

**O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS NO
CONTEXTO DAS TRANSACÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS: ANÁLISE DA
JURISPRUDÊNCIA DO TJCE NO CASO KITTEL**

Joana Fidalgo Vaz Reis Silva

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Orientador: Américo Fernando Brás Carlos, Prof. Auxiliar Convidado,
ISCTE *Business School*, Departamento de Contabilidade

Abril, 2011

Joana Fidalgo Vaz Reis Silva

**O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS NO CONTEXTO
DAS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS: ANÁLISE DA
JURISPRUDÊNCIA DO TJCE NO CASO KITTEL**

Dissertação de Mestrado apresentada ao ISCTE *Business School* para
obtenção do grau de Mestre em Contabilidade

Abril, 2011

Uma viagem de mil milhas começa com um passo.

Lao Tse

A parte que ignoramos é muito maior que tudo quanto sabemos.

Platão

AGRADECIMENTOS

Encarando esta dissertação como o primeiro passo dado no sentido de uma vida profissional futura, não poderia deixar de agradecer a ajuda, dedicação e empenho de todas as pessoas com que lidei no decorrer deste período e que, de alguma forma, contribuíram para levar esta experiência a *bom porto*.

Em primeiro lugar gostaria de deixar um agradecimento muito especial ao Prof. Américo Brás Carlos, não só por aceitar prontamente este desafio, mas também pelos conselhos e orientação nesta fase crucial de crescimento pessoal e profissional, assim como pela paciência, compreensão e incentivo no decorrer deste trabalho.

Ao Prof. Paulo Seguro um muito obrigado, não só pela amizade e disponibilidade, mas também por fomentar em mim o gosto pela Fiscalidade.

Um muito obrigado aos familiares e amigos que me acolheram em Lisboa: Isaac, Sandra, Iva, Luís, Carolina, Beatriz e Clárisse, assim como um abraço muito especial ao meu querido Miguel Silva, por toda a força e inspiração que me transmitiu nesta caminhada.

Gostaria de deixar também um sincero agradecimento aos meus pais, fundamentais para que esta experiência corresse da melhor forma possível, pelo apoio incondicional, compreensão e amizade, tanto nos momentos bons como nos menos bons.

Por último, mas não menos importante, um agradecimento ao meu namorado, Tiago Gonçalves, pelos momentos em que estive ausente... Um sincero obrigado pelo apoio, compreensão, conselhos e, sobretudo, pela grande amizade.

A todos o meu mais sincero Bem-Haja!

RESUMO

Com o fim do controlo físico na circulação intracomunitária de mercadorias, e tendo em conta o período de crise económico-financeira que afecta particularmente a UE, surgem esquemas fraudulentos de dedução do IVA no comércio intracomunitário, sendo a fraude “carrossel” um dos que assume maior destaque.

Tendo em conta que o IVA é dos impostos com maior peso na produção de receita fiscal de um país, os esquemas de fuga tributária conduzem não só a perdas significativas de receitas estatais mas também ao agravamento das obrigações e consequentes custos para operadores honestos e distorção da concorrência, questão que assume maior importância dada a vulnerabilidade dos países da UE face à crise.

Assim, propomo-nos conhecer as medidas de prevenção e esforços conjuntos empreendidos pelos Estados-Membros e restantes entidades responsáveis, explorando a implementação do *reverse-charge* como forma de combater a fraude do operador fictício.

PALAVRAS-CHAVE: Evasão Fiscal, Elisão Fiscal, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Transacções Intracomunitárias.

JEL CLASSIFICATION SYSTEM: E62, H26.

ABSTRACT

With the end of physical control in intra-Community movement of goods, and passing through a period of economic and financial crisis affecting particularly the EU, fraud schemes appear to abusively deduct VAT in intra-Community trade, mainly “carousel” fraud.

VAT is one of the most important taxes for the tax revenue of a country, therefore fraud schemes not only lead to significant loss of state revenues but also increase the obligations and related costs for honest traders and distortion of competition. This subject is very important given the vulnerability of the EU countries to the crisis.

We will try to understand the preventive measures and efforts undertaken by Member States and other entities, exploring the implementation of the reverse-charge as a solution to combat missing trader fraud.

KEY-WORDS: Tax Evasion, Tax Avoidance, Value Added Tax, Intra-Community Transactions.

JEL CLASSIFICATION SYSTEM: E62, H26.

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE FIGURAS	v
GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS	vi
INTRODUÇÃO	viii
1. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)	1
1.1 CARACTERIZAÇÃO DO IMPOSTO.....	1
1.2 AS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS	7
1.3 LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR	11
2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO IVA.....	13
2.1 O PESO NAS RECEITAS FISCAIS DO ESTADO PORTUGUÊS	13
2.2 A CONTRIBUIÇÃO DO ESTADO PARA A UE	16
3. ELISÃO E EVASÃO FISCAIS EM MATÉRIA DE IVA	18
3.1 IMPACTO NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS	18
3.2 MECANISMOS DE PREVENÇÃO	22
3.3 O SISTEMA DO REVERSE-CHARGE E A FRAUDE “CARROSSEL”	27
4. O CASO KITTEL	33
4.1 APRESENTAÇÃO.....	33
4.2 ANÁLISE DO CASO.....	35
5. A COBRANÇA DO IVA NO COMÉRCIO ELECTRÓNICO.....	39
CONCLUSÃO.....	42
BIBLIOGRAFIA	45

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Exemplo prático de apuramento do IVA no circuito económico de um bem ...	6
Figura 2: Esquema do processo de apuramento do IVA.....	7
Figura 3: Receitas fiscais do Estado, execução orçamental em Milhões de Euros	14
Figura 4: Receitas Fiscais, Portugal (milhões de euros)	15
Figura 5: Receitas do IVA, Portugal (milhões de euros)	15
Figura 6: Esquema exemplificativo de uma Fraude “Carrossel”	19
Figura 7: Evasão no IVA, em percentagem do total de receitas esperadas.....	21
Figura 8: Actual Modelo IVA vs Modelo IVA <i>Reverse-charge</i>	30
Figura 9: Esquema fraudulento onde se insere a empresa Recolta.....	34
Figura 10: Cronologia dos Processos C439/04 e C440/04.....	35

GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS

AICB	Aquisição Intracomunitária de Bens
CE	Comunidade Europeia
CECA	Comunidade Europeia do Carvão e do Aço
CEE	Comunidade Económica Europeia
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGCI	Direcção-Geral dos Impostos
EURATOM	<i>European Atomic Energy Community</i>
EUROCANET	<i>European Carousel Network</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
OLAF	Organismo Europeu de Luta Antifraude
PEC	Programa de Estabilidade e Crescimento
PIB	Produto Interno Bruto
RGIT	Regime Geral das Infracções Tributárias
RITI	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

TICB	Transmissão Intracomunitária de Bens
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
UE	União Europeia
VAT	<i>Value Addex Tax</i>
VIÉS	<i>VAT Information Exchange System</i>

INTRODUÇÃO

A abolição de fronteiras físicas na UE contribuiu para o aumento significativo da circulação de pessoas, mercadorias, serviços e capitais. No entanto, num contexto de crise económico-financeira a UE foi confrontada com um agravamento expressivo da economia paralela, verificando-se esquemas cada vez mais complexos de fraude e evasão fiscal.

Sendo um dos impostos que mais contribui na produção da receita fiscal, compreender o encadeamento dos esquemas fraudulentos mais utilizados na fraude ao IVA e o seu efectivo impacto na economia dos Estados-Membros, é de facto uma temática seriamente actual, cuja análise é bastante pertinente.

Neste sentido, no primeiro capítulo procura-se conhecer a origem do sistema do IVA, o funcionamento do regime transitório e compreender a importância efectiva deste imposto na economia de um país.

No segundo capítulo propomo-nos analisar o impacto da crise económico-financeira na UE e perceber em que medida o IVA pode contribuir para o aumento das receitas fiscais de um país, tentando compreender se é efectivamente viável apostar no aumento das taxas do referido imposto.

No capítulo seguinte iremos conhecer a forma de funcionamento da fraude “carrossel” e analisar os mecanismos de prevenção existentes entre Estados-Membros para fazer frente a este tipo de fraude, assim como estudar a implementação do princípio do *reverse-charge* como possível solução para o controlo da fraude do operador fictício.

O quarto capítulo pretende dar a conhecer dois casos reais de fraude “carrossel” no comércio intracomunitário, efectuando um breve paralelismo entre as principais características deste tipo de fraude, a jurisprudência do TJCE e os principais conceitos abordados ao longo dos capítulos anteriores.

Numa altura em que o comércio nacional e intracomunitário opera cada vez mais através das novas tecnologias, como a *internet*, é pertinente concluir o trabalho com

uma análise sumária ao esquema de cobrança do IVA no comércio electrónico, identificando eventuais áreas de investigação futura.

1. O IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO IMPOSTO

Tendo em conta que vivemos inseridos num contexto de sociedade é da competência do Estado assegurar à comunidade a satisfação das suas necessidades colectivas, assim como uma justa distribuição dos rendimentos e da riqueza (art. 103.º, n.º 1 da CRP). Para a prossecução destes objectivos o Estado procura financiamento através de receitas públicas, das quais são exemplo os impostos.

Brás Carlos (2008) reconhece outras finalidades dos impostos fora do âmbito fiscal, nomeadamente a sua capacidade para estimular/conter o consumo ou o investimento, contribuindo positivamente para o *combate ao desemprego ou à estagnação económica, bem como para o controlo da inflação e para o equilíbrio da balança de pagamentos* (Brás Carlos, 2008:31). Uma vez que o IVA não é solidário em períodos de desaceleração económica (Craig *et al*, 1993), esta questão assume maior importância dado o actual contexto de crise económico-financeira que Portugal atravessa desde 2008 e que provocou, segundo Almeida *et al* (2009), sérias implicações no défice orçamental português e no aumento do rácio de dívida pública.

O IVA surgiu pela primeira vez na Europa em 1954, em França, e foi introduzido na CEE, actual UE¹, em 1967. Só em 1970 este imposto se tornou um recurso próprio das comunidades, embora alguns países europeus já gozassem de um imposto sobre o volume de transacções para cada etapa do ciclo de produção de um bem ou serviço (Price e Porcano, 1992; European Commission, 2010).

Em termos práticos, o IVA traduz-se num imposto geral sobre o consumo adoptado pela então CE para tributar as transacções de bens e serviços (Lima, 1998). Assume um carácter plurifásico e não tem efeitos cumulativos, operando segundo o método do crédito de imposto (Santos *et al*, 2007). Este sistema de créditos tributários, de acordo

¹ Composta por: Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, República Checa, Dinamarca, Estónia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Irlanda, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Países Baixos, Polónia, Portugal, Roménia, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Suécia e Reino Unido.

com Craig *et al* (1993), evita a questão da dupla tributação e assegura que o imposto é suportado apenas pelo consumidor final.

Este imposto incide sobre a contribuição económica de uma empresa, ou o valor acrescentado ao bem ou serviço em cada fase de produção, distribuição ou venda a retalho. Pode ser determinado pelo resultado da diferença entre o IVA sobre as vendas e o IVA suportado nas compras da empresa, sendo este o método de cálculo do IVA exigido pela UE (Price e Porcano, 1992).

Também Godwin (1993) refere que a actuação do imposto tem por base a realização de transacções de bens e serviços, tendo sido criado como alternativa aos impostos em cascata, de carácter cumulativo. Note-se que apesar do sistema fiscal português não contemplar impostos juridicamente regressivos, alguns autores são da opinião que o IVA tem um carácter economicamente regressivo, não só porque é suportado na totalidade pelo consumidor mas também porque existem taxas diferentes que variam consoante o bem ou serviço.

Price e Porcano (1992) afirmam que a popularidade do IVA resulta do facto do consumidor não saber o montante de imposto efectivo que está a pagar aquando da aquisição de um bem ou serviço, permitindo ao governo aumentar as suas receitas com pouca resistência por parte do próprio consumidor. No entanto, os supracitados autores reconhecem grande utilidade neste imposto, considerando-o como um tributo que não afecta o lucro das empresas e permite obter receitas consideráveis com taxas relativamente baixas, sendo um incentivo à poupança que pode ajudar a dar resposta à problemática questão do endividamento face ao exterior. De todos os impostos indirectos (baseados no consumo) o IVA é, de facto, o mais comum segundo Craig *et al* (1993).

