal encontra-se em vigor desde 1 de janeiro de 2011 em resultado da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2011, Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

O valor das taxas, reduzida, intermédia, e normal, que varia em função das operações tributáveis, quando aplicadas às operações efetuadas nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, ascendem, respetivamente a 4%, 9% e 16% (n.º 3 do artigo 18.º do **CIVA**)¹³.

Por sua vez, e conforme o artigo 1.º, n.º 2 do DL 347/85, de 23 de agosto, *"as operações tributáveis considerar-se-ão localizadas no continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, com as devidas adaptações"*.

5.2.9. Deduções

Quanto ao direito à dedução, o **CIVA** prevê expressamente determinadas situações em que o **IVA** não é dedutível. Prevê-se a impossibilidade de dedução do imposto quando o mesmo resulte de operação simulada ou em que o preço, constante da fatura ou documento equivalente, seja simulado (n.º 3 do artigo 19). Por seu turno, o n.º 4 do mesmo artigo prescreve: *"Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada"*.

O **CIVA** enumera as várias despesas que devem ser excluídas do direito à dedução nos termos do artigo 21.º, n.º 1:

- Despesas relacionadas com viaturas de turismo, barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motocicletas, desde que a venda e exploração destes meios de transporte não constituam o objeto da atividade do sujeito passivo;
- Despesas de combustíveis utilizáveis em viaturas automóveis, salvo quando se trate de gasóleo, de gases de petróleo liquefeitos (GPL), de gás natural e biocombustíveis, casos estes em que se permite a sua dedução em 50%;
- Despesas de transportes, de viagens de negócios incluindo as portagens, efetuadas pelo sujeito passivo do imposto e seu pessoal; despesas de alojamento, de receção, de alimentação, de bebidas e tabacos;
- Despesas de divertimento e luxo.

Contudo, a exclusão do direito à dedução destas despesas nem sempre se aplica. À exceção das despesas relacionadas com divertimento e luxo, todas as outras são totalmente dedutíveis quando realizadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio, mas por conta de um terceiro.

As despesas de alojamento, refeições, alimentação e bebidas são: ou totalmente dedutíveis quando fornecidas pelo sujeito passivo ao pessoal da sua empresa, em cantinas, dormitórios e outros locais do mesmo género; ou, juntamente com as despesas de receção, de transportes, de viagens de negócios

¹³ As taxas do imposto em vigor para as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, a reduzida, a intermédia e a normal foram aprovadas, respetivamente pela Lei n.º 2/92 de 9 de março, pela Lei n.º 12A/2010, de 30 de junho e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

e de portagens, quando efetuadas pelo sujeito passivo do imposto ou pelo seu pessoal, parcialmente dedutíveis nas seguintes percentagens e inseridas nos seguintes contextos:

a) Em 50%, caso se refiram à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e eventos do mesmo género; resultem de contratos firmados diretamente com o prestador de serviços ou com entidade intermediária legalmente habilitada para o efeito; sejam realizadas para a satisfação das necessidades diretas dos participantes; e provem contribuir para a realização das operações tributáveis;

b) Em 25%, – excluídas as despesas de receção – caso se refiram à participação no mesmo tipo de eventos; resultem de contratos firmados com as respetivas entidades organizadoras; e provem contribuir para a realização das operações tributáveis.

O direito à dedução apenas pode ser exercido com base no imposto mencionado, quer em fatura ou documento equivalente legalmente emitidos, quer em recibos de pagamento do imposto que fazem parte das declarações de importação ou em documentos elaborados eletronicamente pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) onde conste o número e a data do movimento de caixa (alínea a) e b) do n.º 2 do artigo 19.º do **CIVA**). O momento e as modalidades do exercício do direito à dedução constam do artigo 22.º do **CIVA**.

5.3. Regime do IVA nas operações internacionais

Este conceito sofreu uma importante alteração a partir da entrada em vigor da Diretiva que veio instituir o Regime Transitório do **IVA** nas transações intracomunitárias e foi transposta pelo **RITI**, aprovado pelo Decreto-Lei nº290/92, de 28 de dezembro. Isto é, até dia 31 de dezembro de 1992 não havia qualquer distinção no tratamento das operações internacionais, consoante se tratassem de situações em que intervinham países terceiros ou apenas Estados-membro. Todas as operações eram tratadas de igual forma – importações e exportações. A partir de 1 de janeiro de 1993, com a introdução do **RITI**, passa a existir um regime específico para as transações intracomunitárias de bens, pelo que o conceito de importação foi delimitado.

5.3.1. Incidência Espacial

Em torno do conceito de território, no mundo do **IVA** existe um conceito especial de território da União Europeia, cujo não coincide com a constante do artigo 349.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia. Assim, por um lado temos território que pertence à União Europeia, mas que para efeitos de **IVA** estão excluídos, por outro lado temos países que não pertencem à União Europeia, porém, para efeitos de **IVA** são incluídos.

Relativamente aos territórios que são excluídos da aplicação do sistema comum do **IVA**, o nosso código faz distinção entre territórios terceiros (pertencem à **UE** para efeitos aduaneiros, mas não para efeitos fiscais) e países terceiros (não pertencem à **UE** quer para efeitos aduaneiros quer para efeitos fiscais).

Conclua-se que para efeitos das regras do **IVA** esta distinção não tem relevância, apenas para efeitos aduaneiros.

São considerados Territórios Terceiros, o Monte Atos, as Ilhas Canárias, as Ilhas Åland, as Ilhas Anglo-Normandas, e os Departamentos Franceses Ultramarinos, que, embora pertencentes a Território da **UE** e ao Território Aduaneiro, não integram o âmbito de aplicação da Diretiva **IVA** (n.º 1 do artigo 6.º). São igualmente considerados Territórios Terceiros, a Ilha de Helgoland, o Território de Büsingen, Ceuta, Melilha, Livigno, Campione d'Itália, e as águas italianas do lago de Lugano que, embora pertencentes ao Território da **UE**, não integram o seu Território Aduaneiro, nem o âmbito de aplicação da Diretiva **IVA** (n.º 2 do artigo 6.º). Por último, a Ilha de Man, o Principado do Mónaco, e as zonas de soberania do Reino Unido em Akrotiri e Dhekelia, que, não obstante não pertencerem ao Território da **UE**, integram, por razões históricas, quer o seu Território Aduaneiro quer o âmbito de aplicação da Diretiva **IVA** (n.º 1 do artigo 7.º).

Atualmente é definida como importação, nos termos do n.º1 do artigo 5.º do código do **IVA**, a entrada no território nacional dos bens:

- Originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática ou que tenham sido colocados em livre prática no âmbito de acordos de união aduaneira;
- Procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática.

Conclua-se que, só devem **IVA** as importações (ou admissões) para consumo. Quanto às mercadorias, enquanto não forem declaradas para consumos não são tributáveis.

5.3.2. Operações tributárias

Para que a importação seja uma operação tributável não é necessário que seja efetuada por um sujeito passivo de **IVA**, contrariamente ao que se verifica relativamente às transmissões de bens e prestações de serviços. Seja qual for a qualidade do importador, as importações estão sempre sujeitas a **IVA**.

5.3.3. Facto gerador e exigibilidade do imposto

Nas importações, o facto gerador do imposto não é coincidente com o momento em que os bens são postos à disposição do adquirente. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 7.º, n.º 1, nas importações o imposto é devido e torna-se exigível no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devida estes direitos ou outras imposições do Direito da União Europeia estabelecidas no âmbito de uma política comum.

Caso os bens sejam colocados sob um dos regimes previstos no artigo 15.º, n.º 1 b), i) a iv), sob regime de importação temporária com isenção total de direitos, sob o regime de trânsito externo ou sob o procedimento de trânsito comunitário interno, o facto gerador e a exigibilidade só se verificam quando deixem de estar sujeitos a esses regimes ou procedimentos. (artigo 7.º, n.º 8).

5.3.4. Isenções

As isenções assumem carácter excecional face ao princípio geral, segundo o qual, toda e qualquer transação, desde que incluída no âmbito do imposto, sujeita-se a tributação.

No âmbito da tipologia das isenções encontramos dois tipos de isenções:

- Isenções completas onde o sujeito passivo não liquida o imposto nas suas operações ativas, nas vendas que realiza ou nos serviços que presta, porém pode deduzir o imposto nas suas operações passivas, nos bens adquiridos ou nos serviços que lhe foram prestados;
- Isenções incompletas onde o sujeito passivo não liquida o imposto e está impedido de deduzir o IVA suportado a montante.

Nas transações efetuadas dentro do território de cada Estado-membro, as isenções determinam-se, não só por interesses de ordem operacional ou de simplificação administrativa mas, essencialmente, para proteção do interesse geral da sociedade. Nesse sentido, estão isentas do imposto as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a área da saúde, assistência social, educação, cultura, desporto e outras, sendo que boa parte das prestações de serviços relacionadas com estas áreas só beneficiam da isenção se praticadas por entidades de direito público (artigo 132.º).

Relativamente a isenções nas importações previstas no **RITI**, o respetivo artigo 16.º, n.º 1 vem determinar que estão isentas as importações de bens efetuadas por um sujeito passivo agindo como tal, quando esses bens tenham por destino um outro Estado-membro e a respetiva transmissão efetuada pelo importador seja isenta de imposto nos termos do artigo 14.º. Note-se que a concessão desta isenção está condicionada aos seguintes factos n.º 2 do artigo 1.º do **RITI**:

- O sujeito passivo deve comprovar que os bens se destinam a um adquirente ou a uma empresa sua num outro Estado-Membro;
- A subsequente expedição ou transporte do bem deve ser consecutiva à importação.

No que respeita às importações de bens, aplica-se a regra prevista na Diretiva IVA, que determina a sua sujeição ao imposto artigo 13.º.

É importante assinalar que nem a todas as importações de bens ou operações assimiladas é aplicável o regime-regra. Verifique-se também que fica isenta do imposto qualquer importação definitiva de bens cuja transmissão no território nacional também o seja. As isenções nas importações de bens são concedidas em função:

- Do próprio bem importado, *E.g.* importação de gás pelo sistema de distribuição de gás natural e de eletricidade;
- Do bem importado tendo em conta a qualidade do sujeito importador. *E.g.* importação de ouro pelo Banco de Portugal;
- Do bem importado tendo em conta a sua utilização. *E.g.* importação de triciclos, cadeiras de rodas, e automóveis ligeiros a serem usadas por pessoas portadoras de deficiência.
- Da qualidade do sujeito importador tendo em conta o destino imediato subsequente dos bens importados. Por exemplo, as importações de bens realizadas por um sujeito passivo, sendo que esses bens se destinam a um outro Estado-membro por transmissão isenta do imposto a efetuar pelo mesmo

sujeito passivo importador. Outro exemplo, é o caso em que um sujeito passivo não residente e sem estabelecimento estável em território nacional, no qual não se encontre registado para efeitos do imposto mas sim noutro Estado-membro, use o respetivo número de identificação para proceder à importação sendo que os bens se destinem a outro Estado-membro. Esta importação deve ser realizada através de despachante oficial ou de entidade que exerça a atividade transitória e que seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento principal ou domicílio em território nacional. (artigo 13.º do **CIVA** e artigo 16.º e artigo 15.º do **RITI**).

Em suma, as isenções nas importações visam assegurar quatro objetivos:

- i. Assegurar um tratamento fiscal semelhante das importações e das operações internas;
- ii. Possibilitar uma aproximação entre as isenções a nível fiscal e aduaneiro;
- iii. Reconhecer os benefícios fiscais previstos em acordos e convénios internacionais sob relações diplomáticas e consulares e de organizações internacionais;
- iv. Prever técnicas de forma a evitar situações de dupla tributação.