Em 2007 a International VAT Association reconheceu que a aplicação do imposto em todas as etapas do circuito económico aliado ao facto de não provocar distorções de concorrência no comércio internacional fez com que este imposto fosse adoptado não só pela UE mas também por um número significativo de países não comunitários. De facto, o FMI estimava que em meados do ano 2000 cerca de 118 países tivessem

assumido um imposto semelhante ao IVA, à excepção dos EUA que continuava a ser o único país da OCDE sem um sistema de IVA (International VAT Association, 2007).

Para Anderson (1994) os impostos sobre o consumo assentam em três princípios fundamentais: equidade (tratam de forma igual indivíduos com situação económica semelhante mas têm em conta diferentes realidades económicas), eficiência económica e viabilidade administrativa (são facilmente postos em prática pelo governo e cumpridos de forma simples pelos contribuintes). Segundo Craig *et al* (1993), o planeamento tributário a nível da UE deveria caminhar no sentido de minimizar as taxas de imposto efectivo, uma vez que para além de aumentar as receitas públicas, a política fiscal deve ter em vista a satisfação das necessidades sociais, económicas e políticas do país (Price e Porcano, 1992). Com as actuais taxas, os referidos autores chegam a colocar em questão se o IVA será realmente capaz de dar uma resposta satisfatória aos problemas económicos e orçamentais dos países.

Alguns autores tecem duras críticas a este tipo de impostos considerando que assumem um carácter economicamente regressivo, uma vez que as taxas são fixas e não é tido em conta a situação económica dos contribuintes. Consequentemente, indivíduos com baixo rendimento são taxados com um “peso” maior do que indivíduos que tenham um rendimento superior. Por esta razão, alguns autores consideram que acaba por favorecer os mais ricos, que têm mais recursos para poupar e investir (Anderson, 1994).

No entanto, a maioria dos autores é da opinião que como os impostos indirectos incidem sobre o consumo e os directos sobre o rendimento (Craig *et al*, 1993) para o contribuinte os impostos com base no consumo são mais justos no longo prazo, tendo em conta que são proporcionais ao poder de compra de cada consumidor, o que não acontece com os impostos baseados no rendimento (Anderson, 1994). A este respeito, Price e Porcano (1992) consideram que como o IVA é suportado na totalidade pelo consumidor final, quanto maior for o consumo maior será, consequentemente, a carga tributária.

Em suma, quando tratamos de impostos sobre o consumo o rendimento só é taxado se for “gasto” no acto de consumir. Por esse motivo, alguns autores defendem que um maior poder de consumo pode ser sinónimo de capacidade acrescida para pagar

impostos. De forma análoga, consideram que as poupanças também representam por si só uma capacidade acrescida no poder de consumo, sendo taxadas em sede de tributação do rendimento quando recebidas ou ganhas (Anderson, 1994).

De acordo com o art. 4.º, n.º 1 do CIVA (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010a), as prestações de serviços correspondem a *operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens*. Salvaguardando as devidas excepções relativamente ao local onde se consideram, é necessário ter em conta duas situações distintas: se o adquirente for um sujeito passivo de IVA (ou um não sujeito passivo que esteja registado para efeitos do imposto) a tributação é feita no lugar da sua sede, estabelecimento estável ou, na falta dos anteriores, o seu domicílio fiscal (art. 6.º, n.º 6, alínea a). Se quem adquire o serviço não for um sujeito passivo de IVA as operações, de forma análoga, localizam-se segundo o mesmo princípio mas na sede do prestador de serviços (art. 6.º, n.º 6. alínea b).

No que respeita às transmissões de bens (*transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade* - art. 3.º, n.º 1) estas localizam-se, regra geral, no local de início de transporte ou da colocação à disposição do bem (art. 6.º, n.º 1.).

Partindo do pressuposto que o IVA incide sobre todas as operações realizadas em território nacional (art. 1.º, alínea a), torna-se pertinente esclarecer alguns conceitos fundamentais: “território nacional” abrange o *território português, tal como é definido pelo artigo 5.º da Constituição da República Portuguesa*; por “comunidade e território da comunidade” compreende-se o *conjunto dos territórios nacionais dos Estados membros, tal como são definidos no artigo 299.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia* (Assembleia da República, 1976). Por “país terceiro” entende-se um país não pertencente à Comunidade ou pertencente ao território de alguns Estados-Membros; enquanto a expressão “território terceiro” corresponde a alguns territórios dos Estados-Membros que por excepção são tratados como países terceiros. Relativamente ao conceito de “transporte intracomunitário de bens” refere-se ao *transporte de bens cujos lugares de partida e de chegada se situem no território de Estados-Membros diferentes* (art. 4.º).

O art. 2.º do CIVA (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010a) esclarece, de forma clara, sobre quem recai a obrigação de pagar o imposto, ou seja, o sujeito passivo:

- Pessoas singulares ou colectivas que exerçam uma actividade económica de forma independente e com carácter de habitualidade ou que pratiquem uma só operação tributável mas sem carácter de habitualidade;
- Pessoas singulares ou colectivas que realizem uma operação tributável sujeita a IRS ou IRC;
- Pessoas singulares ou colectivas que realizem importações de bens (correspondentes à *entrada em território nacional: de 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 e bens procedentes de territórios terceiros e que se encontrem em livre prática* – art. 5.º do CIVA, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010a) ou que efectuem transacções intracomunitárias (AICB e TICB);
- Pessoas singulares ou colectivas que mencionem indevidamente IVA numa factura ou em documento equivalente;
- Adquirentes dos serviços mencionados nos números 11, 13, 16, 17, alínea b, e 19 do artigo 6.º se os prestadores não tiverem sede, estabelecimento estável ou domicílio situado em território nacional.

Como se vê, o sujeito passivo é, regra geral, o alienante ou prestador de serviços, embora nalguns casos de prestação de serviços o sujeito passivo seja o adquirente.

Tendo em conta que o IVA é recolhido em todas as fases do ciclo de produção e distribuição de um bem ou serviço (Craig *et al*, 1993), Lima (1998) chama a atenção para o facto de que o número de intermediários não altera, regra geral, a carga fiscal relativamente ao mesmo uma vez que é permitido aos intermediários fazer a dedução do imposto suportado nas aquisições efectuadas, conforme o exemplo seguinte.

O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS NO CONTEXTO DAS TRANSACÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS

	COMPRAS (1)	VENDAS (2)	TAXA (3)	IVA		
				Liquidado nas Vendas (4) = (3) x (2)	Suportado nas compras (5) = (3) x (1)	A entregar ao Estado (6) = (4) - (5)
Fornecedor de MP	-	100	23%	23	-	23
Produtor	100	500	23%	115	23	92
Grossista	500	600	23%	138	115	23
Retalhista	600	800	23%	184	138	46
IVA Recebido pelo Estado						184

Figura 1: Exemplo prático de apuramento do IVA no circuito económico de um bem

Fonte: Adaptado de Lima (1998)

Através do esquema seguinte podemos verificar que o apuramento do imposto se faz tendo em conta: o IVA liquidado em operações activas efectuadas pelo sujeito passivo e operações passivas em que se aplicou o método do *reverse-charge* (ou de autoliquidação, que será explicado à frente); o IVA que foi suportado e deduzido nas operações passivas efectuadas pelo sujeito passivo; todas as regularizações a nível da liquidação ou dedução do imposto (omissões, devoluções, erros, correcções de *pró rata*) e os reportes do crédito de imposto relativo ao período anterior. Considerando todos estes elementos, apuramos efectivamente o IVA: se o resultado for superior a 0 significa que o sujeito passivo tem IVA a entregar ao Estado enquanto que, de forma análoga, se o resultado for inferior a 0 resulta um crédito de imposto a recuperar.

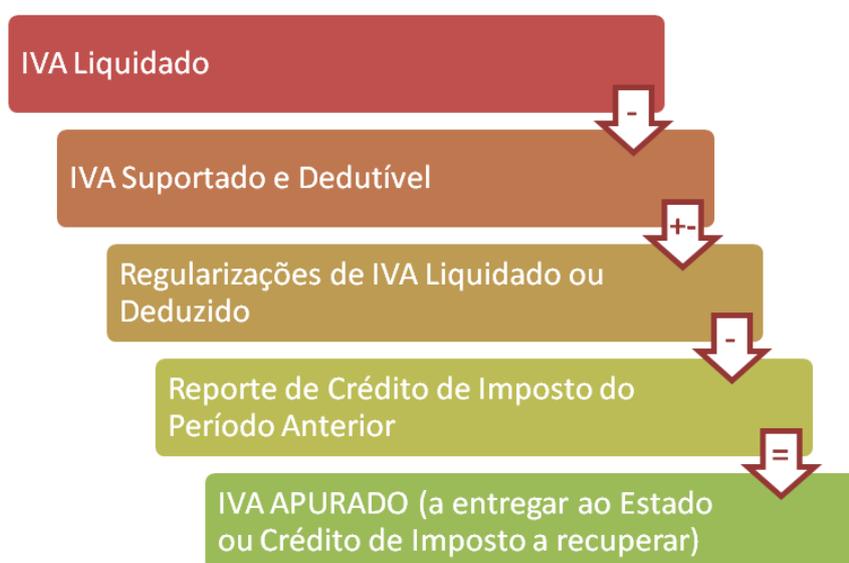


Figura 2: Esquema do processo de apuramento do IVA

Fonte: Elaboração Própria

1.2 AS TRANSACÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

O primeiro passo no sentido de abolir tarifas e taxas aduaneiras teve origem no Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), assinado em 1947 em Genebra, que mais tarde viria a dar origem à Organização Mundial do Comércio.

Relativamente à política fiscal da UE distinguimos duas esferas de acção: a fiscalidade directa, cuja responsabilidade recai apenas sobre os Estados-Membros, sem prejuízo de directivas comunitárias sobre alguns aspectos específicos e a fiscalidade indirecta que está associada à livre circulação de mercadorias e prestação de serviços (CE, 2007b).

De acordo com o Tratado de Roma (que deu origem à CEE) os fundamentos da UE assentam na livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, assim como no incentivo ao estabelecimento de empresas em países do território da comunidade (CE, 2007c). O intuito principal da integração económica dos Estados-Membros, em 1992, seria criar um mercado único económico capaz de competir com o mercado a nível mundial. Como as barreiras comerciais são praticamente eliminadas, ponderações relativas a matéria fiscal assumem um papel de destaque na vida das empresas (Craig *et*

al, 1993), pelo que a actuação da UE tem sido no sentido de harmonizar a tributação indirecta (Lima, 1998).

De facto, tendo em conta os custos administrativos que o IVA implica para as empresas da UE, actuar no sentido de reduzir este tipo de custos iria contribuir para aumentar a competitividade do tecido empresarial da UE. Neste sentido foi aprovado em 2007 o Programa de Acção da Comissão, pelo Conselho Europeu, que conduz a UE para a redução de encargos administrativos até 2012, inclusive em matéria de IVA (European Commission, 2010).

Segundo Craig *et al* (1993) muitas empresas multinacionais mostraram interesse em expandir o seu negócio para a UE, principalmente desde que esta assumiu uma posição sólida como entidade económica a nível mundial. Note-se que no caso de Portugal as transacções efectuadas para fora do país têm como principal destino países da UE, representando o mercado comunitário cerca de 80% do total de transacções efectuadas com o exterior, entre 1993 e 2009 (INE, 2010).

A International VAT Association (2007), corroborando o estudo de Lima (1998), refere que em 1967 o Conselho de Ministros da CEE aprovou duas directivas que impunham aos Estados-Membros um modelo comum de IVA: o objectivo da Primeira Directiva seria promover a harmonização de uma forma progressiva, uma vez que as alterações na estrutura fiscal de cada Estado-Membro seriam bastante complexas. Neste sentido, numa primeira fase optou-se por eliminar os impostos cumulativos e adoptar um sistema comum de IVA capaz de assegurar neutralidade concorrencial entre os Estados-Membros, enquanto o passo seguinte seria a efectiva abolição das fronteiras fiscais. Na Segunda Directiva, de cariz mais prático, constava a estrutura e formas de aplicação do sistema comum de IVA.

No contexto de abolição de fronteiras físicas entre os Estados-Membros supramencionado, a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, apelidada como Sexta Directiva, veio regulamentar um sistema comum de impostos capaz de substituir o controlo fiscal de operações comunitárias nas fronteiras de cada país, estabelecendo uma base tributável uniforme capaz de garantir a igualdade no tratamento de transacções similares nos diferentes Estados-Membros, para que estes

contribuíssem de forma equitativa para o financiamento da comunidade, em suma, veio dar continuidade ao processo iniciado pela Primeira e Segunda Directivas (Lima, 1998).

De facto, Lima (1998) afirma que a Sexta Directiva tornou o IVA no primeiro imposto a funcionar de forma harmonizada entre os Estados-Membros.

No entanto, Craig *et al* (1993) relembram que apesar de existir uma integração económica a nível da UE, de facto os Estados-Membros gozam de leis fiscais e taxas diferentes. Os autores vão mais longe ao afirmar que no futuro a harmonização continuará a ser bastante improvável, dado a aprovação de alterações em matéria fiscal exigir unanimidade de voto.

A criação do mercado único implicou a eliminação de barreiras fiscais, neste sentido, para minimizar o impacto da integração de determinados sectores nos normativos do mercado interno, o Conselho implementou um regime transitório até 30 de Junho de 1999, permitindo aos estabelecimentos cuja venda de produtos estava isenta de imposto que continuassem a vender determinada quantidade/valor de produtos ainda com a referida isenção (CE, 2007d).

A harmonização total dos Estados-Membros em matéria fiscal deveria partir do princípio que o IVA sobre os bens e serviços fosse tributado no país de origem, ou seja, a tributação seria feita à semelhança dos bens produzidos e consumidos internamente nesse mesmo país, de acordo com a International Vat Association (2007), que veio consolidar a tese de Santos (1998). Dada a complexidade referida anteriormente de abolir totalmente as fronteiras fiscais entre os Estados-Membros, em 1989 o Conselho ECOFIN implementou o denominado regime transitório (que vigora até à data) o qual impõe que, em regra, a tributação seja feita no país de destino, pelo adquirente (Lima, 1998).

Aplicando o regime de tributação no destino, as receitas provenientes do IVA são conduzidas para os cofres do Estado-Membro onde o bem ou serviço é efectivamente consumido, estando a sua tributação sujeita às respectivas taxas e isenções do referido país (European Commission, 2010).

De acordo com a Comissão Europeia (2004), a própria estrutura deste sistema de isenção torna-o vulnerável a fraudes intracomunitárias, nomeadamente a denominada fraude “carrossel”, porque as mercadorias circulam sem serem tributadas. Neste sentido, esta entidade considera imprescindível que *os instrumentos comunitários de cooperação administrativa sejam utilizados da forma mais eficaz possível*, aliados a um bom funcionamento das estruturas nacionais de controlo.

Apesar desta forma de tributação ter sido inicialmente assumida como transitória, a adopção do princípio de tributação na origem ainda não foi consumada porque: seria necessário haver uniformidade nas taxas de aplicação do IVA entre os Estados-Membros, para evitar que os consumidores escolham o país onde efectuem a compra de acordo com as taxas mais convenientes, e teria de ser implementado um sistema de compensação capaz de garantir que as receitas do imposto beneficiassem também o Estado-Membro de consumo (European Commission, 2010).

Neste sentido, Lima (1998:7) considera que as medidas fiscais em matéria de comércio intracomunitário *constituem apenas uma tímida contribuição para o objectivo da realização do mercado interno comunitário na medida em que, não se pondo em causa a continuação da aplicação do princípio de tributação no país de destino, as novas regras de tributação das trocas intracomunitárias limitaram-se, na prática, a suprimir os controlos alfandegários associados à passagem dos bens pelas fronteiras dos Estados-Membros*.

De facto este autor é da opinião que o sistema de tributação no destino implica que os bens ou serviços sejam exportados livres de imposto, sendo necessário devolver ao exportador o imposto que este suportou na aquisição do respectivo bem ou serviço. De forma análoga, a referida mercadoria ao dar entrada no país importador tem de ser tributada da mesma forma como o são as mercadorias fabricadas nesse próprio país (Lima, 1998).

Os países membros decidiram aplicar IVA sobre todos os bens e serviços com origem na UE, independentemente do local de consumo. Quando falamos de AICB e TICB devemos ter em conta que estamos a lidar simultaneamente com uma aquisição intracomunitária de bens - tributável, e uma transmissão de bens - isenta de IVA. Note-

se que a tributação do imposto ocorre sempre no destino (Lima, 1998), sendo o IVA liquidado no momento em que o sujeito passivo adquire o bem.

1.3 LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Tendo em conta que os objectivos e imperativos nacionais diferem entre Estados-Membros faz sentido que exista autonomia na concepção dos sistemas nacionais de fiscalidade directa. No entanto, é necessário ter em conta que disposições fiscais baseadas somente num contexto interno é provável que venham a suscitar incongruências quando transpostas para um contexto de mercado único (CE, 2007a).

Como já foi referido anteriormente, embora seja difícil a implementação de um normativo fiscal comum a todos os Estados-Membros, Craig *et al* (1993) indicam que a regulamentação em termos de IVA obedece efectivamente a disposições comunitárias, embora cada país tenha autonomia no que concerne às taxas a aplicar (a maioria dos Estados-Membros tem, pelo menos, duas categorias distintas) e à selecção dos bens e serviços a tributar a taxas reduzidas ou que não estão sujeitos a imposto.

No entanto, o tratamento das operações intracomunitárias de forma heterogénea em matéria do IVA é efectivamente um obstáculo ao bom funcionamento do mercado único (European Commission, 2010).

Uma das condições impostas pela CEE para permitir a adesão de Portugal foi que este adoptasse o sistema comum de IVA já em vigor entre os Estados-Membros. Em consequência, Portugal viu-se obrigado a redigir o CIVA (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010a) como um documento de suporte à aplicação deste novo sistema de imposto (Lima, 1998), consubstanciado por leis e decretos-lei.

Ao longo dos anos foi sendo necessário reflectir no CIVA (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010a) alterações que surgiram a nível da administração tributária, assim como práticas e procedimentos administrativos novos. De entre as alterações introduzidas no CIVA desde a sua entrada em vigor, destacamos agora a fomentada pelo artigo 91.º da Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro (vulgo OE para

2008). Este preceito veio contemplar uma alteração substancial do CIVA e do RITI (Decreto-Lei N.º 102/2008, de 20 de Junho, Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010d), tendo sido efectuados ajustamentos respeitantes a medidas anti-abuso, alteração das listas I e II anexas ao CIVA e sido tomadas determinadas medidas para ir ao encontro do direito e jurisprudência comunitárias.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO IVA

2.1 O PESO NAS RECEITAS FISCAIS DO ESTADO PORTUGUÊS

Por serem economias bastante expostas ao comércio mundial e dependentes do sector financeiro, tem sido particularmente difícil para os países europeus lidar com a crise internacional que se faz sentir desde 2008. De facto, os contornos que esta crise económica assumiu a nível mundial apenas se comparam à Grande Depressão de 1930 (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

Neste contexto, a contribuição do IVA no total de receitas dos Estados-Membros tem sido fundamental, assumindo indubitavelmente um papel de destaque no conjunto dos impostos (European Commission, 2010). De facto, a produtividade financeira do IVA ao longo dos anos tem vindo a demonstrar uma evolução bastante positiva. Segundo o rácio entre as receitas fiscais do IVA e a percentagem do PIB p.m.², de uma média de 6% no início da década de 90 este imposto passou a corresponder a 8% do PIB na década seguinte (Santos *et al*, 2007).

Em Portugal o IVA *representava, em 1995, 7,1% do PIB, passando para 8,8% em 2007. O IVA é, durante este período, o imposto mais importante, em termos de produção de receita fiscal* (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a:11). Devido à crise económico-financeira, no primeiro semestre de 2009 houve uma quebra acentuada (-25,2%) deste imposto (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

Tendo presente o incremento na taxa normal, o crescimento da sua receita atingiu a taxa média anual nominal de 7,4%, entre 1995 e 2009 (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a:11). Desta forma, apesar de ser evidente que o aumento da taxa contribui para o aumento das receitas, o Banco de Portugal alerta que o *aumento das receitas fiscais estruturais de 1986 a 2008 foi explicado não apenas por medidas discricionárias, mas também por algumas tendências estruturais* (Almeida *et al*,

² Preços de mercado.

2009:20), nomeadamente a mutação dos próprios padrões de consumo, o que implicou a revisão dos bens e serviços tributados de acordo com a taxa normal.

	RECEITAS FISCAIS				
	Total	Impostos directos		Impostos indirectos	
		Total	Total	Total	IVA
1988	6.552,7	2.091,2	4.461,5	1.988,8	2.472,7
1989	8.086,2	3.010,8	5.075,4	2.389,9	2.685,4
1995	16.943,7	6.602,1	10.341,6	5.611,5	4.730,1
1996	18.213,1	7.602,7	10.610,4	5.641,4	4.969,0
2004	28.382,4	11.307,9	17.074,5	10.340,7	6.733,8
2005	30.435,7	11.519,2	18.916,5	11.671,6	7.244,9
2006	32.626,7	12.610,5	20.016,2	12.401,1	7.615,1
2007	35.638,3	14.763,1	20.875,2	13.196,4	7.678,8
2008	35.596,3	15.305,3	20.291,0	13.427,5	6.863,5
2009	30.653,0	13.489,4	17.163,6	10.883,4	6.280,2

Figura 3: Receitas fiscais do Estado, execução orçamental em Milhões de Euros
Fonte: Pordata (2011)

Tendo em conta que a recessão da economia mundial atingiu o auge em 2009, a Proposta de Lei do OE para 2011 procurou actuar no sentido de reforçar *a capacidade de financiamento do Estado com o objectivo de garantir o cumprimento das metas de redução do défice assumidas pelo Estado português no PEC*. Uma vez que o seu impacto é visível no curto prazo, o consequente aumento do IVA é inevitável para o reforço da receita fiscal portuguesa (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010c:72).

Assim, a taxa normal do IVA será alterada de 21% para 23%, efectuando-se simultaneamente uma revisão dos bens e serviços constantes nas listas I e II anexas ao CIVA (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010a), relativos à tributação a taxa reduzida (6%) e intermédia (13%) (Lei N.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, Orçamento do Estado para 2011).

Considerando o aumento de 2% na taxa normal do IVA e de 1% nas taxas reduzida e intermédia, aliado à evolução prevista da actividade económica e às medidas legislativas tomadas no seguimento do Despacho Normativo n.º 53/2005 de 15 de Dezembro, de acordo com a Proposta de Lei do OE para 2011 antevê-se que *a receita do IVA possa*

ascender a 13.350 milhões de euros, representando um acréscimo de 9,9% relativamente à estimativa de execução para 2010 (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010c:120), como podemos verificar nas figuras subsequentes.

	2009 (Real)	2010 (Estimativa)	2011 (Orçamento)	Variação 2011/2010
Impostos Directos	13.489,4	13.463,9	14.193,2	5,4%
Impostos Indirectos	17.162,6	18.574,7	19.832,8	6,8%
ISP	2.434,2	2.422,8	2.393,7	-1,2%
IVA	10.883,4	12.148,9	13.350	9,9%
ISV	693,3	797	790	-0,9%
IT	1.140	1.325	1.350	1,9%
IABA	180,1	183	194	6%
Selo	1.652,9	1.495	1.520	1,7%
IUC/IC	128,4	140	160	14,3%
Outros	50,3	63	75,1	19,2%
TOTAL GERAL	30.652	32.038,5	34.026	6,2%

Figura 4: Receitas Fiscais, Portugal (milhões de euros)

Fonte: Adaptado de Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010c)

	2009	2010	2011	Variação 2011/2010
Receita Bruta (liquida de reembolsos)	16.704,5	17.396,9	19.184	10,3%
Operações de Tesouraria	5.821,1	5.248	5.834	11,2%
Receita Líquida	10.883,4	12.148,9	13.350	9,9%

Figura 5: Receitas do IVA, Portugal (milhões de euros)

Fonte: Adaptado de Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010c)

Vários Estados-Membros estão a adoptar a mesma estratégia como forma de dar resposta a necessidades do período pós-crise, preterindo os impostos directos a favor dos indirectos (European Commission, 2010).