No plano das exportações de bens a regra é que estas transações estão isentas de imposto. Porém, é importante referir que no âmbito da lei portuguesa existem certas operações que, embora não sejam qualificadas como exportações, encontram-se relacionadas e como tal estão isentas de imposto. Por exemplo, as prestações de serviços consubstanciadas em trabalhos sobre móveis que foram adquiridos ou importados para, após se submeterem a tais trabalhos, serem posteriormente expedidos ou transportados para o exterior da Comunidade. No que respeita a aquisições intracomunitárias de bens tal como acontece nas importações, existem situações que se desviam do regime-regra, ou seja, estão isentas de imposto.

Sempre que não seja efetuada prova no momento da importação dos pressupostos de aplicação da isenção, a Direção-Geral das Alfandegas e dos impostos Especiais sobre o consumo exigirá uma garantia que será mantida pelo prazo máximo de 30 dias (n. 5 do artigo 16.º do **RITI**). Se dentro do referido prazo não forem apresentados os documentos em falta, então o imposto será exigido (n.º 6 do artigo 16.º do **RITI**).

5.3.5. Valor tributável

O valor tributável nas importações é o valor aduaneiro calculado de acordo com as disposições do direito da união europeia vigentes quando respeitem a bens sujeitos a impostos no mercado interno (n.º 1 e alíneas a e b) do n.º 2 do artigo 17.º do código). Ao valor tributável determinado somam-se as despesas acessórias verificadas até ao primeiro local de destino dos bens no interior do país e subtrai-se as reduções de preço a que o importador teve direito aquando a importação.

5.3.6. Taxas

No que respeita às taxas não existe qualquer especificidade relativamente ao regime geral, à exceção do disposto no n.º 8 do artigo 18.º. Este determina que nas importações de mercadorias incluídas em

pequenas remessas enviadas a particulares ou em bagagens pessoais dos viajantes não isentas de **IVA** e sujeitas a direitos aduaneiros se aplica sempre a taxa normal, independentemente da sua natureza.

5.3.7. Deduções

A lei portuguesa prevê o direito à dedução do imposto pago pelos sujeitos passivos nas situações em que, como adquirentes dos bens e destinatários dos serviços, assumem a qualidade de devedores do imposto ao Estado em virtude da aplicação do mecanismo *reverse charge*.

Quanto às aquisições intracomunitárias de bens, nas quais o sujeito passivo adquirente tenha utilizado o seu número de identificação, sendo o lugar de chegada da expedição ou transporte desses bens, um Estado-membro diferente daquele onde o adquirente se encontra registado e onde liquidou o imposto, e registou a operação, só pode ser deduzido por anulação da mesma operação, devendo para o efeito o adquirente provar que os bens foram sujeitos a imposto no Estado-membro de chegada (n.º 3 do artigo 19.º do **RITI**). Neste tipo de aquisições, ainda que a correspondente fatura não haja sido emitida pelo vendedor, a dedução pode efetuar-se por documento interno na declaração periódica em que o imposto exigível seja considerado a favor do Estado (n.º 2 do artigo 20.º do **RITI**). Quando, no mesmo período declarativo, o montante do imposto a deduzir for superior ao montante do imposto liquidado, a diferença assemelha-se a um crédito a favor do sujeito passivo, que é reportado para os períodos seguintes – método do reporte – (n.º 5 do artigo 22.º do **CIVA**).

Em suma, apenas confere direito à dedução do imposto mencionado em faturas, emitidas na forma legal, bem como o recibo de pagamento do **IVA** que faz parte das declarações de importação e os documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos quais conste o número e data do movimento de caixa. Adicionalmente, o imposto objeto de dedução deverá ter incidido sobre:

- Bens e serviços adquiridos para utilização efetiva na atividade tributável do sujeito passivo;
- Bens para exportação ou adquiridos no âmbito das operações assimiladas a exportações e dos transportes internacionais;
- Bens e serviços adquiridos para a realização de operações financeiras isentas, quando o adquirente esteja estabelecido fora da **UE**;
- Outros bens e serviços adquiridos para a realização de determinadas operações isentas;
- Nos casos em que é aplicável o mecanismo de autoliquidação do **IVA**, apenas é dedutível o montante liquidado por força dessa obrigação.

5.4. Obrigações dos contribuintes

Os sujeitos passivos de **IVA** estão sujeitos ao cumprimento de determinadas obrigações declarativas, de pagamento, de faturação, contabilísticas e de arquivo – artigo 29.º, n.º1 do **CIVA**. São obrigados a nomear um representante fiscal, os sujeitos passivos residentes em países terceiros. Quanto aos

sujeitos passivos não residentes, mas com domicílio noutra Estado-Membro da União europeia podem optar por proceder à nomeação de representante fiscal ou cumprir diretamente as obrigações decorrentes da sua sujeição a **IVA** em Portugal – artigo 30.º do **CIVA**. Assim, quando um sujeito passivo não residente nomear um representante fiscal, este é o devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado, sendo este solidariamente responsável com o representante pelo pagamento.

No que respeita às obrigações declarativas, é importante referir que, todos os sujeitos passivos do imposto (incluindo os sujeitos passivos isentos do artigo 9.º do **CIVA**) estão obrigados à apresentação de declarações de início, alteração e cessão de atividade (artigo 31.º a 35.º do **IVA**).

Quanto aos sujeitos passivos de regime normal, estão ainda obrigados à apresentação de declarações periódicas (artigo 41.º **CIVA**), de uma declaração anual, incluindo listagens de fornecedores e clientes (artigo 29.º, n.º 1 alínea d) e e) e f) do **CIVA**), e de uma declaração recapitulativa das operações intracomunitárias (artigo 29.º, n.º 1 alínea i) do **CIVA** e artigo 30.º do **RITI**). Verifique-se que os sujeitos passivos que sejam pessoas singulares que não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos de Imposto Sobre o Rendimento (IRS) e os sujeitos a que seja aplicável o regime de normalização contabilística para micro entidades, estão dispensados de apresentar a declaração anual.

No que diz respeito à obrigação de pagamento, os sujeitos passivos que estão obrigados à apresentação da declaração periódica de **IVA**, devem proceder ao pagamento do imposto devido nos locais de cobrança legalmente autorizados nos prazos fixados para a apresentação dessa declaração (artigo 27.º, n.º1 do **CIVA**). Quanto ao pagamento do **IVA** devido pelas aquisições intracomunitárias de (artigo 22.º do **RITI**):

- a) Bens sujeitos a Impostos Especiais de Consumo (IECs);
- b) Meios de transporte novos sujeitos a Imposto Sobre Veículos (ISV), no caso de particulares e de sujeitos passivos que não tenham o estatuto de operadores registados;
- c) Meios de transporte novos não sujeitos a **ISV**, no caso de particulares de sujeitos passivos isentos, Estado e demais pessoas coletivas públicas, é efetuado junto das entidades competentes para a cobrança, respetivamente, dos **IECs** e do **ISV**.

Os sujeitos passivos estão ainda obrigados a emitir uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, e ainda que estes não a solicitem (artigo 29.º, n.º1 alínea b) do **CIVA**). As faturas devem ser emitidas dentro do prazo previsto, devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os elementos previstos do artigo 36.º do **CIVA**.

No que toca às faturas de transmissões intracomunitárias de bens, estas devem ainda conter o número de identificação fiscal do sujeito passivo precedido do prefixo PT, o número de identificação para efeitos de **IVA** do destinatário ou adquirente com o prefixo do Estado-Membro que o atribuiu, e o local do destino dos bens.

Por fim, a obrigação de faturação pode ser cumprida mediante a emissão de outros documentos no caso de pessoas coletivas de direito público, organismos sem finalidade lucrativa e instituições particulares de solidariedade social, relativamente a transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo do artigo 9.º do **CIVA**.

CAPÍTULO II – A FRAUDE

1. O conceito de fraude fiscal

A fraude fiscal consiste em praticar atos com o objetivo de diminuir os impostos a pagar ao Estado. São atos ilícitos que infringem diretamente a lei lesionando as receitas fiscais dos Estados. Normalmente esses atos resultam na falsificação dos elementos contabilísticos, simulação fiscal, emissão e utilização de faturas falsas, economia clandestina, etc..

Constitui um crime fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, aquele que vise 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, previstos no n.º1 do artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

O crime fiscal pode ser consumado através das seguintes formas¹⁴:

- Ocultação ou alteração dos registos contabilísticos e das declarações fiscais, com o objetivo de obter benefícios fiscais mediante a diminuição do valor a pagar do imposto;

-Ocultação de factos ou valores à administração tributária. Uma empresa que não fatura parte das suas transmissões de bens ou prestação de serviços, está a ocultar transações económicas e, por sua vez, a lesar o Estado ao não liquidar o imposto que lhe é devido;

- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. Enquadra-se aqui o caso das faturas falsas, que são utilizadas para encobrir uma infração fiscal, servindo como um suporte documental para a dedução de **IVA** ou para diminuir o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) a pagar.

Todos estes factos apresentados não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000,00. De acordo com o n.º 1 do artigo 104.º do **RGIT**, os factos puníveis ao abrigo do artigo 103.º do mesmo código, são puníveis com pena de prisão de um a cinco anos, quando praticados por pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias quando praticados por pessoas coletivas, quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público, com grave abuso das suas funções;

14 RAFAEL, Maria Cristina Santos – Dissertação de mestrado “Fraude Carrossel – Métodos de combate”. ISCAL, Setembro 2011, p.5 a 7.

- d) O agente falsificar, viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior, sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros, com os quais esteja em situação de relações especiais.

O n.º 2 do referido artigo estipula a aplicação da mesma pena quando a fraude for realizada através da utilização de faturas falsas, ou quando tiver intervenção de pessoas ou entidades diferentes das da operação subjacente. «Na fraude fiscal viola-se diretamente a lei, quer por ação quer por omissão, não se pagando por via dela, no todo ou em parte, um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo-se uma vantagem patrimonial indevida» (Pereira, 2009:414).

Em suma: a fraude fiscal, no âmbito do **IVA**, é praticada pelos contribuintes que têm como objetivo reduzir o valor do imposto a pagar ou obter um reembolso que não lhes é devido, através da ocultação ou da simulação de operações económicas.

2. Tipos de fraude fiscal no IVA

No âmbito da legislação portuguesa existem diversas disposições com vista a impedir a realização de práticas fiscais abusivas, *extra legem*. Desde logo a **LGT** prevê no n.º 2 do artigo 38.º uma cláusula geral anti abuso que “estabelece em sede fiscal, a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos com forma legal abusivamente escolhida e determinada em grande medida para a obtenção de vantagens fiscais”. Note-se que, em tais situações a administração fiscal não deve atender ao valor tributável decorrente dos atos ou negócios celebrados com forma legal atípica e abusiva, mas antes àqueles que resultaria da aplicação da forma mais correta e recomendável. Em situações de negócio jurídico simulado a tributação deve incidir sobre o negócio jurídico real em detrimento do negócio jurídico simulado (artigo 39.º, n.º 1). Significa que, no âmbito do direito fiscal, as cláusulas gerais anti abuso determinam a prevalência da substância sobre a forma.

Verifique-se que existe legislação que impede determinados atos ou negócios jurídicos abusivos, o atraso no pagamento do imposto devido ao Estado ou a falta deste, o pagamento de juros moratórios ou compensatórios e ainda a possibilidade de instaurar um processo de execução fiscal cuja disciplina é regulada pelo Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) aprovado pelo DL n.º 433/99, de 17 de dezembro, sob a epígrafe “Da Execução Fiscal”.

De acordo com o regime sancionatório regulado pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de junho, os comportamentos ilícitos e culposos que preencham os tipos de contraordenações estabelecidas no diploma legal mencionado são sancionados com coimas.

É importante referir que perante o mesmo comportamento, preenchendo os tipos de crimes estabelecidos no diploma legal, são sancionados com:

- multas, quando praticados por pessoas coletivas, sociedades irregularmente constituídas ou outras entidades fiscalmente equiparadas e,
- penas de privação de liberdade sempre que o infrator seja uma pessoa singular.