Almeida *et al* (2009:20) esclarecem que *o peso dos impostos sobre o consumo na carga fiscal total é mais elevado em Portugal do que na área do euro, lembrando ainda que o aumento da taxa de imposto sobre o consumo erodiu o poder de compra dos salários, afectando negativamente o rendimento real das famílias e implicando uma redução das despesas de consumo privado.*

No entanto, é necessário ter em conta que um aumento generalizado das taxas pode contribuir para que os países se retraiam relativamente à adopção do novo sistema de tributação, com receio do impacto negativo que possa ter a nível de receitas. De facto, as mutações que a sociedade tem vindo a sofrer em termos de padrões de consumo e de poupança, e a própria constituição da despesa pública tornam forçoso uma readaptação dos sistemas de tributação (European Commission, 2010).

Por esse motivo, alguns autores alertam para a imperatividade de retornar à taxa de 19% após o período de recuperação porque quanto maior for o hiato de taxas entre Portugal e Espanha maior é a probabilidade de existir evasão fiscal no comércio intracomunitário ou simples deslocalização de operações (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

2.2 A CONTRIBUIÇÃO DO ESTADO PARA A UE

Segundo dados da Comissão Europeia, para a maioria dos Estados-Membros o IVA é o imposto com maior contribuição no total de receitas fiscais, com um peso cada vez maior. De facto, até 2008 este imposto correspondeu a cerca de 21,4% do total de receitas fiscais dos Estados-Membros, ou seja, uma média de 7,8% do PIB de cada Estado-Membro (valor que aumentou cerca de 13% desde 1995). A cobrança total do IVA em todos os Estados-Membros rendeu, em 2008, cerca de 862.000 milhões de euros (European Commission, 2010).

Estima-se que as transacções de bens na UE representem mais de 1.500 mil milhões de euros, contribuindo o IVA com aproximadamente 150 a 200 mil milhões de euros (Comissão Europeia, 2004).

De acordo com Santos *et al* (2007), e o Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009a), apesar da sua contribuição para as receitas estatais ser cada vez mais significativa, algumas particularidades do imposto não permitem rentabilizar ao máximo o seu desempenho, nomeadamente a questão do *regime especial dos pequenos retalhistas* e do *regime especial de isenção*, este último com grande expressividade no contexto nacional.

Do total de Estados-Membros que fazem parte da OCDE³, as receitas provenientes da cobrança do IVA correspondem somente a 55% da média que seria esperada caso todo o consumo fosse tributado à taxa normal. Tal significa que na UE a taxa normal do IVA abrange cerca de 2/3 do consumo total, o que significa que os restantes bens e serviços estão isentos ou sujeitos a taxas reduzidas (European Commission, 2010).

De facto, o consumo de bens e serviços isentos de imposto é contrário ao próprio princípio do IVA. A maioria das isenções actualmente em vigor deveriam ser revistas e limitadas, de forma a contribuir para a harmonização de um imposto mais neutro e eficiente, evitando em última instância o aumento das taxas. Para minimizar o impacto dos custos de conformidade o ideal seria um sistema comum de IVA uniformizado, com uma única taxa (European Commission, 2010).

Por outro lado, de acordo com Brás Carlos (2005), é necessário não cair no erro de criar uma situação de tributação excessiva, que iria incentivar os contribuintes a optar pela economia informal.

³ Os Estados-Membros que não fazem parte da OCDE são: Bulgária, Chipre, Letónia, Lituânia, Malta e Roménia.

3. ELISÃO E EVASÃO FISCAIS EM MATÉRIA DE IVA

3.1 IMPACTO NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Apesar dos esforços que se têm vindo a fazer no sentido de introduzir um mecanismo de cobrança mais eficaz do IVA, desde que este imposto surgiu na UE nunca se conseguiu chegar a um consenso relativamente à adopção de um novo método (European Commission, 2010).

Esta questão assume cada vez maior importância, uma vez que a ausência de fronteiras físicas na UE é sinónimo de um acréscimo significativo da circulação de pessoas, capitais e da evidente expansão empresarial a nível global.

Não obstante, também o facto de atravessarmos um período de crise económico-financeira (que afecta principalmente as economias dos Estados-Membros) contribuiu para a expansão da economia paralela, registando-se um número crescente de casos de fraude fiscal, com particular destaque para a fraude do operador fictício (Santos *et al*, 2007; Teixeira, 2008).

A problemática da fraude fiscal em matéria de IVA não pode ser observada isoladamente, devem ser tidos em conta um conjunto de factores conexos como a conjuntura económica do país e a sua política fiscal, económica e social, tal como o grau de complexidade do sistema fiscal, entre outros parâmetros.

As formas de evasão fiscal mais comuns, no caso do IVA, são as falsas exportações e transacções intracomunitárias, a utilização abusiva do artigo 16º do RITI (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010d) e a fraude “carrossel” (ou do operador fictício) sobre a qual iremos incidir.

Os próprios conceitos de elisão, evasão, planeamento fiscal e fraude revestem-se de um carácter bastante subjectivo (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a). De acordo com Santos e Martins (2006), o conceito de evasão pressupõe a existência de uma conduta ilícita, contrária ao normativo legal, cujo principal propósito é evitar o pagamento de impostos. Por outro lado, por elisão fiscal entende-se a obtenção de *proveito de omissões ou falhas legislativas para pagar menos impostos*, ou

seja, em termos práticos não é cometida nenhuma ilegalidade (Santos e Martins, 2006:177).

Uma vez que o IVA funciona com base no método de crédito de imposto, a fraude do operador fictício funciona articulando a dedução indevida do imposto com transacções intracomunitárias isentas, criando um esquema ilícito de operações entre dois ou mais Estados-Membros (Comissão Europeia, 2004; Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010b).

Como podemos ver na figura subsequente, em termos práticos este esquema funciona da seguinte forma: a empresa “A” fornece bens isentos de imposto a “B” (um operador fictício de outro Estado-Membro), que por sua vez efectua uma entrega nacional a “D” com cobrança do IVA, sem o entregar à administração fiscal. Entretanto, a empresa “D” pede ao Estado o reembolso do imposto referente à aquisição que fez a “B”.

Com o intuito de iludir as autoridades competentes, no decorrer deste processo podem surgir diversas empresas intermediárias (neste caso “C”), que por vezes não se apercebem que estão envolvidas num complexo processo de fraude (Comissão Europeia, 2004).

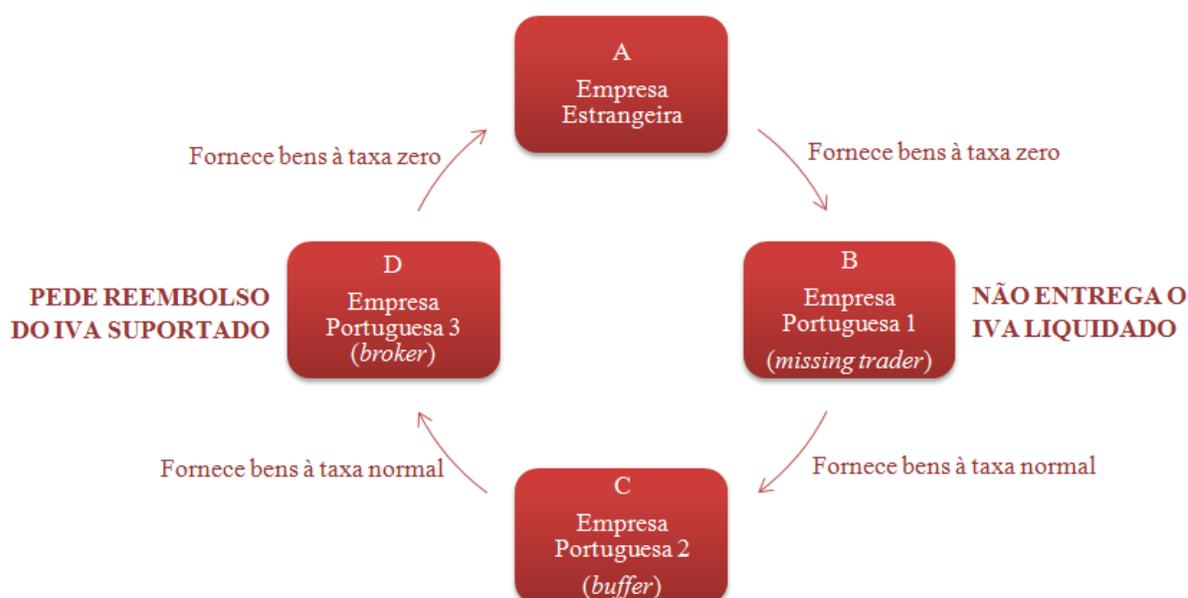


Figura 6: Esquema exemplificativo de uma Fraude “Carrossel”
Fonte: Elaboração Própria

Dada a actualidade da questão, é imperativo que a inspecção tributária tenha um papel mais activo no controlo efectivo da fraude “carrossel”, o que implica necessariamente desenvolver parcerias bilaterais de entreajuda com outros Estados-Membros, para complementar as directivas e a regulamentação relativa à troca de informações (Teixeira, 2008).

Segundo o Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), relativamente ao combate à fraude e evasão fiscal em Portugal a DGCI tem actuado no sentido de controlar as divergências que se verificam nas transacções intracomunitárias, agindo em parceria com o Ministério Público, Polícia Judiciária, Guarda Nacional Republicana, Polícia de Segurança Pública, Segurança Social, Autoridade de Segurança Alimentar e Económica, Serviço de Estrangeiros e Fronteiras e a Autoridade para as Condições do Trabalho.

Embora o combate à fraude e evasão fiscal tenha progredido bastante nos últimos anos, a caminhada de Portugal neste sentido é ainda muito recente, revelando-se insuficientes os recursos humanos dos serviços nacionais. No entanto cada vez mais os Estados-Membros têm procurado agir em conjunto para reforçar as medidas de prevenção e combate, tendo em conta o grande peso da actividade não tributada que opera à margem dos governos (Comissão Europeia, 2004; Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010b).

Em termos quantitativos o peso da fraude fiscal no PIB da UE é bastante significativo (em 2004 chegou a atingir os 2,5%), no entanto Teixeira (2008) relaciona os números apresentados com a ausência de uniformidade legislativa e administrativa na UE. Esta heterogeneidade no tratamento das questões fiscais torna ainda mais complexo apurar o impacto real da fraude fiscal nas receitas do Estado e os danos efectivos que provoca no mecanismo de cobrança do IVA (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

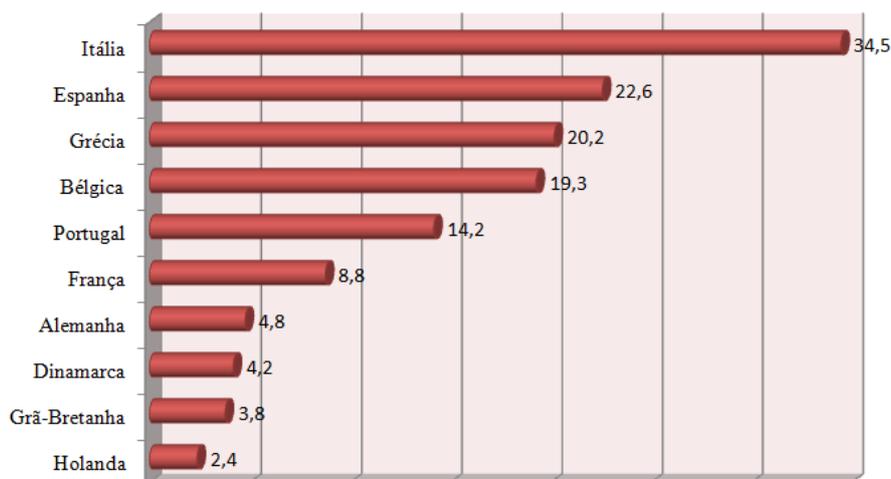


Figura 7: Evasão no IVA, em percentagem do total de receitas esperadas
Fonte: Adaptado de Teixeira (2008)

Segundo dados da Comissão a fraude no IVA é bastante lesiva para os Estados-membros, não só porque coloca em causa a credibilidade do comércio intracomunitário e provoca a distorção da concorrência, mas principalmente porque representa uma perda de cerca de 10% do total de receitas líquidas do IVA (Comissão Europeia, 2004). Em 2006 o Comissário Europeu László Kovács quantificou as perdas anuais de receita originadas pela fraude no IVA em mais de 60 mil milhões de euros (Parlamento Europeu, 2008).

A legislação em Portugal, numa primeira instância, procura actuar na repressão de organizações criminosas sem actividade económica, no controlo dos contribuintes omissos ou que declaram lucros menores do que os recebidos apesar de exercerem uma actividade económica, e também na fiscalização de empresas que sistematicamente não apresentam lucros tributáveis. Em determinadas situações previstas na lei, se um contribuinte estiver envolvido em crimes de fraude e abuso fiscal é permitido à administração fiscal e aos tribunais aceder às suas contas, abrindo uma excepção no sigilo bancário (Teixeira, 2008).

Tendo em conta que para satisfazer as necessidades financeiras do Estado os impostos são a principal fonte de receitas, Santos e Martins (2006) consideram que é da responsabilidade da administração fiscal assegurar a sua cobrança, ainda que de forma coerciva.

No entanto, Brás Carlos (2005:168) chama a atenção que *do ponto de vista da arrecadação de receitas, não pode, obviamente, o princípio da eficácia valer absolutamente contra os princípios constitucionais tributários da legalidade, igualdade, protecção da confiança e da proporcionalidade*, considerando que são precisamente estes princípios que condicionam a actuação da administração fiscal.

Santos e Martins (2006) caracterizam o perfil dos contribuintes de acordo com os seguintes cenários:

- Contribuintes não registados ou registados mas que não entregam declarações (vão aumentando consoante o crescimento da economia paralela);
- Delinquentes, que apesar de cumprirem as obrigações declarativas não pagam os respectivos impostos (não é um grupo muito expressivo, por norma resulta de pequenos atrasos de pagamento dos contribuintes);
- Evasores, que apresentam declarações adulteradas e com informação suprimida, com o intuito de pagar menos impostos.

Teixeira (2008:27) lembra-nos que, em Portugal, embora existissem alguns instrumentos legislativos relativos a matéria de fraude e evasão fiscal, *pela sua especificidade e falta de coerência ou sistemática jurídica, criavam conflitos ou indesejáveis vazios legais*.

3.2 MECANISMOS DE PREVENÇÃO

Para garantir um controlo efectivo sobre as transacções mais expressivas entre Estados-Membros, em 1987 a Comissão Europeia propôs a adopção do princípio de tributação na origem, associada a um mecanismo de compensação do IVA a liquidar pelos sujeitos passivos. A adopção deste método permitiria garantir que o mesmo bem não seria tributado em simultâneo por outros impostos sobre o consumo.

A OCDE, a Comissão Europeia e o FMI têm agido conjuntamente no sentido de promover regularmente encontros com os Estados-Membros para discutir questões relacionadas com a fraude fiscal (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a). De facto, desde 1988 que a OCDE efectuou uma parceria com os Estados-Membros do Conselho da Europa para incentivar a cooperação administrativa nos assuntos fiscais, com especial incidência na questão da fraude fiscal, mas Portugal nunca chegou a ratificar esta convenção (Teixeira, 2008).

Como forma de consolidar o controlo do comércio nacional e intracomunitário surgiu em 1989 em Portugal a figura jurídica do crime de fraude fiscal, como uma tentativa de dissuadir eventuais esquemas fraudulentos (Teixeira, 2008).

Num contexto de inexistência física de fronteiras na UE surge em 1993 o RITI (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010d), que veio complementar a legislação nacional em matéria de transmissões intracomunitárias entre Estados-Membros (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a). De facto a cooperação era essencial para proteger o mecanismo de cobrança do IVA, pelo que no mesmo ano foi criada a VIES (*VAT Information Exchange System*) - uma rede informatizada que contém toda a informação relativa a transacções intracomunitárias isentas (embora não tenha em conta as prestações de serviço e os regimes especiais), que estaria pensada inicialmente para ser provisória, à semelhança do regime transitório de IVA, mas que vigora até à data (Comissão Europeia, 2004).

No entanto, ao longo do tempo este instrumento revelou-se ineficaz no combate à fraude do operador fictício, uma vez que a informação das transacções intracomunitárias demorava a ser disponibilizada na plataforma. Por outro lado, como fora do âmbito do VIES a cooperação entre os Estados-Membros era praticamente nula, foi necessário recorrer a acordos de base bilateral (difíceis de gerir, dado que cada acordo tinha regulamentação diferente) (Comissão Europeia, 2004).

Segundo o Parlamento Europeu (2008) em simultâneo com o VIES funciona o EUROCANET (*European Carousel Network*), uma rede de intercâmbio voluntário de informação criada pela Bélgica para facilitar a troca de dados acerca de operadores fictícios na fraude “carrossel”. Embora tenha sido criado pelo supracitado Estado-

Membro, que coordena a participação dos serviços administrativos operacionais antifraude, actualmente 24 membros da UE colaboram com esta rede (incluindo Portugal).

No seguimento da proposta feita no final da década de 80, em 1996 a Comissão voltou a alertar os Estados-Membros para a necessidade de se estabelecer progressivamente um regime comum de IVA, de acordo com o pressuposto de tributação na origem. Em 1999 a mesma entidade criou o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), responsável pela direcção do combate à fraude nas próprias instituições europeias e nos Estados-Membros, representando a própria Comissão em matéria de combate à fraude fiscal. O objectivo seria reforçar a cooperação entre os Estados-Membros e identificar actividades ilegais passíveis de lesar os seus interesses financeiros (Decisão 1999/352/CE, CECA, EURATOM da Comissão, de 28 de Abril de 1999) (CE, 2008).

Para consolidar a luta contra a fraude e evasão fiscal no actual sistema de IVA, em Junho de 2000 o Conselho ECOFIN aconselhou a Comissão e os Estados-Membros a desenvolver um conjunto de medidas comuns (Comissão Europeia, 2004). No entanto, em Portugal, um dos avanços mais significativos nesta matéria acabou por ser a aprovação do RGIT em 2001, que veio permitir consolidar a legislação existente relativa a infracções tributárias, incluindo as relativas ao IVA.

Em Janeiro de 2004 o Conselho colocou em vigor um novo regulamento referente à cooperação administrativa entre os Estados-Membros no âmbito do IVA, com o propósito de limitar a actuação de esquemas fraudulentos. A nova regulamentação veio no sentido de simplificar uma série de processos. A título de exemplo, a administração fiscal de um Estado-Membro pode solicitar uma auditoria a um sujeito passivo estabelecido noutra Estado-Membro, ou enviar auditores fiscais próprios, assim como pedir determinados inquéritos administrativos (privilegiando o contacto directo entre inspectores fiscais dos diferentes países da UE) (Comissão Europeia, 2004).

A nível nacional, desde 2006 que o Ministério das Finanças produz relatórios anuais onde é feita uma análise à evolução da fraude fiscal em Portugal (Teixeira, 2008). Em Abril do mesmo ano o Director Geral dos Impostos, mediante despacho, criou um grupo de trabalho responsável por traçar o mapa da fraude e evasão fiscal da economia

portuguesa, analisando as actividades, os sectores e os montantes mais afectados pela economia paralela (Santos *et al*, 2008; Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2008).

Embora constem na directiva IVA um conjunto de obrigações para os Estados-Membros, para simplificar o processo de cobrança e minimizar o risco de aparecimento de esquemas de evasão fiscal é-lhes permitido solicitar derrogações individuais, ou seja, em determinadas situações concretas, a título excepcional, é possível aos Estados-Membros adoptar medidas temporárias que visem a resolução do problema.

No entanto, como o processo de concessão de derrogações é moroso, seria fundamental atribuir mais poderes à Comissão para responder de forma mais célere a estes pedidos, principalmente quando se trata de agir numa determinada situação de fraude (European Commission, 2010).

Como os números apontavam para um crescimento de casos de fraude no IVA, em Junho de 2007 o Conselho propôs à Comissão um novo debate acerca da implementação de um sistema de IVA baseado na tributação de mercadorias “à saída”, tendo presente que a apropriação indevida do imposto por parte de algumas empresas resulta em prejuízos avultados para o Estado (European Commission, 2010).

Note-se ainda que a fraude ao IVA é classificada como abuso de confiança fiscal, considerado pela Lei 51/2007 de 7 de Março como prioritário na prevenção e investigação. É neste sentido que a administração fiscal actua, sendo da sua competência tomar as medidas necessárias para evitar a evasão tributária (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009c).

Desde 2008 que Portugal tem vindo a dar especial atenção à implementação de medidas ditas anti-abuso, forçando *as entidades envolvidas em aconselhamento e gestão de rendimentos, situadas em paraísos fiscais, a informar a administração fiscal das transacções efectuadas em nome dos seus clientes* (Teixeira, 2008:32).

Nesse mesmo ano foi posta em prática pela DGCI a operação “Resgate Fiscal”, tendo sido aplicadas várias medidas coercivas e de responsabilização de contribuintes faltosos, durante o período de um ano. Esta acção permitiu ao Estado português cobrar

aproximadamente 435 milhões de euros de receitas, tendo sido instaurados processos-crime a mais de 10 mil empresas, por falta de pagamentos superiores a 7.500 euros. Note-se que este incremento de processos não é sinónimo de mais casos de fraude tributária, mas sim de uma melhoria significativa nos serviços de investigação criminal da DGCI (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009b).

À semelhança do ano anterior, em 2009 foi executada a operação “Resgate Fiscal II” com o intuito de reprimir a apropriação indevida do IVA, e demais impostos, por parte de algumas empresas (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009c).

Nesse mesmo ano a Comissão voltou a abordar a questão da cobrança do IVA, apresentando um conjunto de medidas aos Estados-Membros (European Commission, 2010):

- O próprio consumidor daria ordem directa ao banco para efectuar o pagamento dos bens ou serviços que adquire, em simultâneo o banco faria o pagamento ao fornecedor e a entrega do IVA ao Estado. Embora a implementação deste sistema obrigasse a efectuar alterações estruturais complexas, seria uma forma eficiente de controlar a fraude “carrossel”;
- Todas as facturas emitidas seriam enviadas em tempo real para uma base de dados central do IVA, o que permitiria à administração fiscal diminuir a burocracia relativa ao imposto e aceder mais rapidamente à informação;
- O sujeito passivo utilizaria uma plataforma de dados para carregar as informações relativas a cada transacção, tendo a administração fiscal acesso directo aos dados. Apesar de alguns Estados-Membros já terem adoptado esta medida, verifica-se que em nada contribui para o combate à fraude do operador fictício.

No mesmo ano, a referida entidade propôs a criação de uma base de dados a nível europeu (Eurofisco) onde constassem todos os dados de todos os contribuintes, para que os Estados-Membros pudessem combater a fraude “carrossel” no IVA de forma mais eficaz (Parlamento Europeu, 2008).

Vê-se, pois, em conclusão, que a fuga e evasão fiscais em IVA têm sido uma preocupação permanente das autoridades comunitárias e nacionais, que têm vindo a implementar sucessivas medidas tendentes ao seu controlo.

3.3 O SISTEMA DO *REVERSE-CHARGE* E A FRAUDE “CARROSSEL”

Como nas transacções intracomunitárias, regra geral, o IVA é deduzido através de um mecanismo de compensação, o reembolso a que o sujeito passivo tem direito é apetecível a esquemas fraudulentos como a fraude “carrossel”.

Não obstante, o próprio regime de compensação do IVA entre Estados-Membros torna bastante moroso o processo de reembolso do imposto (European Commission, 2010), o que não se justifica tendo em conta a evolução dos sistemas de informação da administração fiscal (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

Neste sentido, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais em 2007, pelo despacho n.º 424/2007-XVII, criou um grupo de trabalho cujo principal desígnio seria analisar o impacto da substituição do actual mecanismo de cobrança por um sistema generalizado de *reverse-charge* (Santos *et al*, 2007).