No âmbito do **RGIT**, no que respeita às contraordenações, indicam-se as seguintes:

- a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes (artigo 113.º);
- a falta de entrega da prestação tributária (artigo 114.º);
- a inexistência ou atraso de declarações (artigo 116.º),
- a falta ou atraso da apresentação ou exibição de documentos ou de declarações (artigo 117.º);
- a falsificação, a viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (artigo 118.º);
- as omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes (artigo 119.º);
- a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (artigo 120.º);
- a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas (artigo 123.º);
- a impressão de documentos por tipografias não autorizadas (artigo 127.º) e,
- a falsidade informática (artigo 128.º).

Em sede de fraude e evasão ao **IVA** encontram-se os seguintes crimes tipificados:

- a burla tributária (artigo 87.º);
- a frustração de créditos (artigo 88.º);
- a associação criminosa (artigo 89.º);
- a fraude (artigo 103.º);
- a fraude qualificada (artigo 104.º);
- o abuso de confiança (artigo 105.º).

É no âmbito da fraude fiscal que o estudo da dissertação irá incidir pelo que importa desde já decifrar as inúmeras configurações da fraude.

A fraude pode assumir um carácter geral quando está associada a qualquer tipo de imposto, poderá assumir carácter específico quando está associada a um determinado imposto e.g. **IVA**. No que respeita ao **IVA**, a fraude incide sobre os reembolsos ou sobre o montante do imposto a entregar ao Estado. Assim, de acordo com Sijbren Cnossen (2009), a fraude pode assumir as seguintes configurações:

1. a fraude ligada à economia paralela (shadow economy fraud), em que os agentes económicos exercem atividades económicas não declaradas;

2. a fraude de supressão (suppression fraud), em que os operadores económicos subestimam as vendas efetuadas ou sobrevalorizam as aquisições realizadas;

3. a fraude de insolvência (insolvent fraud), em que o sujeito passivo, operando no mercado interno, adquire bens tributáveis que são vendidos a preços exagerados seguindo-se a falência, contando que venha a usufruir dos créditos relativos às referidas aquisições e não tenha pago o imposto de que é devedor;

4. a fraude do negociante falso (Bogus traders), em que o fraudador se regista para efeitos de **IVA**, procede ao pedido de reembolso relativo aos seus inputs, sendo que, após este lhe ser concedido, desaparece de imediato.

5. a fraude carrossel (carousel fraud), em que, e de acordo com o seu esquema mais simples, o fraudador regista-se para efeitos do imposto, compra mercadoria isenta de **IVA** de outro Estado-membro da Comunidade e posteriormente procede à sua venda liquidando o imposto, mas desaparecendo de imediato sem haver pago ao Estado o **IVA** de que é devedor.

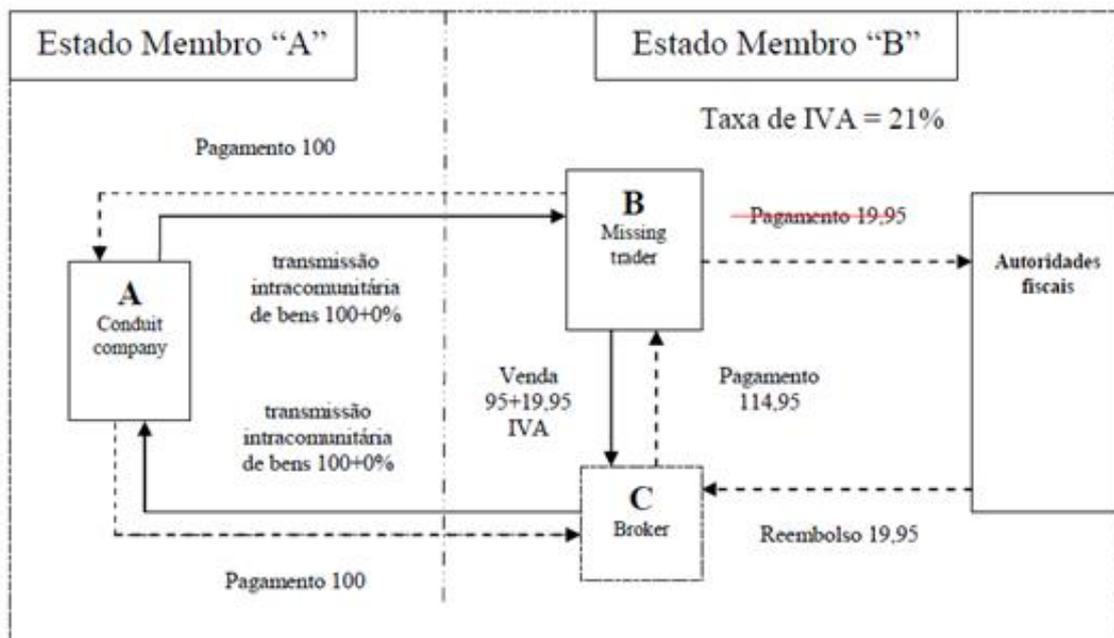
3. A Fraude Carrossel

A fraude carrossel caracteriza-se pelo aproveitamento que é feito por um sujeito passivo em que realiza uma ou mais aquisições intracomunitárias tributadas com alíquota zero e, depois de vender as mercadorias a um agente económico do mercado nacional, desaparece sem entregar ao Estado o **IVA** recebido pela venda bem como o **IVA** devido pela aquisição intracomunitária.

Este tipo de fraude envolve diversos sujeitos: ao agente económico que desaparece chama-se *missing trader*, ao adquirente intermédio chama-se *Buffer*. Este último tem como missão não tornar evidente a transação com o *Broker* que deduz o **IVA** e reclama o reembolso do mesmo que pagou pela transação, mas que não foi pago pelo *missing trader*. Ao sujeito passivo que se encontra em outro estrado-membro designa-se por *conduit company* porque é a empresa que permite uma transação intracomunitária com alíquota zero.

O objetivo do *missing trader* é ficar com o dinheiro do **IVA**, fruto da venda interna, mas não entregue ao Estado. Geralmente, o *missing trader* vende a preço abaixo do valor de mercado antes de ser detetado e de desaparecer. Destes atos resulta um conjunto de mercadorias a baixo preço que chegam ao mercado legal criando situações de concorrência desleal.

A Figura 1 representa um esquema de como se processa a fraude carrossel. Neste esquema não foram incluídos buffers, para que se perceba de uma forma mais simples e direta de como a fraude funciona.



Fonte: Swinkels (2008)

Figura 1 - Fraude carrossel [Swinkels 2008].

A fraude carrossel, enquanto fraude organizada que tem como objetivo obter indevidamente dinheiro de reembolso do **IVA** é praticada por sujeitos que dominam o sistema de tributação europeu e conhecem muito bem as suas práticas e fraquezas.

3.1. Esquema de fraude com intervenção de países terceiros

As importações de países terceiros estão isentas de **IVA** de acordo com o artigo 16.º, do Regime do **IVA** nas Transações Intracomunitárias (RITI), quando estas tenham como destino um outro país da União Europeia e sejam entregues fisicamente logo após terem entrado na União Europeia.

O esquema da fraude carrossel, além das transações intracomunitárias também é utilizado nas importações de países terceiros para a União Europeia.

Vejamos o seguinte exemplo prático elaborado por Fonseca (2006): a empresa “A”, sediada no país terceiro 1, cujos sócios pertencem à organização criminosa “X”, transmite mercadorias através de faturas falsas a uma empresa “B”, denominada “empresa concha”, sediada na União Europeia. A empresa “B” pede às autoridades alfandegárias isenção do pagamento de **IVA**, alegando que os bens serão enviados de imediato para outro Estado-Membro. No entanto, esses bens não serão enviados uma vez que, não existe qualquer contrato real de transmissão/aquisição de bens. Com este ato, não estão legalmente preenchidos os requisitos que possibilitariam a isenção do **IVA**.¹⁵

Numa segunda fase do esquema, os bens serão transmitidos dentro na União Europeia, isentos de impostos, porque entraram neste espaço económico sem lhes ser cobrado o **IVA** inerente à importação. A transmissão para o Estado-Membro de destino, é qualificada como uma transação intracomunitária e também ela isenta de **IVA**. A empresa “B” emite a fatura em nome do novo destinatário dos bens, simulando assim uma transmissão intracomunitária de bens.

A função desempenhada por estas “empresas concha” é a de fazer meramente um filtro no esquema de fraude, uma vez que nunca chegam a ter a verdadeira posse dos bens, pois nunca reúnem as condições legais para poderem realizar uma transmissão intracomunitária de bens isenta de impostos. Na terceira fase do esquema, tomam parte as empresas destinatárias dos bens que, pura e simplesmente apenas recebem os bens provenientes de uma aquisição intracomunitária isenta.

Geralmente, estas sociedades têm prazos médios de vida muito curtos, existem apenas para realizar este tipo de aquisições, não possuindo qualquer suporte logístico, empresarial ou de capital. São empresas que formalizam a entrada dos bens e de seguida realizam uma transmissão com liquidação de **IVA** ao destinatário final, por intermédio de uma teia de empresas também integrantes da organização. O **IVA** liquidado não é entregue à administração Fiscal, que juntamente com os lucros obtidos com a venda dos bens, é transferido para fora da União Europeia, cumprindo-se desta forma o principal objetivo da organização criminosa: a evasão fiscal.

Na última fase deste esquema é realizada a transmissão e faturação ao verdadeiro destinatário final. Este reclama o direito à dedução do valor total do imposto pago a montante e faz uma exportação para a empresa “A” do país terceiro. Por fim, o valor pago pelo destinatário final relativamente às mercadorias e ao **IVA** é enviado por intermédio da “empresa concha” para o país terceiro.

¹⁵ RAFAEL, Maria Cristina Santos – Dissertação de mestrado “Fraude Carrossel – Métodos de combate”. ISCAL, Setembro 2011, p.18.

3.2. A fraude carrossel em Portugal

Em Portugal o fenómeno é bem mais recente, tendo ganho notoriedade mediática com o caso Carré & Ribeiro¹⁶.

Inicialmente o **IVA** foi introduzido em Portugal como forma de combate à fraude existente no imposto das transações, proporcionada pelo mecanismo de suspensão em que este imposto se baseava. Muitas eram então as expectativas numa forte diminuição da fraude, acreditando-se na eficácia do mecanismo dos controlos cruzados que o **IVA** proporciona (Santos, 2008:24). Perante estes factos, Portugal viu-se obrigado a fazer face a este tipo de fraude, criando em 2005 a unidade de combate à fraude carrossel, incorporada na Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE) que por sua vez está integrada na Direcção-Geral dos Impostos (DGCI). Faz parte das suas competências a definição de estratégias de luta anti-fraude e anti-evasão, a investigação de fraudes de elevada complexidade, a cooperação administrativa com unidades anti-fraude de outros Estados Membros. Também centraliza e trata a informação relativa aos diversos tipos de evasão e fraude fiscais, gerindo, em colaboração com a Direcção dos Serviços do IVA (DSIVA), o sistema VIES, e o programa comunitário Fiscalis, assegurando os compromissos assumidos perante a Comissão Europeia e com os restantes países comunitários. Esta unidade lidera a participação ou a cooperação portuguesa com o OLAF. Da sua lista de competências faz parte a constituição de brigadas mistas com a Polícia Judiciária de acordo com o artigo 15.º da Portaria n.º 348/2007, de 30 de março. Em 2006, a Administração Fiscal Portuguesa iniciou a sua participação no projeto Eurocanet (sistema de troca de dados entre Estados Membros direccionado para a deteção de operadores envolvidos em esquemas de fraude carrossel).

O esquema da fraude carrossel, foi detetado em Portugal na primeira década de 90, através da existência de uma rede de empresas que se dedicavam sobretudo à aquisição de mercadorias dentro da União Europeia para serem transmitidas no mercado nacional. Porém, verificou-se que essas mercadorias eram transmitidas novamente para o mercado comunitário. Acredita-se que estes foram os primeiros casos de fraude carrossel verificados em Portugal.

Ainda sobre esta rede de empresas (Fonseca, 2006:136) salienta que: [...] era frequentemente gerida ou administrada por cidadãos de nacionalidade estrangeira, a saber e com mais incidência, espanhola e de países da América Latina. Os indivíduos em apreço raramente tinham uma estrutura societária, logística e operacional capaz e, num curtíssimo espaço de tempo, realizavam um avultado volume de negócios. As áreas de negócio privilegiadas eram, inicialmente, os sectores de atividade conexos com o comércio de componentes informáticos, de telecomunicações, de veículos automóveis e de eletrodomésticos.

¹⁶ 16 RAFAEL, Maria Cristina Santos – Dissertação de mestrado “Fraude Carrossel – Métodos de combate”. ISCAL, Setembro 2011, p.28.

3.3. As fragilidades do sistema harmonizado IVA que facilitam a fraude carrossel

Não obstante os reconhecidos atributos que exhibe, e por isso adotado no mundo por cerca de dois terços dos países, o imposto *sub judice* não é perfeito.

O **IVA** carece de maior harmonização nomeadamente ao nível das taxas e das isenções por forma a eliminar todas as distorções no âmbito da concorrência. As falhas no sistema do **IVA** devem-se às seguintes fragilidades que permitem e facilitam a fraude carrossel:

i. A alíquota zero nas transações intracomunitárias

Entende-se por alíquota zero que determinada operação não tem percentagem de tributação. Esta tem como benefício a aplicação neutral do **IVA** nas relações económicas entre Estados com tributação no destino bem como a não discriminação entre a mercadoria nacional e a comunitária garantindo assim a livre concorrência.

A solução adequada a combater esta fragilidade do sistema **IVA** seria a tributação na origem em que a mercadoria estaria sujeita a imposto no estado da produção¹⁷. A tributação na origem tem com vantagem a eficácia fiscal ao facilitar a identificação do sujeito passivo junto da produção e assegurar com maior facilidade o pagamento do imposto.

Ao aplicar a solução indicada correr-se-ia o risco de transformar o **IVA** – que é um imposto sobre o consumo – num imposto sobre a produção com implicações na neutralidade da mercadoria e consequentemente na livre concorrência.

Verifique-se que a solução adotada em tributar a transação intracomunitárias de venda com alíquota zero (com direito a reembolso) e a compra com alíquota aplicável ao produto no Estado-Membro de destino garante a neutralidade do imposto, porém, implica um efetivo acesso a informação qualificada e atempada por parte das autoridades fiscais.

ii. A factura como documento contabilístico de desconto do imposto independentemente do seu efetivo pagamento

Outra característica do sistema do **IVA** é que a emissão de fatura pode dar lugar a crédito **IVA** imediato, independentemente do pagamento da transação. Esta característica facilita o mecanismo da fraude dado que a emissão da fatura permite o reembolso imediato de **IVA** não pago, compensando o **IVA** detido por via de outras transações.

A emissão da fatura funciona como uma ordem de pagamento imediato sobre um montante que é devido ao Estado. Desta forma, facilita-se a incidência do imposto bem como a sua cobrança, mas também permite camuflar a fraude. Para esta fragilidade a solução passaria por dar lugar ao reembolso ou direito à dedução das faturas sujeitas a **IVA** desde que houvesse encaixe desse imposto após certificação de pagamento efetivo.

iii. A demora na troca de informações por via do sistema VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA)

¹⁷ Solução inicialmente recomendada no Relatório Neumark.

O sistema de transações intracomunitárias pressupõe um acesso rápido e útil à informação das transações e dos sujeitos passivos que as realizam. Contudo, a demora na troca de informação é tão acentuada que permite diversas transações fraudulentas e muito encaixe de dinheiro de imposto que não é entregue.

São cerca de 6 meses que o atual **VIÉS** utiliza para tratar da informação de forma útil conduzindo ao combate à fraude fiscal. Significa que os fraudadores têm 6 meses para realizar diversas transações fraudulentas.

Além da morosidade no tratamento da informação pelo **VIÉS** importa referir que atualmente o sistema não cobre as prestações de serviços onde o combate à fraude se revela de maior complexidade.

iv. A inexistência de responsabilidade solidária do vendedor e do adquirente na obrigação de imposto face à sua falta, nas transações intracomunitárias

Por fim, a inexistência de responsabilidade solidária do devedor e do adquirente na obrigação de imposto nas transações intracomunitárias também não facilita o combate à fraude carrossel em **IVA**.

3.4. Medidas de combate à fraude carrossel

Existe um conjunto de instrumentos comunitários que, quando aplicados de forma eficiente, permitem um combate mais eficaz à fraude. São os seguintes¹⁸:

3.4.1. Regulamento UE n.º 904/2010

A troca de informações e a cooperação administrativa entre as Administrações Fiscais comunitárias encontra-se previstas no Regulamento 1798/2003 que é, por natureza, de aplicação direta e imediata aos Estados Membros. Regula a troca de informações a pedido (artigos 5.º a 7.º inclusive), automática e automática estruturada (artigos 17.º e 18.º inclusive) e espontânea (artigo 19.º).

A utilização do sistema de controlo é feita, essencialmente, através da elaboração do mapa recapitulativo que é entregue pelo sujeito passivo ao seu Estado de inscrição de três em três meses. É nesta declaração que o sujeito passivo relaciona as operações intracomunitárias identificando o adquirente das mercadorias que vendeu, bem como os montantes das vendas e respetivas datas. Note-se que os mesmos dados são facultados por quem adquiriu intracomunitariamente. Significa isto que esta informação constante de declaração (prevista no nº2 do artigo 23.º da Diretiva 1798/2003 e nos artigos 262.º e segs. da Diretiva 2006/112/CE) é depois cruzada com a informação existente em sistema fornecida pelos outros Estados Membros com o objetivo de se verificar situações de desconformidade. É importante referir que essas situações de desconformidade podem resultar de erro na declaração ou fraude.

¹⁸ 18 RAFAEL, Maria Cristina Santos – Dissertação de mestrado “Fraude Carrossel – Métodos de combate”. ISCAL, Setembro 2011, p33.

Note-se que o prazo previsto para acesso a este tipo de informações por uma Administração Fiscal (AF) de outro **EM** é de três meses. Como as declarações são feitas trimestralmente, a informação para se obter dados uteis para identificação da fraude fiscal pode levar até seis meses. Significa que durante seis meses os agentes da fraude poderão maximizar o efeito de encaixe de dinheiro público antes de desaparecer.

O Regulamento do conselho 1798/2003 de 7/10/2003 prevê também a troca de intercâmbio automático ou automático estruturado “*quando a tributação deva ter lugar no Estado-Membro de destino e a eficácia do sistema de controlo dependa necessariamente das informações comunicadas pelo Estado-Membro de origem*” e também “*quando um Estado-Membro tenha motivos para acreditar que foi ou pode ter sido uma infração à legislação em matéria de IVA*”.

O Regulamento indicado prevê ainda a troca de informação espontânea no seu artigo 19.º.

Conclua-se que, este mecanismo de combate à fraude carrossel peca em dois aspetos:

- a) No tempo de acesso à informação;
- b) Informação baseada em declarações entregues pelos sujeitos passivos.

Tendo em conta o que o artigo 21.º do respetivo regulamento prevê, “*a aplicação das disposições... de troca de informações... não pode obrigar a que, para recolher informações, um Estado-Membro imponha novas obrigações aos sujeitos passivos de IVA, nem implicar custos administrativos desproporcionados*” há que estruturar o combate à fraude fiscal permitindo a troca de informações necessárias mais frequentemente bem como em tempo útil.

Este Regulamento inscreve-se no âmbito das medidas de harmonização fiscal previstas para a plena realização do mercado interno.

Com o objetivo de facilitar os contactos entre administrações fiscais locais e/ou nacionais para melhorar a luta contra a fraude, o presente Regulamento reagrupa e reforça num único instrumento jurídico as disposições da diretiva sobre a assistência mútua das autoridades competentes no domínio dos impostos indiretos.

No dia 7 de Outubro de 2010, o Conselho adotou o Regulamento EU n.º 904/2010 que revoga o Regulamento 1978/2003 a partir de 1 de Janeiro de 2012. No entanto, o capítulo V (à exceção do n.º 4 do artigo 27.º) continua a ser aplicável até 31 de Dezembro de 2012. Certas disposições do novo Regulamento entraram em vigor a partir de 1 de Novembro de 2010 enquanto outras aplicar-se-ão a partir de 1 de Janeiro de 2013 e de 1 de Janeiro de 2015.

3.4.2. Cobrança de créditos de impostos entre Estados membros

A assistência mútua em matéria de cobrança de créditos entre Estados Membros foi criada pela Directiva 76/308/CEE14, de 15 de Março de 1976, posteriormente reforçada pelas Directivas 79/1071/CEE15 e 2001/44/CE16, veio possibilitar a um Estado-Membro recuperar créditos de **IVA** através da Administração Fiscal do Estado-Membro para onde o devedor se deslocou. A cobrança de créditos de impostos entre Estados Membros constitui uma forma de responder à ameaça que a fraude fiscal representa para as Administrações Fiscais dos diferentes Estados Membros.

3.4.3. *Estratégia Europeia de combate à fraude fiscal*

Em Maio de 2006, foi lançado o debate sobre Fraude Fiscal na União Europeia através da comunicação da Comissão sobre a estratégia europeia de combate à fraude fiscal, dirigida ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Conselho Económico e Social, tendo como prioridade a fraude no **IVA**.

Nesse debate, foram propostas duas soluções para combater este tipo de fraude. Por um lado, medidas com vista a modificar o atual modelo do **IVA**, tais como:

- (i) A substituição do atual modelo plurifásico, que se caracteriza por pagamentos fracionados, por um modelo monofásico na fase retalhista, que seria um sistema geral de autoliquidação ou reverse charge a ser aplicado por todos os Estados Membros.

Note-se que este sistema foi testado, e implementado num Estado-Membro de forma voluntária como projeto-piloto.

- (ii) as transações intracomunitárias deixarem de ser tributadas no destino e voltarem a ser tributadas na origem;

Por outro lado, a promoção de medidas convencionais para reforçar o modelo do **IVA** em vigor. Para analisar tecnicamente as medidas convencionais, a Comissão criou um grupo de peritos com os Estados Membros, a denominada “Estratégia Antifraude Fiscal (ATFS)”.

Em Fevereiro de 2008, a Comissão apresentou uma comunicação ao Conselho e ao Parlamento Europeu, quanto às medidas a implementar com vista a modificar o sistema do **IVA** e a combater a fraude, já atrás referenciadas.

Após implementação do projeto-piloto e análise da Comissão relativamente à tributação das transações intracomunitárias na origem, esta pareceu ser uma solução adequada para resolver o problema da fraude carrossel. Porém, não iria solucionar outros possíveis tipos de fraude que poderiam surgir com a tributação das transações intracomunitárias na origem. No que se refere às obrigações para os contribuintes a Comissão considera suficientes as declarações recapitulativas mensais, tanto por parte do comprador como do vendedor. Basicamente, os custos para os contribuintes seriam aqueles que a mudança acarretaria e ocorriam uma única vez.

Quanto aos custos para a Administração Fiscal, a Comissão considera serem difíceis de quantificar, devido à escassa informação das respostas dos Estados Membros ao questionário realizado. Para estes, a questão fundamental seria o modo de funcionamento do sistema de compensação. Assim, a Comissão considera preferível uma compensação bilateral microeconómica com base nas declarações recapitulativas, de forma a que o Estado-Membro de destino, o atual cobrador do imposto nas transações intracomunitárias seja compensado pela perda de receitas fiscais, resultante da transferência da tributação nas transações intracomunitárias, do país de destino para o país de origem.