É de salientar que em 2009 o supracitado governante, em novo despacho, criou o “Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal”, uma vez que se começou a sentir de forma mais intensa na UE os efeitos nefastos da crise internacional, aumentando significativamente o défice e o *stock* de dívida (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

De facto, em 2009 a Comissão voltou a colocar a possibilidade de implementar o *reverse-charge*. Com este sistema, ao invés dos pagamentos serem efectuados de forma fraccionada, a cobrança seria feita segundo um mecanismo de autoliquidação nas transacções internas, ou seja, caberia aos próprios contribuintes determinar o imposto a pagar e fazer a sua entrega voluntariamente ao Estado (Santos e Martins, 2006).

Segundo Teixeira (2008) este mecanismo é apresentado na tentativa de combater a fraude no IVA de forma mais eficaz, em particular a fraude “carrossel”, responsabilizando *o consumidor ou o destinatário do bem ou serviço pelo pagamento do imposto* sempre que se trate de uma aquisição a outro Estado-Membro (Teixeira, 2008:29).

A supracitada autora chama a atenção que embora o adquirente tenha de considerar o IVA resultante da aquisição na declaração periódica, como imposto a pagar e a recuperar do Estado simultaneamente, em termos práticos não lhe é cobrado IVA na aquisição. No entanto, tratando-se de um fornecedor nacional cabe-lhe a responsabilidade de liquidar o imposto ao cliente (que o paga juntamente com o preço dos bens e serviços que adquiriu, incluindo esse valor na sua declaração periódica de IVA como imposto a recuperar do Estado).

Em 2005, a Áustria enviou um ofício à Comissão Europeia expressando interesse em adoptar um sistema de *reverse-charge* para todas as transacções *business to business* (B2B) sempre que o valor auferido fosse superior a 10.000 euros e *quando não fosse excedido aquele valor, o mecanismo de “autoliquidação” seria ainda assim aplicável sempre que as vendas a um cliente fossem superiores a 40.000 euros durante o respectivo exercício contabilístico*. Para além de ser uma forma bastante eficaz de diminuir os números de fraude e evasão fiscal, também iria contribuir para agilizar o trabalho da administração fiscal e beneficiar as empresas, uma vez que deixa de ser necessário adiantar o pagamento do imposto ao Estado antes da cobrança efectiva aos clientes (Santos *et al*, 2007:165).

Também a Alemanha manifestou à mesma entidade, em 2006, a intenção de adoptar este sistema mas com contornos diferentes dos propostos pela Áustria. Neste caso o sistema de autoliquidação seria aplicado de forma semelhante, mas apenas quando o montante auferido excedesse os 5.000 euros. No entanto, o sujeito passivo ao efectuar a entrega da mercadoria deveria sempre *confirmar a validade do “número especial de registo” para efeitos do IVA do cliente antes de efectuar uma transacção de acordo com as regras do mecanismo “reverse-charge”,* sujeito a confirmação electrónica, e seria obrigado a comunicar à administração fiscal as operações e os montantes envolvidos. Posteriormente, *o fornecedor não facturaria o IVA relativamente à transacção, mas o adquirente declararia às autoridades o IVA de que era devedor,* em separado das restantes operações que não estivessem sujeitas ao mecanismo de autoliquidação (Santos *et al*, 2007:166).

De acordo com os autores supracitados, embora alguns Estados-Membros já apliquem o *reverse-charge* em determinados sectores, tal como a Áustria e a Alemanha, este

sistema prevê que a facturação do imposto seja feita pelas grandes empresas, facilmente controláveis, excluindo as pequenas empresas deste processo para evitar riscos de fraude.

Em Portugal, o sistema de inversão de imposto na liquidação começou por ser pensado para os “serviços de construção civil” e “desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis”, por serem considerados sectores bastante vulneráveis à fraude e evasão fiscal. No entanto, o Decreto Lei n.º 186/2009 de 12 de Agosto veio regulamentar que a partir de 1 de Janeiro de 2010 *nas prestações de serviços que tenham como destinatários sujeitos passivos do imposto, a regra geral de localização passa a atender ao lugar em que estes disponham da respectiva sede, de um estabelecimento estável ou do domicílio fiscal*. Isto significa que a tributação passa a ser efectuada num contexto de inversão do sujeito passivo, obrigando os adquirentes a liquidar o IVA e a entregá-lo ao Estado, podendo no entanto, regra geral, efectuar o processo de dedução do imposto (Decreto-Lei N.º 186/2009, de 12 de Agosto:1).

Como podemos verificar na figura seguinte, a maioria das receitas deste imposto provém de contribuintes com declarações trimestrais de IVA, ou seja, são as empresas de menor dimensão que passam a ter mais responsabilidade em fazer a cobrança do imposto. De facto, em termos quantitativos não podemos ignorar a *redução líquida de receita de 1.353,2 milhões de euros nas declarações mensais e um acréscimo líquido de receita de 1.176,5 milhões de euros nas declarações trimestrais*. No entanto, os Estados-Membros que já adoptaram este mecanismo têm agido no sentido de garantir que a responsabilidade de liquidação é repartida entre vários pequenos operadores, ao invés de sobrecarregar os de maior dimensão (Santos *et al*, 2007:187).

O COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS NO CONTEXTO DAS TRANSACÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS

Periodicidade (Ano 2005)	ACTUAL MODELO IVA (milhões €)		MODELO IVA REVERSE CHARGE (milhões €)	
	Imposto a entregar ao Estado	Reembolsos do Imposto	Imposto a entregar ao Estado	Reembolsos do Imposto
Janeiro	888,8	176,6	771,9	90,7
Fevereiro	862,6	163,1	720,0	70,5
Março	1.040,7	214,2	843,5	93,1
Abril	967,8	202,5	806,5	77,8
Maio	998,9	187,3	841,7	71,3
Junho	1.258,1	217,3	998,8	77,4
Julho	1.106,7	212,9	813,7	85,4
Agosto	995,3	180,8	762,6	97,4
Setembro	1.149,5	242,4	829,3	118,7
Outubro	1.126,8	236,4	844,5	93,2
Novembro	1.164,8	227,1	851,5	103,6
Dezembro	1.291,1	308,2	1.003,8	179,4
SUBTOTAL Mensal	12.851,2	2.568,7	10.087,8	1.158,6
1º Trimestre	528,1	58,5	795,5	42,1
2º Trimestre	688,4	69,3	1.013,8	51,0
3º Trimestre	640,0	70,3	884,4	49,9
4º Trimestre	851,4	101,2	1.111,2	76,7
SUBTOTAL Trimestral	2.707,8	299,3	3.805,0	219,8
TOTAL	15.559,0	2.868,0	13.892,8	1.378,5

Figura 8: Actual Modelo IVA vs Modelo IVA Reverse-charge

Fonte: Adaptado de Santos *et al* (2007)

Alguns autores consideram que aplicar este sistema a todos os Estados-Membros implicaria alterações profundamente significativas no funcionamento do mercado único (European Commission, 2010).

No entanto, alguns críticos defendem que este passo seria bastante benéfico, na medida em que permitiria: ter mais controlo sobre a fraude “carrossel”; diminuir a burocracia nos reembolsos do imposto e consequente diminuição dos custos de liquidação do IVA para as empresas (uma vez que reduz o tempo de espera entre o IVA que suportado nas compras e o momento do seu reembolso) e, por outro lado, não teria nenhum impacto significativo na receita fiscal dado que o cálculo do imposto é feito da mesma forma (só que a liquidação ao invés de ficar a cargo do fornecedor passa a ser da responsabilidade do adquirente).

Por outro lado, uma vez que o sistema de liquidação fraccionada daria lugar a um único momento de liquidação e entrega, a probabilidade de surgirem situações de incumprimento seria maior. Como este sistema iria coexistir com o actual mecanismo de cobrança, exigiria também ao Estado despender mais recursos financeiros, técnicos e humanos para o implementar (Santos *et al*, 2007).

A maioria parece concordar que o primeiro passo para fazer frente à fraude do operador fictício é apostar na uniformização do tratamento das transacções nacionais e intracomunitárias, para assegurar o princípio da neutralidade do imposto, segundo duas alternativas (Comissão Europeia, 2004:316):

- Suprimir o pagamento do imposto em todas as transacções para eliminar o processo de dedução e reembolso do IVA, *através da isenção de transacções entre empresas ou por meio de um mecanismo de “reverse-charge” (pagamento do imposto pelo destinatário), em que o cliente aplica e deduz simultaneamente o imposto nas suas compras com a compensação do imposto a montante.* É necessário ter em conta que como a cobrança do imposto estaria a carga somente do retalhista, poderia originar outras formas de fraude;
- Outra opção poderia ser cobrar o imposto em todas as transacções intracomunitárias, aplicando-se a taxa do Estado-Membro de origem. Seria necessário criar um esquema de redistribuição de rendimentos do país de origem para o de destino, para compensar a diferença entre o IVA recebido e o que foi pago.

Em síntese, relativamente à fraude “carrossel” os Estados-Membros devem procurar tomar medidas para prevenir que operadores fictícios circulem no sistema do IVA, efectuando uma análise sistemática a inconsistências nas declarações e na informação disponibilizada pelo VIES. Caso seja detectado algum indício de irregularidade são retidos de imediato os reembolsos do imposto ao comprador, até que o processo de investigação esteja concluído (Comissão Europeia, 2004).

Se o resultado da investigação evidenciar um esquema de fraude “carrossel”, coloca-se a questão de como recuperar o IVA que não foi pago ao Estado. Neste sentido, *dada a impossibilidade real de recuperar o IVA do operador fictício, um método eficaz é recusar a dedução ou isenção de IVA às outras partes envolvidas na fraude.* De facto, alguns países têm vindo a encaminhar a legislação no sentido de garantir que a responsabilidade fiscal seja conjunta e solidária entre os intervenientes deste tipo de fraude (Comissão Europeia, 2004:314). Também tem sido colocada a hipótese de limitar a dedução do IVA até o fornecedor efectuar o pagamento do imposto à

administração fiscal, reduzindo a viabilidade de actuação deste tipo de fraude (Comissão Europeia, 2004).

Independentemente das várias alternativas apresentadas para melhorar o modelo actual do IVA, é unânime que numa primeira fase o impacto negativo daquelas alternativas é maior que o seu potencial benefício. Neste sentido, a Comissão afirma ainda que *é possível lutar eficazmente contra a fraude no âmbito do sistema actual do IVA desde que se continue a reforçar a cooperação administrativa e a eficácia dos sistemas de controlo nacionais* (Comissão Europeia, 2004:292).

Também o Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal é da opinião que não é necessário implementar um sistema fiscal diferente, mas sim procurar melhorar o actual modelo efectuando a revisão de algumas normas e diplomas (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2009a).

Para assegurar o financiamento da UE e diminuir as contribuições de cada Estado-Membro, em Outubro de 2010 a Comissão lançou o debate acerca da hipotética criação de uma taxa igual do IVA para toda a UE (Correia, 2010). Note-se que a harmonização do imposto ainda não foi possível principalmente devido à heterogeneidade de taxas praticadas nos diferentes Estados-Membros e porque as Directivas Comunitárias não são aplicadas de igual forma.

Em suma, procurar aproximar o funcionamento do sistema fiscal de cada país ao dos países próximos é um bom ponto de partida para evitar a proliferação de esquemas de fraude e evasão fiscal, para além de caminhar no sentido da harmonização total.

4. O CASO KITTEL

4.1 APRESENTAÇÃO

O Caso Kittel corresponde aos processos C439/04 e C440/04 do TJCE (pedidos de decisão prejudicial⁴) que colocam em confronto Axel Kittel, gestor da massa insolvente da Ang Computime Belgium, e a empresa Recolta Recycling SPRL contra o Estado belga, que recusa às entidades supracitadas o direito à dedução do IVA considerando que estão envolvidas num complexo esquema de fraude “carrossel”.