Quanto à introdução de um sistema geral de autoliquidação, a Comissão acredita que iria reduzir significativamente a fraude carrossel, contudo o modelo de autoliquidação poderá suscitar o aparecimento de outros tipos de fraude que também afetem negativamente as receitas dos Estados Membros.

Considera também que a introdução deste sistema só funcionará, sem comprometer o funcionamento do mercado interno e a harmonização do sistema do **IVA**, se todos os Estados Membros adoptarem obrigatoriamente este modelo.

No entanto, não está convencida que um modelo geral de autoliquidação torne o sistema de **IVA** mais resistente às fraudes, em virtude da análise apresentada na comunicação que realizou ser sobretudo hipotética. Não existindo nenhuma experiência real, a partir da qual seja possível retirar conclusões, a Comissão decidiu centrar-se nas chamadas medidas «convencionais» para reforçar os métodos tradicionais de combate à fraude fiscal.

3.4.4. Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum do IVA com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias

Em março de 2008 é apresentada a Proposta de Diretiva do Conselho, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do **IVA**, com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias, a primeira proposta relativa a medidas convencionais anti-fraude.

O objetivo desta proposta, como refere (Pinto 2009:140), era procurar «colmatar uma das grandes dificuldades existentes atualmente na área do controlo das operações intracomunitárias, ou seja, a existência de prazos distintos na apresentação de anexos recapitulativos entre Estados-membros».

A proposta tem como objetivos reduzir para um mês o prazo de apresentação dos mapas recapitulativos das operações intracomunitárias e o prazo-limite para o intercâmbio de informações entre Administrações Fiscais. À data da proposta os prazos de disponibilização de informação entre Estados Membros variavam entre três e seis meses. A proposta prevê que este período passe a ser de um a dois meses.

Apresenta também uma importante medida de simplificação administrativa para as empresas, ao impor aos Estados Membros que aceitem a apresentação dos mapas recapitulativos e as declarações de **IVA** por via eletrónica.

No entanto, os Estados Membros têm a possibilidade de autorizar os seus sujeitos passivos a utilizar outros meios para entregar as suas declarações. O n.º 2 do artigo 252.º da Diretiva 2006/112/CE previa que o período de tributação fosse de um, de dois ou de três meses. A proposta altera para um mês o período de tributação, no entanto, é dada a possibilidade aos Estados Membros de fixarem um período mais alargado, não podendo exceder um ano, para os sujeitos passivos cujo montante total das aquisições intracomunitárias de bens e serviços realizadas durante o ano civil precedente, em relação às quais são devedores de imposto em conformidade com o artigo 196.º, não excedam o valor de € 200.000,00 ou o seu contravalor em moeda nacional.

Relativamente aos mapas recapitulativos, estes devem ser elaborados um para cada mês e dentro de um prazo que passou de um limite de 3 meses para um mês e a sua transmissão deve ser realizada por via eletrónica, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 263.º da Diretiva 2006/112/CE. Estas alterações visam tornar o **VIÉS** um instrumento de troca de dados mais rápido e eficaz. Altera também o

Regulamento (CE) n.º 1798/2003, nomeadamente o artigo 25.º, no que diz respeito ao prazo para a disponibilização de acesso à informação por parte de um Estado-Membro a outro Estado-Membro que a solicitou, que passa de um prazo limite de três meses para um mês. A proposta foi aprovada pelo Conselho, em 16 de Dezembro de 2008, dando origem à Diretiva 2008/117/CE e ao Regulamento (CE) n.º 37/2009/21. Foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 186/2009.

3.4.5. EUROFISC

Atualmente os Estados Membros vendo as suas receitas fiscais “atacadas” pela fraude fiscal, começam a valorizar a troca de informações como uma forma de combate a este flagelo. Alguns Estados-membros da UE já trocam atualmente entre si informação relativa a determinadas transações intracomunitárias consideradas de “alto risco”, que permitem, designadamente, identificar, quer no país de origem das mercadorias, quer no país de destino, os operadores envolvidos nos esquemas fraudulentos. Tal possibilita a prevenção da fraude que se traduz em retirar a tais operadores o seu estatuto de sujeitos passivos de **IVA**. Deixam, assim, de se verificar as condições que permitem a isenção com crédito de imposto das transações intracomunitárias, reduzindo-se dessa forma a vulnerabilidade à fraude do sistema comum do imposto (Pinto, 2009:142-143). Porém, este sistema não tem legitimidade no quadro do direito comunitário, já que nem todos os Estados Membros utilizam e valorizam a troca de informações sobre transações intracomunitárias como uma forma útil de combater a fraude fiscal.

A Presidência Francesa reconheceu a utilidade do sistema e a necessidade de assegurar a sua implementação deste em toda a União Europeia, decidindo propor ao Conselho Ecofin as diretrizes pelas quais se irá reger a futura rede de troca de informações sobre fraude nas transações intracomunitárias, denominada Eurofisc. No Conselho Ecofin, de 7 de Outubro de 2008, foi aprovado o estabelecimento de um mecanismo para melhorar a cooperação entre os Estados Membros na luta contra a fraude no IVA, o chamado “Eurofisc”. De acordo com as orientações aprovadas pelo Conselho Ecofin, este deverá consistir numa rede descentralizada para o intercâmbio de informações entre os Estados Membros. A adesão dos Estados Membros é facultativa e este deve ser organizado por acordo entre os Estados Membros participantes com o apoio da Comissão. A Comissão foi incumbida de apresentar propostas legislativas com o objetivo de implementar a rede Eurofisc.

3.4.6. *Comunicação da Comissão Europeia sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no IVA na União Europeia*

Em Dezembro de 2008, a Comissão apresentou uma comunicação ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no **IVA** na União Europeia. Esta comunicação vem no seguimento da Comunicação da Comissão de Maio de 2006, a qual lançou o debate sobre a necessidade de organizar uma abordagem coordenada no combate à fraude fiscal no mercado interno.

Em Fevereiro de 2008, a Comissão apresentou uma comunicação na qual analisou duas medidas de «mais vasto alcance», com o objetivo de combater a fraude através da modificação do **IVA**, nomeadamente a tributação das transações intracomunitárias na origem e um regime geral de

autoliquidação. A Comissão também manifestou a disposição para trabalhar na implementação de um projeto-piloto, com o objetivo de testar a hipótese da viabilidade de um sistema de autoliquidação na União Europeia. No entanto, no Conselho da Ecofin seguinte os Estados Membros, não chegaram a acordo relativamente às duas medidas analisadas na anterior Comunicação do Conselho da União Europeia e como tal, a Comissão decidiu concentrar-se unicamente nas chamadas medidas «convencionais» para reforçar os métodos tradicionais de combate à fraude fiscal.

A referida comunicação de Dezembro de 2008 incide apenas sobre o **IVA** e visa a recuperação das receitas fiscais a nível comunitário. Define um plano de ação a curto prazo para combater a fraude no **IVA** na União Europeia, para o qual pretende apresentar propostas legislativas, abrangendo não só o plano legislativo, mas também a gestão operacional do Sistema do **IVA**, que era da competência exclusiva dos Estados Membros. Contudo, as diferenças operacionais existentes entre os Estados Membros podem comprometer a eficácia das disposições legislativas comunitárias, se os infratores aproveitarem as diferenças legislativas ao transferirem as suas atividades para onde as disposições não são aplicadas de forma eficiente.

A Comissão apresentou um conjunto de medidas que tiveram por base as orientações do grupo de peritos da Estratégia Antifraude Fiscal (ATFS), as quais podem ser repartidas em três categorias.

A primeira visa reforçar os sistemas fiscais e a cooperação no domínio fiscal, a fim de prevenir a fraude no **IVA**, neste âmbito a Comissão apresenta normas mínimas comuns aplicáveis ao registo e ao cancelamento de registo de contribuintes que pratiquem transações intracomunitárias. É de extrema importância que os Estados Membros tenham especial atenção no registo das empresas, verificando se de facto a empresa vai exercer uma atividade económica, como também ao cancelar os números de identificação fiscal que pertençam a sujeitos passivos que estejam envolvidos em fraudes no **IVA**. Como até aquela altura apenas era possível consultar a validade do número de identificação para efeitos de **IVA**, foi também proposto que o nome e o endereço do contribuinte possam ser obtidos por via eletrónica para todos os Estados Membros. É essencial que, tanto as Administrações Fiscais como as empresas, possam ter informações fiáveis relativamente aos operadores para efeitos de **IVA**. Nesta primeira categoria, também foi apresentada uma proposta legislativa destinada a simplificar, harmonizar e modernizar as regras de faturação, de forma a reduzir os encargos administrativos das empresas. Com o cumprimento destas regras é esperado um efeito preventivo sobre a fraude. Também foi proposta a harmonização das regras de exigibilidade do imposto sobre as operações intracomunitárias.

A segunda categoria visa melhorar a eficácia das Administrações Fiscais na deteção de fraudes no **IVA**. Para tal, foi apresentada uma proposta de redução dos prazos da declaração das operações intracomunitárias pelos operadores e a transmissão de informações entre as administrações fiscais.

Pretende-se, com esta redução de prazos, que as administrações dos Estados Membros sejam informadas em tempo útil, para poderem detetar e intervir em esquemas de fraude no **IVA**. Por ter sido detetada a possibilidade de utilização abusiva da isenção de **IVA** na importação, quando esta é seguida de entrega ou expedição intracomunitária, foi também considerado importante a definição de regras

harmonizadas a nível comunitário para a isenção de **IVA** na importação. Ainda no âmbito da segunda categoria, a Comissão pretende reforçar a cooperação entre Estados Membros, através da reformulação do Regulamento CE 1798/2003, assim como o acesso automatizado aos dados, ou seja, permitir que as autoridades competentes de um Estado-Membro tenham acesso automatizado a dados específicos da base de dados de outro Estado-Membro. A criação de uma rede europeia, denominada Eurofisc, tem por objetivo melhorar a cooperação operacional entre os Estados Membros na luta contra a fraude no **IVA**.

A terceira categoria abrange medidas destinadas a reforçar a capacidade das Administrações Fiscais em matéria de cobrança e recuperação de receitas fiscais, nomeadamente através do reforço da responsabilidade solidária, uma vez que a Diretiva **IVA** já prevê o princípio da responsabilidade solidária. Contudo os Estados Membros apenas o têm aplicado nas operações nacionais. Foi previsto que a Comissão apresentará uma proposta para melhorar a capacidade dos Estados Membros em matéria de cobrança de impostos transfronteiriços. Por último, a Comissão reforça a necessidade da criação da responsabilidade partilhada para proteger as receitas fiscais dos Estados Membros.

3.4.7. Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras

Simultaneamente com o plano de ação comunitária coordenada de luta antifraude, atrás referido, a Comissão apresentou em Dezembro de 2008 uma proposta de Diretiva do Conselho, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do **IVA**, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras.

Esta proposta constitui o primeiro pacote de propostas apresentadas na comunicação sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no **IVA** na União Europeia. A proposta contém duas medidas distintas como seja:

A definição de regras a nível comunitário para a aplicação da isenção na importação, quando essa importação é seguida de uma entrega ou expedição intracomunitária para um sujeito passivo de outro Estado-Membro de acordo com a alínea d) do artigo 143.º da Diretiva 2006/112/CE. Esta medida foi tomada por ter sido detetada uma crescente utilização desta isenção na importação em esquemas de fraude carrossel, aproveitando o facto de esta isenção não estar regulamentada, ficando ao critério dos Estados Membros definir regras, o que não tem acontecido. Não existe coordenação entre as autoridades do país de entrada das mercadorias e as do país de destino, bem como não existe um acompanhamento das mercadorias até ao país de destino, ficando assim facilitada a sua livre circulação. Para além disto não há controlo quanto ao cumprimento das obrigações fiscais no país de destino. A proposta veio colmatar esta lacuna de regras na isenção da importação, alterando a alínea d) do artigo 143.º da Diretiva 2006/112/CE, que prevê agora a introdução das seguintes três condições, para a aplicação da isenção:

- (i) A obrigação do importador estar identificado para efeitos de **IVA** ou tenha designado um representante fiscal no Estado-Membro de importação;

- (ii) A obrigação para quem invoca esta isenção de indicar que bens vão sair do Estado-Membro de importação, para serem transportados ou expedidos para outro Estado-Membro;
- (iii) A obrigação de o importador apresentar, no momento da importação, o número de identificação para efeitos de **IVA** do sujeito passivo para quem os bens serão enviados, noutra Estado-Membro.