O caso C439/04 diz respeito à empresa Computime que, de acordo com o relatório da administração fiscal belga, adquiriu e revendeu material informático ficticiamente no âmbito de um circuito fraudulento de dedução do IVA.

Em 1997 o serviço de cobrança de IVA de Verviers (Bélgica) notificou a empresa para proceder à liquidação de cerca de 18 milhões de euros relativos ao imposto em falta e à inerente coima. A empresa apresentou contestação no Tribunal de Primeira Instância de Verviers que decidiu a favor do Estado belga em 1999, deliberação corroborada em 2002 pelo Tribunal de Recurso de Liège. Ainda assim Axel Kittel recorreu da decisão no *Cour de Cassation* (Tribunal de Última Instância, em França).

No processo C440/04 a problemática da fraude “carrossel” ao IVA é mais evidente: a empresa Recolta adquiriu diversos veículos de luxo a um indivíduo denominado Sr. Ailliaud, que por sua vez os tinha adquirido à sociedade Auto-Mail (não tendo existido pagamento de IVA ao Estado belga). Da mesma forma, também o imposto pago pela empresa Recolta aquando da aquisição dos veículos não deu entrada nos cofres do Estado belga. Posteriormente, a referida empresa revendeu a mercadoria à sociedade Auto-Mail, estando esta operação isenta de imposto. Esta sequência de transacções representa um esquema flagrante de fraude “carrossel”, cujos principais mentores seriam o referido indivíduo e a sociedade Auto-Mail.

⁴ Embora os tribunais nacionais sejam responsáveis por fazer cumprir o direito comunitário, em caso de dúvida do foro interpretativo pode ser solicitado ao Tribunal de Justiça que se pronuncie.

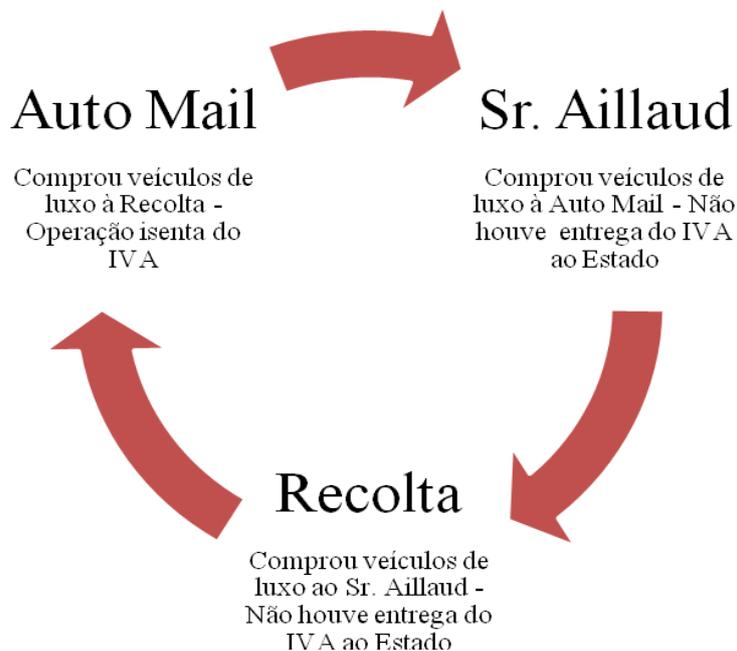


Figura 9: Esquema fraudulento onde se insere a empresa Recolta
Fonte: Elaboração Própria.

Em 1989 a Recolta foi notificada para a liquidação de 360.000 Euros, tendo a empresa apresentado o caso ao tribunal de Primeira Instância de Verviers alegando não ter conhecimento de estar envolvida num esquema fraudulento. Em 1996 o tribunal considerou nula a notificação de liquidação.

Na sequência desta decisão, o Estado belga encaminhou o processo para o Tribunal de Recurso de Liège argumentando que a transacção efectuada entre o Sr. Aillaud e a Recolta era considerada nula pelo direito interno, uma vez que o seu móbil seria tirar partido indevido do mecanismo de IVA. Como este tribunal confirmou a decisão recorrida, o Estado belga recorreu para o *Cour de Cassation*.

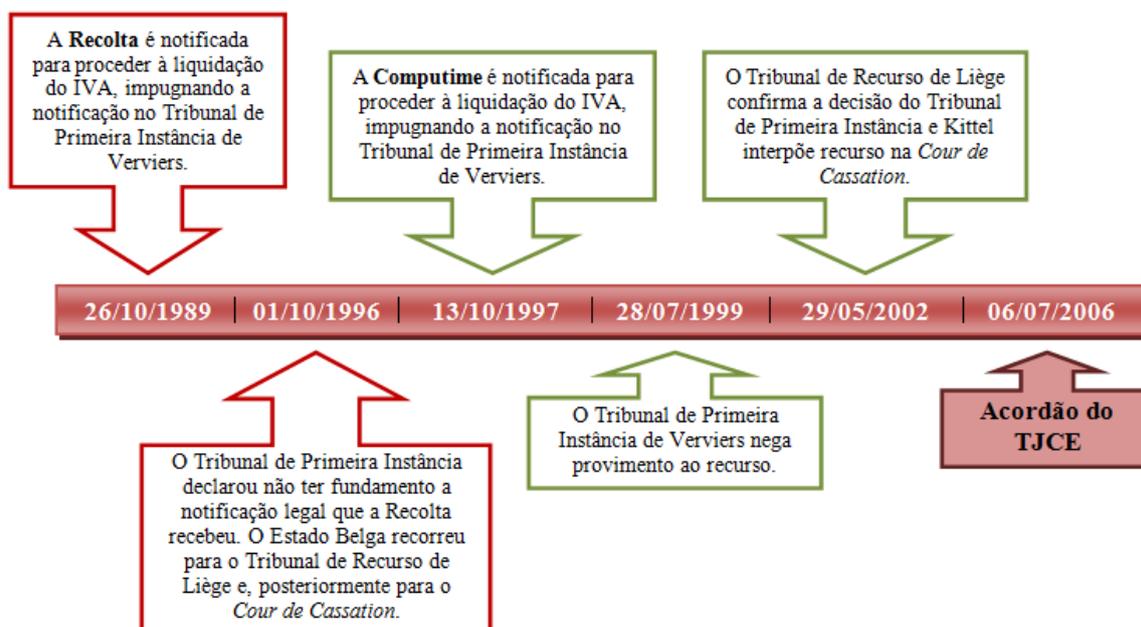


Figura 10: Cronologia dos Processos C439/04 e C440/04
Fonte: Elaboração Própria

4.2 ANÁLISE DO CASO

O crescente impacto da fraude do operador fictício tem obrigado os Estados-Membros a adotar legislação nacional cada vez mais específica para combater e minimizar os impactos negativos na cobrança do IVA. De facto, a fraude no sector de comércio de componentes de informática (concretizada recorrendo à utilização de *missing traders*) tem sido uma das principais preocupações da Polícia Judiciária e da DGCI, uma vez que põe em causa a sobrevivência das empresas cumpridoras (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010b).

No caso dos processos C439/04 e C440/04, a administração fiscal belga recusou à Recolta e a Axel Kittel (gestor da massa insolvente da Computime) o direito à dedução do IVA, por considerar que ambos tinham conhecimento do esquema fraudulento de dedução do imposto em que estavam inseridos.

Relativamente ao processo de Axel Kittel, o facto da Computime ter adquirido material informático que revendeu ficticiamente (não houve transacção real dos referidos bens) torna mais complexo sustentar a tese que a empresa não teria conhecimento de estar envolvida num esquema desta índole, uma vez que seria um dos seus principais mentores.

No que respeita à empresa Recolta, a situação oferece mais incerteza. A empresa afirma não ter conhecimento do processo em que se inseria, levando a acreditar que possa tratar-se de um “buffer”, ou seja, uma empresa inserida no esquema de fraude para desviar a atenção sobre os operadores faltosos.

Segundo o TJCE, a administração fiscal pode efectivamente recusar o direito à dedução a determinado sujeito passivo se conseguir provar inequivocamente que este tinha, ou deveria ter, conhecimento da fraude em que participou.

Devido à delicadeza da temática, e das respectivas consequências que pode vir a ter para o sujeito passivo em análise, é necessário que o processo de investigação seja feito com minúcia e alguma descrição, para evitar lesar empresas que efectivamente não tenham conhecimento do sistema de fraude em que se inserem (vendo recusado inadvertidamente o direito à dedução) (European Commission, 2010).

Em suma, é necessário que a administração fiscal garanta não só um controlo efectivo sobre a tributação das transacções intracomunitárias, mas assegure também a protecção dos operadores honestos.

Embora a Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977) refira que *o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor*, é no entanto salientada a condição que *os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis* (artigo 17º, n.2, Sexta Directiva).

Assim, quando a administração fiscal belga recusa a Axel Kittel e à Computime o direito à dedução do imposto, argumenta que as transacções em questão foram feitas tendo em vista a apropriação indevida do imposto. Desta forma, por não se verificar o pressuposto base que confere o direito à dedução do imposto, a administração fiscal belga salienta que por ter fins contrários à ordem pública (da responsabilidade do

vendedor), as transacções são consideradas nulas, pelo que deixa de existir o direito a deduzir o IVA.

De facto, em termos práticos não faz sentido que a comprovada existência de um esquema fraudulento de dedução do IVA permita aos sujeitos passivos, ainda assim, deduzir o imposto.

Em suma, a problemática fundamental dos casos apresentados, que conduziram ao pedido de decisão prejudicial do TJCE, prende-se com o facto de não existir legislação que deliberadamente permita à administração fiscal recusar o direito à dedução do IVA.

Ainda assim, através dos acórdãos lavrados pelo TJCE nos processos C439/04 e C440/04, verificamos que esta entidade abonou em favor da administração belga, baseando-se no facto de que apesar da legislação não contemplar a exclusão da dedução do imposto, existem determinados princípios gerais de direito que embora não estejam expressamente referidos no CIVA e nas respectivas directivas prevalecem transversalmente a todo o ordenamento jurídico.

Nesta situação, tal como foi expresso nos acórdãos, é claramente violado o princípio básico da boa fé, tendo a administração belga considerado que as aquisições feitas por ambas as empresas são consideradas nulas por terem uma finalidade ilícita (lesar o sistema de IVA). Como tal, de acordo com o Código Civil belga (Conseil d'Etat, 2010), uma obrigação que se baseie numa causa ilícita não produz qualquer efeito (artigo 1131º), considerando-se como “ilícito” toda a prática proibida por lei ou contrária aos bons costumes (artigo 1133º).

Em Portugal, à semelhança da Bélgica, no que respeita à actuação legal relativa à violação do princípio da boa fé o artigo 38º, n.º 2 da LGT (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010e) refere precisamente que *são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios.* Desta forma, o artigo 63º, n.º2 do CPPT (Ministério das Finanças e da

Administração Pública, 2010f) é claro no que respeita à aplicação da norma geral antiabuso, considerando que se consideram como tal *qualsquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.*

5.A COBRANÇA DO IVA NO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

De acordo com Noronha e Vinten (2003), a forte dependência do cidadão de hoje relativamente às novas tecnologias contribui para o crescimento acentuado do comércio electrónico.

Este tipo de comércio, segundo Mclure Jr. (2003), exige especial atenção na medida em que pode ser sinónimo de perdas significativas a nível do IVA. Quando jurisdições fiscais de países diferentes entram em confronto surgem problemas do foro fiscal, exigindo uma cooperação internacional acrescida (dado que o comércio electrónico opera à escala mundial).

O comércio electrónico permite ao consumidor contratar uma prestação de serviços ou adquirir um bem- como é o caso de *software* de informática. A problemática da tributação do IVA neste tipo de comércio é mais preocupante na aquisição de bens intangíveis, principalmente quando feita por particulares e comerciantes não registados.

Neste caso, os próprios fornecedores têm dificuldade em cobrar o imposto uma vez que, na maioria das vezes, não chegam a saber a localização dos seus clientes. Note-se que para o Estado de destino das mercadorias, é complexo tributar uma transacção que não tem um fornecedor “físico” (Mclure Jr., 2003).