A segunda medida da proposta prevê a imposição da aplicação obrigatória da responsabilidade solidária por parte do fornecedor em todos os Estados Membros, nas situações em que este não cumpre as suas obrigações declarativas, quando efetua uma entrega de bens intracomunitária isenta de imposto e a sua atuação facilitou a prática de fraude no **IVA**, implicando uma perda de receitas no Estado-Membro onde ocorre a aquisição intracomunitária. Esta obrigação da aplicação da responsabilidade solidária por parte do fornecedor mune os Estados Membros de uma base jurídica adicional, que lhes permite recuperar o **IVA** relativo a transações intracomunitárias onde ocorreu fraude. Além disso, os sujeitos passivos que estejam envolvidos em esquemas fraudulentos, ficam expostos a maiores riscos e custos, complicando assim a elaboração de tais esquemas fraudulentos. Simultaneamente, este mecanismo funciona como um incentivo para que o fornecedor apresente atempadamente um mapa recapitulativo correto e completo, resultando num aumento da qualidade dos dados a fornecer através do Sistema VIES.

Este mecanismo já existia na Diretiva 2006/112/CE, no entanto, apenas tinha sido utilizado internamente pelos Estados Membros. O sujeito passivo fornecedor intracomunitário só é considerado solidariamente responsável se o adquirente não apresentar a declaração de **IVA** relacionada com a aquisição intracomunitária. Esta obrigação de aplicação obrigatória da responsabilidade solidária por parte dos Estados Membros refletiu-se na alteração ao artigo 205.º da Diretiva 2006/112/CE. Esta proposta em junho de 2009, deu origem à Diretiva 2009/69/CE do Conselho de 25 de junho de 2009, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do **IVA** no que se refere à evasão fiscal ligada às importações. Foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 134/2010.

3.4.8. Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de faturação

Em 28 de Janeiro de 2009 a Comissão apresentou uma Proposta de Diretiva do Conselho, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do **IVA**, no que respeita às regras em matéria de faturação.

O objetivo principal da proposta é criar um conjunto moderno de regras harmonizadas que simplifique os requisitos de faturação para as empresas e simultaneamente, permitir às Administrações Fiscais meios eficazes para garantir que o imposto é pago. A proposta inclui também várias medidas destinadas a ajudar as Administrações Fiscais a combater a fraude no **IVA**, particularmente no que diz respeito às transações intracomunitárias, como ter um maior rigor nas regras relativas ao papel das

faturas na dedução de **IVA** e também a possibilidade de um intercâmbio de informações mais rápido sobre as transações intracomunitárias.

Esta medida complementa a proposta da Comissão, no sentido de reduzir o prazo para a troca de informações entre os Estados Membros sobre os mapas recapitulativos. Complementa a proposta da Comissão sobre a redução drástica dos prazos para os mapas recapitulativos, mediante a simplificação das regras relativas à exigibilidade do imposto nas transações intracomunitárias. Pretendia-se criar uma data única, na qual o imposto se tornasse exigível, a data do facto gerador, determinado pelo momento da transação, com a obrigação da fatura ser emitida até ao dia quinze do mês subsequente ao facto gerador.

A fatura continuará a ser o principal documento de prova da transação intracomunitária. Além disso, a data da exigibilidade do imposto nas aquisições intracomunitárias é alterada de modo a corresponder à da transação intracomunitária. Desta forma, tentam-se evitar o adiamento sistemático da entrega de declarações relativas a transações intracomunitárias para o mês seguinte ao da realização da operação, aumentando assim a possibilidade de controlo e deteção de esquemas de fraude carrossel, nomeadamente a deteção do *missing trader* antes do seu desaparecimento.

A proposta aplica a igualdade de tratamento entre as obrigações de o fornecedor emitir uma fatura e de o cliente possuir uma fatura para poder ser exercido o respetivo direito à dedução, mas há casos, como as operações de autoliquidação nas transações intracomunitárias, em que o cliente não está obrigado a possuir uma fatura válida a fim de exercer o direito à dedução. Contudo, como agora acontece, a proposta continua a permitir que os Estados Membros concedam o direito à dedução, sujeito a outros meios de prova, caso não seja possível obter uma fatura válida. Esta proposta deu origem à Diretiva 2010/45/UE do Conselho de 13 de julho de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de faturação.

3.4.9. Proposta de reformulação do Regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA

Em 18 de Agosto de 2009 a Comissão apresentou uma Proposta de reformulação do Regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do **IVA**, tendo como propósito a melhoria da cooperação administrativa e o reforço da luta contra a fraude no **IVA**. Esta proposta visa atingir os objetivos atrás referenciados, através de uma aceleração no intercâmbio de informações e cooperação administrativa, permitindo que os Estados Membros tenham acesso automático aos dados relacionados com a identificação do sujeito passivo e às suas atividades contidas nas bases de dados de outros Estados Membros.

Com esta medida, é expectável que o número de pedidos de informação sofra uma redução, reduzindo a necessidade de meios humanos envolvidos. Um acesso mais vasto às informações relativas às entregas intracomunitárias de bens e às prestações de serviços, para os quais o destinatário é sujeito passivo de imposto, contidas neste sistema de bases de dados constitui um trunfo importante no combate à fraude fiscal.

A informação contida nas bases de dados dos Estados Membros constitui um elemento essencial no combate à fraude fiscal em termos de **IVA** e como tal, deve estar sempre atualizada e ser fiável. Foram definidas normas mínimas comuns para o registo de sujeitos passivos no **VIES** e seu cancelamento. A confirmação da validade dos números de identificação **IVA** na Internet é um instrumento cada vez mais utilizado pelos operadores. No entanto, existem diferenças nas formalidades relativas à inscrição e atualização de dados relativamente aos sujeitos passivos nas bases de dados dos diferentes Estados Membros, o que pode levar à indução em erro dos operadores comunitários requerentes, no que diz respeito à informação prestada e à informação confirmada, originando litígios. Além disso a identificação dos operadores que solicitam a confirmação da validade de um número de identificação **IVA** constitui uma informação muito útil para os sistemas de análise de risco dos Estados Membros. Por este motivo, o sistema de confirmação da validade dos números de identificação **IVA** deve ser alterado, para permitir a confirmação automatizada de mais informações aos operadores. O Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do **IVA**, constitui a reformulação do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro de 2003.

3.4.10. Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude

Em 29 de Setembro de 2009, a Comissão das Comunidades Europeias apresentou uma proposta de Diretiva, que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação no fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude.

O objetivo desta proposta é 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 Estados Membros, 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. As licenças de emissão de gases com efeito de estufa foram incluídas na presente proposta, devido ao facto de a Comissão dispor de informações sobre alegados casos de fraude relacionados com a troca destes serviços.

Foi incluída uma nova categoria de produtos no âmbito da presente diretiva, que abrange os telefones móveis e os circuitos integrados. Estes bens já estavam sujeitos a uma derrogação, concedida ao Reino Unido com base no artigo 395.º da Diretiva **IVA** e, mais tarde, prorrogada sob determinadas condições, permitindo a aplicação do sistema de autoliquidação.

A proposta inclui também outros produtos, tais como perfumes e metais preciosos como a platina que, de acordo com as informações fornecidas pelos Estados Membros nas reuniões dos grupos de trabalho consagrados à fraude, eram nos últimos tempos objeto de fraude, justificando-se, portanto, a sua inclusão na presente diretiva.

Foram as diferenças que existiam nas legislações dos Estados Membros, no âmbito do combate à fraude carrossel, que ao aplicarem diferentes medidas de combate, por vezes adotadas à revelia das normas comunitárias, que incentivaram a Comissão a elaborar esta proposta.

A partir desta proposta à Diretiva 2006/112/CE é aditado o artigo 199.º-A que prevê que os Estados Membros 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 Estados Membros 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. [...] 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 (Palma, 2010:32). A proposta foi aprovada em Março de 2010 e em Abril entrou em vigor a Diretiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de Março de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE, 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.

As medidas aprovadas pela União Europeia 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 Estados Membros, diminuindo os prazos para esse intercâmbio, por considerarem que o tempo em que a informação é disponibilizada pelos Estados Membros, relativamente às transações intracomunitárias, é essencial para a deteção do *missing trader* num eventual caso de fraude carrossel. Estas passam também por permitir que os Estados Membros tenham acesso automatizado aos dados relativos a determinado sujeito passivo contidos nas bases de dados de outros Estados Membros. Esta possibilidade é considerada um trunfo importante no combate à fraude no **IVA**.

3.4.11. O programa FISCALIS

O **FISCALIS**¹⁹ é um programa comunitário que permite a troca de experiências entre agentes de administração tributária de vários países europeus que tem como finalidade promover uma maior interação e conhecimento mútuo. É com base nesta troca de informações que se permite a programação de controlos simultâneos²⁰ em relação a contribuintes com atividades à escala europeia que se mostravam difíceis de controlar apenas com inspeções de uma única **AT**.

3.4.12. As Good Practices previstas pelos peritos para o combate à fraude carrossel

Good Practices é um documento que visa alterar padrões aconselhado sobre as boas práticas de auditoria permitindo atingir resultados mais eficazes no combate à fraude fiscal.

No âmbito das diversas práticas que constam do documento, destaca-se o controlo dos agentes económicos que lidam com os fluxos reais de mercadorias (*freight forwarders*). Com o controlo dos agentes económicos, permite-se com uma visita a um só agente económico a defesa da necessidade de uma relação institucional de cooperação entre as associações empresariais e as autoridades com competência tributária e combate à fraude bem como a necessidade de garantir por via bancária ou outra idónea os montantes de imposto em poder dos contribuintes.

Paralelamente, é com base num relatório sobre os índices de risco, elaborado por cada **AT** que, é realizada uma fiscalização preventiva sobre as empresas ou práticas retirando de imediato o número de identificação **IVA** ao sujeito passivo em falta ou identificado como estando num esquema de fraude.

Conclua-se que as práticas aconselhadas têm uma boa metodologia de fiscalização preventiva ou repressiva da fraude que passa pela identificação e verificação do fluxo de mercadorias e pelo fluxo de pagamentos.

No que respeita à prestação de serviços, esta fiscalização passa pela verificação dos resultados dos serviços prestados avaliando a proporcionalidade entre os pagamentos feitos e o resultado e dimensão do serviço. Note-se que sem a verificação do fluxo real e de pagamentos não é possível exercer a função de combate à fraude com eficácia.

¹⁹ FISCALIS – programa comunitário lançado pela Decisão n.º 2235/2002/CE de 17 de Dezembro.

²⁰ Previstos no artigo 12º e segs. do Regulamento 1798/2003, de 7/10/2003.

3.4.13. *Medidas de combate à fraude em discussão*

Atualmente encontram-se em discussão duas questões no que respeita ao combate à fraude carrossel:

3.4.14. *A redução do prazo na troca de informações ao abrigo do sistema VIES*

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho prevê que o prazo da apresentação do mapa recapitulativo seja reduzido de três meses para um mês (artigo 263º nº1). A redução do prazo no acesso à informação é um forte contributo no combate à fraude carrossel pois diminuiria o tempo de deteção e deixaria menos tempo aos sujeitos para realizar operações fraudulentas.

Além da diminuição do tempo no que respeita à apresentação do mapa recapitulativo vem previsto na Diretiva a diminuição do prazo de controlo pela **AF** para dez dias com o objetivo máximo de um mês.

Por fim, França propõe ainda estabelecer a submissão do mapa recapitulativo como uma obrigação solidária pelo pagamento do imposto, ou no caso de o Estado não apresentar o mapa recapitulativo retirar-lhe a possibilidade de aplicar o regime de alíquota zero como consequência.

3.4.15. *EUROCANET*

Encontra-se também em discussão o e-CAP eletrónico que funciona como uma autorização de aquisição. Ou seja, trata-se de uma declaração por parte do comprador anunciando a sua intenção de aquisição. Este mecanismo de combate à fraude não parece ser viável porque apenas a compra efetiva tem consequências fiscais pelo que a intenção de aquisição de nada serve. No limite, a demonstração de interesse em adquirir poderá funcionar como um dever a impor ao potencial adquirente. Entende-se a ideia de colocar a responsabilidade no comprador intracomunitário pois é aí que se situa o *missing trader* porém, a medida é de legalidade e exequibilidade duvidosa.

3.4.16. *E- fatura como medida de combate à fraude fiscal*

Uma das maiores medidas recentemente tomadas em Portugal para o combate à fraude, foi a implantação do sistema eletrónico de emissão de faturas com a sua comunicação ao Fisco. O sistema E-Fatura tinha como objetivo estimular o cumprimento da obrigação de emissão de faturas em todas as operações económicas realizadas.

Basicamente, a emissão de fatura é obrigatória, mesmo em caso e a mesma não ser solicitada pelo consumidor final. Porém, como nem sempre a fatura é solicitada ainda permite fuga ao fisco.

No entanto, o e-fatura não mudou a consciência cívica dos portugueses no âmbito do combate à fraude fiscal. Apenas incutiu o dever de solicitar fatura em troca de um benefício. E quando assim o é, não resulta num bom princípio.

Como a maior fuga se concentrava em situações de reparação de automóveis e motociclos, em cabeleireiros, restauração e alojamento, em 2015 foi criada uma dedução à coleta de 15% do **IVA** em sede de **IRS**.

Assim, optou-se por dar um incentivo aos contribuintes singulares ao solicitarem a fatura com **NIF** para este tipo de despesas permitindo ao Fisco cruzar esta informação com a informação reportada pelas empresas e, assim, detetar eventuais disparidades.

Apesar do sistema e-fatura permitir a informatização da informação fiscal, continua a ser necessário que os contribuintes mantenham na sua posse as faturas registadas em papel para exibí-las à Autoridade Tributária sempre que solicitadas, por um período de quatro anos. Pelo que, o objetivo de desburocratização para o contribuinte não foi alcançado com sucesso.

Em suma: o E-fatura permitiu o aumento de receitas e dificultou a prática de evasão fiscal, no entanto continua a permitir fuga fiscal.

Resta uma questão: quantas pessoas vão ao Restaurante e pedem a fatura?

CAPÍTULO III - Empresas *fair traders*

1 Análise do padrão de comportamento das empresas *fair traders*

Independentemente do grau de evolução da Fraude Fiscal, o combate é uma “guerra infinita”. Quanto mais sofisticado é o método de combate, mais aperfeiçoada será a prática da fraude carrossel.

No entanto, sentir e manter o perigo permanentemente inerente é proporcionar ao operador fraudador o caminho e o meio que tanto deploramos. Além de um trabalho de combate à fraude constante é necessário investir na “educação” das novas empresas sendo um ótimo exemplo a seguir, as empresas *fair traders*.

As empresas *fair traders* são empresas que cumprem um padrão de boa prática fiscal. Esse padrão de boa prática fiscal passa por uma série de comportamentos que visam o combate à evasão fiscal. São, nomeadamente, as seguintes medidas:

- Cumprir regras e procedimentos de operação bem como, prestação de informações sempre que é pedido, de forma espontânea e automática;
- Cooperação constante entre as autoridades fiscais, cumprindo regras e procedimentos de operação;
- Permissão de acesso por parte das autoridades fiscais a cópias de documentos;
- Adoção do intercâmbio eletrónico e utilização de meios eletrónicos para controlos automáticos notificações administrativas e manutenção de registos;
- Permissão do acompanhamento da comissão europeia no crescimento gradual da empresa;
- Transmissão de informação relevante acerca de terceiros ao abrigo do sigilo oficial, cooperando com as autoridades fiscais no combate à fraude;
- Prática de controlos mensais e obtenção de garantias financeiras.

Após a adoção das medidas supra identificadas, é possível melhorar o sistema do **IVA** em vigor nomeadamente através da melhoria da cooperação administrativa e do intercâmbio de informações entre Estados membros de forma automática e espontânea reduzindo os prazos de comunicação e consequentemente dificultando a prática de fraude carrossel.

2 Riscos indicadores de que uma empresa se encontra envolvida na prática de fraude

A fraude carrossel, enquanto fraude organizada é praticada por peritos que dominam o sistema de tributação europeu cujos conhecem muito bem as suas práticas e fraquezas.

Designam-se por fragilidades do sistema harmonizado **IVA** que permitem ou facilitam a fraude carrossel os seguintes aspetos:

- A alíquota zero nas transações intracomunitárias, ou seja, operações com aplicação Neutral do **IVA** nas relações económicas entre Estados com tributação no destino;
- A fatura como documento contabilístico de desconto do imposto independentemente do seu efetivo pagamento;
- A fraca utilidade que o sistema **VIÉS** tem para os contribuintes e Administrações Fiscais, ao nível das suas capacidades técnicas, quantidade e qualidade de informação e em termos do tempo que leva a disponibilizar as informações das transações intracomunitárias aos Estados Membros. A demora na troca de informações por via do sistema de **VIÉS** permite a fuga fiscal, e;
- A inexistência de responsabilidade solidária do vendedor e do adquirente na obrigação de imposto face à sua falta, nas transações intracomunitárias.

Face a estas fragilidades encontradas no sistema de **IVA**, torna-se possível enumerar riscos indicadores que permitem verificar que determinada empresa se encontra envolvida na prática de fraude. Nesse sentido, enumeram-se os seguintes riscos indiciadores de que determinada empresa se encontra envolvida num esquema de fraude carrossel:

- Os tipos de empresas envolvidas, quase sempre, são organizações públicas, sociedades de responsabilidade limitada ou empresas estrangeiras em que: ou o capital social é desproporcional; ou o capital social não é adaptado ao volume de negócios e/ou o capital social é igual ao mínimo legal exigido;
- Normalmente, o nome da empresa bem como o objeto declarado “esconde” a atividade real. Por exemplo, quando uma empresa se encontra registada como cabeleireiro, porém o objeto de negócio é a venda de carros. Nestes casos, a atividade real quase sempre diz respeito aos sectores identificados como zonas de alto risco, tais como os dispositivos informáticos, telemóveis e automóveis;
- Outro indício é quando a empresa não dispõe de instalações apropriadas ao tipo de negócio que pratica, uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e, técnicas para realização da atividade comercial em causa. Por norma, a sede social é um endereço de alojamento cujo permite viver discretamente;
- Quando os números de telefone e fax das empresas são identificados como números estrangeiros de outros Estados-membros diferente daquele onde se situa a empresa, ou mesmo de um país terceiro;

- Quando os acionistas ou os diretores gerentes (designam-se testas de ferro ou Homens palha) são estrangeiros desconhecidos sem residência oficial e sem domiciliação fixa;
- Quando a atividade da sociedade evolui rapidamente resultando num grande volume de negócio;
- Quando os clientes e os fornecedores estão estabelecidos no mesmo Estado-Membro, mas os bens voltam ao mesmo Estado-membro de origem;
- Normalmente, a nacionalidade dos clientes e dos fornecedores mudam frequentemente para despistar as autoridades tributárias;
- Quando as faturas não fornecem indicações precisas sobre os produtos, mas apenas uma breve descrição sendo normalmente de valores avultados;
- Outro indício é quando os pagamentos são recebidos de uma entidade diferente daquela à qual a fatura é emitida. Muitas vezes, esta entidade é estabelecida num paraíso fiscal bem como as contas bancárias.

3 Medidas propostas

É importante referir que, a repressão à fraude carrossel através da limitação à dedução do **IVA** aos intervenientes de um esquema de fraude é uma forma de dissuadir aqueles que já fazem parte deste tipo de esquemas e também de incentivar os contribuintes a estarem atentos à ocorrência destes esquemas de modo a evitarem participar neles, comunicando a sua existência às Administrações Fiscais da União Europeia.

Em Portugal, o combate à fraude carrossel dá prioridade à cooperação administrativa entre os Estados Membros e à adaptação do sistema **VIES** às necessidades atuais.

As necessidades relativas à adaptação do sistema **VIES** encontram-se ao nível da diminuição do intervalo de tempo que decorre entre a transação e o respetivo acesso a estes dados por outra Administração Fiscal de um Estado-Membro. Note-se que, este período de tempo é crucial para o *missing trader* ser detetado antes de desaparecer.

A fraude carrossel tem causado nas últimas décadas um prejuízo avultado nas receitas fiscais dos Estados Membros.

Mediante o estudo elaborado no decorrer da tese propõem-se as seguintes medidas ou cuidados acessórios indispensáveis para as empresas que praticam o comércio intra-EU ou internacional tornando o combate à fraude mais eficaz:

- Troca de informações em tempo útil permitindo uma harmonização fiscal. Esta troca de informação deve ser automática e espontânea através de sistemas informáticos entre o país de origem e o país de destino - controlado pelas autoridades tributárias de todos os Estados Membros: troca de intercâmbio automático ou automático estruturado “quando a tributação deva ter lugar no Estado-Membro de destino e a eficácia do sistema de controlo dependa necessariamente das informações comunicadas

pelo Estado-Membro de origem” - obviamente que um sistema desta natureza aumenta o risco de cibercrime pelo que haveria de se apostar mais na segurança a estes níveis;

- Diminuição do tempo de acesso à informação fiscal por forma a evitar possíveis erros nas Declarações fiscais;
- Coordenação entre as autoridades do país de entrada de mercadorias e as autoridades do país de destino no que respeita ao cumprimento das obrigações fiscais bem como, o acompanhamento de mercadorias até ao país de destino;
- Identificação para efeitos de **IVA** do importador ou designação de um representante fiscal no Estado-Membro do país de destino;
- Cumprimento da obrigação de o importador apresentar no momento da importação, o número de identificação para efeitos de **IVA** do sujeito passivo para quem os bens serão enviados noutra Estado-Membro;
- Implementar um sistema de controlo fronteiriço automatizado e humano através de verificação da correspondência de guias de importação de mercadoria com a mercadoria a transportar. A monitorização em tempo real das mercadorias na passagem de fronteiras permite o cruzamento de informação automática entre Estados-membros
- Implementar o acesso automático do sujeito passivo e as suas atividades contidas nas bases de dados de outros Estados membros, reduzindo a necessidade de meios humanos envolvidos bem como um acesso mais vasto às interações relativas às entregas intracomunitárias de bens e às prestações de serviços para os quais o destinatário é sujeito passivo de imposto.
- Constituição de uma base de dados Europeia mais vasta e fiável mantendo-se sempre atualizada em harmonia com todos os Estados membros.
- Realização de visitas regulares realizadas pela Autoridade Tributária nos primeiros anos de vida das novas empresas.

Esta responsabilidade no combate à fraude fiscal deve ser repartida entre Estado e empresas na medida em que, as empresas devem ser pró-ativas na obtenção de informação e segurança por forma a impedir que, venham a ser acusados de fazerem parte de um sistema de fraude carrossel.

A adoção das medidas supra identificadas resultam numa ótica de ação de prevenção, dificultando e reduzindo a prática da fraude fiscal no **IVA**. Ao automatizar a troca de informações entre Estados Membros, os pedidos de informações deixam de ser utilizados, libertando assim meios humanos que, cada vez mais, se tornam necessários, por exemplo, na atualização da informação contida nas bases de dados, cuja veracidade, validade e qualidade é muito importante para o combate à fraude fiscal no **IVA**.

É de extrema importância no combate à fraude carrossel que, os mecanismos de cooperação administrativa sejam utilizados de forma mais intensiva, e que o sistema **VIES** funcione melhor ao nível da rapidez da disponibilização de informação e da qualidade e quantidade de informação.

Conclusões

A evolução da fraude carrossel é preocupante, porque a capacidade que as organizações fraudadoras têm de se transformar e arquitetar novas formas de contornar as Administrações Fiscais escapando às fraudes que praticam é cada vez mais inteligente.

Resumidamente, as organizações fraudadoras, aproveitam as fragilidades do sistema do **IVA** nomeadamente, da tributação no destino nas transações intracomunitárias, da fraca utilidade que o sistema **VIES** tem para os contribuintes e Administrações Fiscais, ao nível das suas capacidades técnicas, quantidade e qualidade de informação em termos do tempo que leva a disponibilizar as informações das transações intracomunitárias aos Estados Membros.

Uma vez que o impacto da fraude carrossel foi demasiado elevado nas receitas fiscais da União Europeia, em 2006 a Comissão da **UE** lançou um debate onde foram propostas duas medidas com vista a modificar o atual sistema do **IVA**. Pretendia-se por um lado, a substituição do atual modelo por um sistema de reverse charge de aplicação geral na **UE**, ou por um sistema de tributação na origem nas transações intracomunitárias, por outro a adoção de medidas que permitissem reforçar o modelo do **IVA** em vigor.

No entanto, as duas medidas propostas não foram avante pelo que os Estados Membros e a Comissão optaram por reforçar as capacidades do atual sistema do **IVA**, por forma a poder combater as organizações criminosas que o atacam.

Uma das primeiras medidas tomadas para reforçar a capacidade do atual sistema do **IVA** foi a diminuição do prazo de apresentação dos mapas recapitulativos, que passou de 3 meses para um mês. Note-se que, esse prazo apenas funciona para as empresas com periodicidade de envio mensal da declaração periódica. Já nas empresas cuja periodicidade de envio da declaração periódica é trimestral e o montante de transações intracomunitárias a incluir na declaração é inferior a € 100.000,00, bem como quando não tenham ultrapassado este montante nos quatro trimestres anteriores, o período que medeia a transações intracomunitária até à sua comunicação através da declaração recapitulativa pode chegar aos 3 meses.

Esta melhoria foi um passo muito importante no combate da fraude carrossel uma vez que, com a diminuição do prazo para um mês limita o tempo disponível para o *missing trader* desaparecer da transação de bens ou prestação e serviços.

Na comissão de dezembro de 2008 foi proposta a possibilidade de disponibilizar também o nome e o endereço do contribuinte. Desta forma é possível disponibilidade para os Estados membros e empresas uma maior qualidade e quantidade de informação sobre os operadores que efetuam as transações comunitárias.

Em junho de 2009 entrou em vigor a Diretiva 2009/69/CE que resolveu grande parte da fraude carrossel nas importações. Esta Diretiva veio definir as regras da isenção na importação, quando essa importação é seguida de uma entrega ou expedição intracomunitária de bens importados por um sujeito passivo noutra Estado-membro.

O Regulamento 1798/2003 do Conselho, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no **IVA**, foi reformulado em 2010, no sentido de acelerarem o intercâmbio de informações e cooperação administrativa entre Estados Membros. Este Regulamento permitiu aos Estados membros o acesso automatizado aos dados relacionados com a identificação de um sujeito passivo e às suas atividades contidas nas bases de dados e de outros Estados membros. O acesso automatizado, permite aceder a informações relacionadas com a identificação de um sujeito passivo e às suas atividades contidas nas bases de dados de outros Estados Membros.

Considera-se que esta medida de combate à fraude carrossel é muito relevante na medida em que, este acesso permite aceder a informações em tempo útil de forma a encontrar o *missing trader*, antes de este desaparecer com o **IVA** que subtraiu ao Estado.

Os Estados Membros, ao verem ameaçadas as suas receitas do **IVA**, reagiram sobretudo através da desconsideração da operação económica, de forma a evitar o reembolso e a conseqüente perda da receita. Outra medida que tomaram foi, a responsabilidade solidária dos adquirentes de produtos que façam parte de um esquema de fraude pelo pagamento do **IVA**, que o não entregou ao Estado. Desta forma, as empresas vêm os seus esquemas ameaçados e procuram ir para um país onde os controlos são menores.

A fraude carrossel é o tipo de fraude que tem mais impacto no desaparecimento das receitas do **IVA** e, por esse motivo a União Europeia reagiu através da implementação de diversas medidas preventivas, de deteção e combate à fraude.

No entanto, é importante frisar que, toda e qualquer medida colocada em prática pelos Estados Membros tem de respeitar os princípios nucleares pelos quais o **IVA** se rege, o princípio da neutralidade e o princípio da não discriminação fiscal.

Acreditamos que o caminho a seguir para um combate à fraude carrossel cada vez mais eficaz, passa por fortalecer a cooperação administrativa e troca de informação entre Estados Membros. Se as bases de dados dos Estados Membros se mantiverem atualizadas e com maior quantidade e melhor qualidade possível de informação, acerca dos sujeitos passivos registados no seu país, é possível o acesso em tempo útil à informação disponibilizada pelos outros Estados membros, e às movimentações e transações intracomunitárias que os sujeitos passivos realizam.

Além do combate à fraude carrossel, defendemos que a implementação das *Good Practices* no crescimento e “educação” das empresas. As empresas que implementam as *Good Practices* são empresas *Fair Traders*, ou seja, cumprem um padrão de boa prática cooperando no combate à fraude.

Orientações para futuras investigações

Pensamos que será interessante em futuras investigações, aprofundar o estudo do cibercrime no âmbito da fraude, já que é esta uma forma de evolução da fraude carrossel, utilizada para despistar as Administrações Fiscais, dificultando o acesso às informações das bases de dados utilizadas para troca de informações entre Estados-Membros.

As organizações criminosas que desenham estes esquemas são tão maleáveis e inteligentes que rapidamente se adaptam às alterações introduzidas nos sistemas fiscais, esquematizando novas fraudes com o objetivo de se apoderar descaradamente das receitas fiscais dos Estados.

Seria interessante estudar a forma de pensar e de atuar destas organizações, no sentido de se implementar medidas relevantes, dando tempo de os Estados reagirem, precavendo-se deste tipo de ataques às suas receitas fiscais.

Referencias bibliográficas

ANTUNES, Francisco – A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal no sistema legal português. **Publicação Verbo Jurídico (www.verbojuridico.com), Julho 2005.**

CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco – Lições de Fiscalidade. Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade interna. 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina, SA, Maio 2018

Crossen, Sijbren . Lessons from European Experience. American Tax Policy Institute, 2009

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu **relativa a medidas para modificar o sistema do IVA com vista a combater a fraude.** COM(2008).

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu. **Estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia.** COM(2008).

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu **sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal.**COM(2006).

DIRECTIVA 2009/69/CE do Conselho de 25 de Junho de 2009 que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que se refere à evasão fiscal ligada às importações.

DIRECTIVA 2008/117/CE do Conselho de 16 de Dezembro de 2008 que altera a Diretiva 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.

DIRECTIVA 2008/8/CE DO CONSELHO de 12 de Fevereiro de 2008 que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

DIRECTIVA 79/1071/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, que altera a Diretiva 76/308/CEE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de Direitos Aduaneiros.

DIRECTIVA 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros.

FONSECA, Pedro Miguel – **Criminalidade Tributária Organizada e Transnacional. O carrossel do IVA. Da atribuição de competência reservada à Investigação Criminal.** in Revista do Instituto Superior de Polícia Judiciária e Ciências Criminais. II Série – N.º 7. Coimbra: Coimbra Editora, Limitada.

GONZALEZ, Luís – **Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas.** Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales, S.A., Outubro 2008.

GUIMARÃES, Vasco – O Combate à Fraude Carrossel em IVA e a Jurisprudência do TJCE. In **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha Volume II.** Coimbra: Edições Almedina, SA, 2010

GUIMARÃES, Vasco – A fraude carrossel e a nota fiscal eletrônica brasileira. R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 7, Jul/Ago, 2009

LANÇA, Cidália – **A fraude no IVA: fraude carrossel e faturas falsas**. 2009. 19 diapositivos. Formação Contínua 2008/2009 do Centro de Estudos Judiciários. Acessível na DGCI

MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública - **Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2008. Relatório de atividades Desenvolvidas**.

MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública - **Combate à Fraude e Evasão Fiscais em 2009. Relatório de atividades Desenvolvidas**.

MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública – Secretaria dos Assuntos Fiscais. **Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal**.

NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal. 11ª ed. Coimbra: Edições Almedina, SA 2019

PALMA, Clotilde – **A proposta de Diretiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge**

PALMA, Clotilde – **O IVA E O MERCADO INTERNO Reflexões sobre o regime transitório**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998

PALMA, Clotilde – Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado Angolano. Lisboa: Edições Almedina, Outubro 2019.

PEREIRA, Manuel – **Fiscalidade**. 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina, SA, Setembro 2018.

PINTO, Miguel – **A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos**. Lisboa: Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal

PINTO, Miguel – Fraude ao IVA – Um Imposto na Encruzilhada. in **Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto**. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2008.

PINTO, Miguel – Contributos da Jurisprudência Comunitária para a Luta contra a Fraude ao IVA. In **Estudos em memória de Teresa Lemos**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007

PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada – Direito Fiscal 5ª ed. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2012

PROPOSTA de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de facturação**

PROPOSTA de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE **no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude**. COM(2009).

PROPOSTA de Regulamento do Conselho **relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado**. COM(2009).

PROPOSTA de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. 2008/0058 (CNS). COM(2008)

PROPOSTA de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 **com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. 2008/0059 (CNS). COM(2008).

PROPOSTA de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE do Conselho **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras**. COM(2008).

RAFAEL, Maria Cristina Santos – **Dissertação de mestrado “Fraude Carrossel – Métodos de combate”**. ISCAL, Setembro 2011. <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/2441> [última consulta 18.01.2021]

RELATÓRIO da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu **sobre a aplicação do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do conselho relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.**

REGULAMENTO (UE) n.º 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.**

REGULAMENTO (CE) n.º 37/2009 do Conselho de 16 de Dezembro de 2008 que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 **relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias.**

REGULAMENTO (CE) n.º 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) n.º 218/92.**

REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL – **Artigos, comentários de jurisprudência, recensões, crónica de atualidade.** IDEFF Ano 7, Número 1 – Primavera. Coimbra: Edições Almedina, SA, Junho 2014 - Ponto de situação dos trabalhos na União Europeia e na OCDE – Principais iniciativas do trimestre, por A. Brigas Afonso e Clotilde Palma P.285.

REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL – **Artigos, comentários de jurisprudência, recensões, crónica de atualidade.** IDEFF Ano 7, Número 3 – Outono. Coimbra: Edições Almedina, SA, Abril 2015. - Ponto de situação dos trabalhos na União Europeia e na OCDE – Principais iniciativas do trimestre, por A. Brigas Afonso, Clotilde Palma e Manuel Faustino. P.277 a 285.

SANTOS, António Carlos – Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: nem tudo o que luz é ouro. in **Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto.** Coimbra: Edições Almedina, SA, 2008.

VASQUES, Sérgio – **Manual de Direito Fiscal.** 2ª Edição Coimbra: Edições Almeida, SA, 2018.

XAVIER, Alberto – **Direito Tributário Internacional.** 2ª Edição Coimbra: Edições Almedina, 2020.