Apesar das linhas de orientação da OCDE relativas a esta matéria, Noronha e Vinten (2003) advertem que a aplicação do IVA num contexto de actividade comercial electrónica exige especial cuidado não apenas no tratamento das transacções de bens, mas especialmente nas prestações de serviços.

Fiore (2002) conclui que as normas que regulam a prestação de serviços via electrónica estão descontextualizadas face ao crescimento exponencial deste tipo de comércio, chegando a considerar que distorcem a concorrência.

Também a Comissão Europeia reconheceu, em 2010, que o sistema em vigor do IVA não acompanhou a evolução do crescimento das novas tecnologias, tendo em conta que a prestação de serviços via electrónica corresponde a cerca de 70% da actividade económica da UE (European Commission, 2010).

Noronha e Vinten (2003) alertam para a necessidade de definir os conceitos de “servidor” e “estabelecimento fixo”. Os autores entendem “servidor” como um activo físico identificável controlado pela empresa, embora um site alojado num prestador de serviços não seja necessariamente considerado como um estabelecimento fixo, uma vez que não existe saída física de activos específicos identificáveis à disposição da empresa.

Portanto a existência de equipamento técnico necessário à realização do comércio electrónico pode determinar o local fixo de trabalho, sendo irrelevante se o seu funcionamento está dependente de intervenção humana. Em suma, um servidor pode estar enquadrado no conceito de estabelecimento fixo se cumprir determinados requisitos (Noronha e Vinten, 2003).

Como referido anteriormente, o papel da *internet* como plataforma de negócios em tempo real trouxe algumas preocupações acrescidas no que respeita ao reconhecimento das transacções efectuadas e à identificação dos próprios sujeitos passivos intervenientes (Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2010b).

Neste sentido, o artigo 9º da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977) prevê que quando os adquirentes de serviços sejam particulares ou comerciantes não registados a localização do fornecedor seja assumida como sendo o local de abastecimento. No que respeita a operadores registados, o método de cobrança a aplicar é o *reverse-charge* (o IVA cobrado na prestação de serviços tem por base o princípio da origem).

Embora os consumidores que adquirem produtos via electrónica tenham de pagar IVA, como a responsabilidade de cobrança e entrega do imposto à autoridade competente é feita pelas lojas on-line ou pelos fornecedores, pode ser mais fácil contornar o sistema do IVA. Também o facto dos fornecedores da UE serem obrigados a cobrar IVA a todos os seus clientes, ao contrário de fornecedores fora da UE, conduz a uma clara vantagem competitiva destes fornecedores (Noronha e Vinten, 2003).

Em 1999 a Sexta Directiva sofreu algumas alterações, passando a contemplar que fornecedores não estabelecidos na UE seriam obrigados a registar-se em cada Estado-Membro onde tivessem clientes, estando a seu cargo a recolha do imposto respeitante a esse Estado (McLure Jr., 2003).

Note-se que o desenvolvimento do comércio electrónico exige que cada vez mais as administrações fiscais da UE tenham a capacidade de garantir segurança jurídica e neutralidade fiscal, assegurando que a tributação do comércio electrónico não tenha um peso diferente do comércio tradicional (CE, 2007e).

Em consonância com a opinião manifestada pela OCDE, em 2002 o IVA aplicado no fornecimento intracomunitário de conteúdos digitais recai sobre o Estado-Membro onde o fornecedor está estabelecido, aproximando a tributação de bens intangíveis à cobrança tradicional da prestação de serviços. Desta alteração resultou que um prestador de serviços externo à UE que efectue uma venda para particulares ou comerciantes não registados de um Estado-Membro pode optar por se registar e pagar o imposto em apenas um Estado, de acordo com a taxa do Estado-Membro onde o cliente reside (McLure Jr., 2003).

Embora exigisse uma forte cooperação internacional, o supracitado autor considera que uma possível solução para a tributação do comércio electrónico poderia ser a utilização de certificados e assinaturas digitais, permitindo ao fornecedor saber a localização do adquirente e ter a certeza que se trata de um operador registado.

No caso dos serviços prestados via electrónica cujo fornecedor seja originário de um país terceiro, a cobrança acaba por depender do bom senso desses fornecedores, nomeadamente em áreas mais flagrantes como a distribuição de *software* ou de música. Esta questão assume especial atenção porque pode afectar, no longo prazo, o princípio da neutralidade e concorrência para os fornecedores da UE e para o orçamento dos Estados-Membros (European Commission, 2010).

No entanto, para *facilitar o cumprimento das obrigações fiscais pelos operadores que prestam serviços electrónicos, que não se encontram estabelecidos nem são obrigados a identificarem-se para efeitos fiscais na Comunidade, deverá ser criado um regime especial. Desta forma, qualquer operador que preste tais serviços por via electrónica a não sujeitos passivos na Comunidade pode, se não se encontrar já identificado para efeitos fiscais na Comunidade, optar pela identificação num único Estado-Membro* (CE, 2002).

CONCLUSÃO

Tendo em conta a importância do IVA no total de receitas fiscais dos Estados-Membros, propusemo-nos no início deste trabalho esclarecer algumas questões relacionadas não só com o funcionamento do imposto e dos esquemas fraudulentos de dedução, mas também compreender as medidas de prevenção tomadas pelos Estados-Membros no que respeita a esta temática, explorando soluções possíveis de combate à fraude do operador fictício.

No primeiro capítulo verificámos que, devido a determinadas características, o IVA permite ao Estado obter receitas no curto prazo. Assim, em períodos de contenção económica como o que atravessamos, permite aos Estados-Membros obter receitas fiscais adicionais em pouco tempo, através do aumento generalizado das taxas.

Ao longo dos anos têm sido feitas várias tentativas no sentido de harmonizar totalmente o IVA na UE, no entanto, como tal ainda não foi possível a tributação continua a ser efectuada, regra geral, no destino.

No capítulo seguinte concluímos que os países da UE sofrem particularmente com a crise económico-financeira, por serem economias dependentes do sector financeiro e expostas ao comércio mundial. Verificámos também que o IVA pode contribuir para aumentar as receitas no curto prazo, pelo que Portugal optou por aumentar a taxa normal do IVA e rever as listas I e II anexas ao CIVA.

Embora estas medidas tenham contribuído para aumentar a receita do imposto, de facto esta opção acabou por afectar negativamente o rendimento real das famílias e aumentar o hiato de taxas entre Portugal e Espanha, o que aumenta a probabilidade de maior evasão fiscal, ou simplesmente deslocalização de operações para o país vizinho.

No terceiro capítulo verificámos que a fraude “carrossel” consiste essencialmente em deduzir indevidamente o IVA simulando um esquema de transacções intracomunitárias, algumas delas isentas, entre dois ou mais Estados-Membros. No que respeita aos mecanismos de prevenção existentes, embora se verifiquem melhoras significativas na colaboração entre Estados-Membros e outras entidades para fazer frente à fraude do

operador fictício, no caso português a caminhada é ainda recente e insuficiente, embora se destaque o cuidado na implementação de medidas anti-abuso.

No que respeita ao *reverse-charge*, reconhecemos a sua vantagem em permitir um maior controlo sobre a fraude “carrossel” ao responsabilizar o adquirente pelo pagamento do imposto nas transacções intracomunitárias. No entanto, como a liquidação do imposto seria efectuada num só momento, a probabilidade de incumprimento poderia ser maior, além de exigir do Estado mais recursos financeiros, técnicos e humanos, uma vez que numa primeira fase iria coexistir com o actual mecanismo de cobrança.

No quarto capítulo abordámos o exemplo dos pedidos de decisão prejudicial dos casos C439/04 e C440/04, do TJCE, envolvidos em esquemas flagrantes de fraude “carrossel” no sector de comércio de componentes de informática. Note-se que este género de esquema chega a pôr em causa a sobrevivência das empresas cumpridoras que podem, em alguns casos, verem-se envolvidas involuntariamente.

No entanto, caso a administração fiscal prove que os intervenientes tinham consciência do esquema, pode efectivamente recusar o direito à dedução, sendo da responsabilidade da administração fiscal garantir o controlo da tributação das transacções intracomunitárias e assegurar a protecção dos operadores honestos.

No último capítulo verificámos que a tributação do IVA no comércio electrónico é mais preocupante na aquisição de bens intangíveis, porque os fornecedores não chegam a saber a localização do adquirente. Como a responsabilidade de cobrança é do fornecedor, é relativamente mais fácil contornar a cobrança do imposto uma vez que a legislação da prestação de serviços via electrónica está descontextualizada face ao crescimento actual do comércio electrónico.

Tendo em conta que a nossa principal motivação para desenvolver este trabalho foi o agravamento dos esquemas de fraude e evasão fiscal no comércio intracomunitário, não esquecendo o contexto de crise económico-financeira mundial que atravessamos, o IVA era, de facto, o imposto que mais sentido fazia analisar. Não só pelas suas características que permitem aos Estados-Membros auferir receitas fiscais num curto espaço de tempo,

mas também pelo facto de ser o imposto sobre o consumo que melhor espelha as transacções intracomunitárias, o nosso ponto de partida deste trabalho.

A temática estudada é muito actual relativamente à situação da economia mundial e este trabalho permitiu não só cumprir o objectivo pessoal de aprofundar o assunto, mas também acreditamos poder dar um pequeno contributo para o estudo de uma temática ainda recente.

Precisamente por se basear em acontecimentos recentes, a principal dificuldade foi a recolha de material científico. De facto, a bibliografia científica encontra-se desfasada relativamente aos dias de hoje, tendo sido colmatada a falta deste material não apenas com Leis, Decretos-Lei e Despachos Normativos, mas essencialmente com Directivas do Conselho; Relatórios do Parlamento Europeu, da Comissão Europeia, da International VAT Association e do Ministério das Finanças e da Administração Pública, documentos de extrema importância no estudo prático da fraude e evasão fiscal em geral, e em particular no IVA.

Como perspectiva de trabalho futuro impõem-se o acompanhamento da tributação do comércio electrónico, que por representar aproximadamente 70% da actividade económica da UE (European Commission, 2010) exige que sejam tomadas medidas adicionais para assegurar a efectiva cobrança do imposto.

BIBLIOGRAFIA

Almeida, V., Castro, G e R. Félix (2009), A Economia Portuguesa no Contexto da Integração Económica, Financeira e Monetária, em Banco de Portugal, Departamento de Estudos Económico (Ed.), *A Economia Portuguesa no Contexto Europeu: Estrutura, Choques e Políticas*, Banco de Portugal.

Anderson, K. (1994), The Consumption-Based Income Tax, *Journal of Accountancy*, Vol. 177, Nr. 6(77-82).

Assembleia da República (1976), *Constituição da República Portuguesa*, <http://www.parlamento.pt/legislacao/paginas/constituicaoorepublicaportuguesa.aspx> (último acesso em: 05/04/2011).

Brás Carlos, A. (2005), Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 416(163-181).

Brás Carlos, A. (2008), *Impostos: Teoria Geral*, 2ª edição, Coimbra: Almedina.

CE (2002), *Directiva 2002/38/CE do Conselho de 7 de Maio de 2002, relativa ao Regime do Imposto sobre o Valor Acrescentado Aplicável aos Serviços de Radiodifusão e Televisão e a Determinados Serviços Prestados por Via Electrónica*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=celex:32002l0038:pt.html> (último acesso em: 20/03/2011).

CE (2007a), *Coordenação dos sistemas de fiscalidade directa dos Estados-Membros*, http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31058_pt.htm (último acesso em: 08/06/2010).

CE (2007b), *Fiscalidade*, http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/index_pt.htm (último acesso em: 08/06/2010).

CE (2007c), *Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia ou Tratado CEE - texto original*, http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/treaties_eec_pt.htm (último acesso em: 29/01/2011).

CE (2007d), *Vendas com Isenção de Impostos e Direitos*, http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31042_pt.htm (último acesso em: 08/06/2010).

CE (2007e), *VAT and Electronic Commerce*, http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31041_en.htm (último acesso em: 10/02/2011).

CE (2008), *Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF)*, http://europa.eu/legislation_summaries/fight_against_fraud/antifraud_offices/l34008_pt.htm (último acesso em: 29/01/2011).

Comissão Europeia (2004), Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o Recurso aos Instrumentos de Cooperação Administrativa na Luta Contra a Fraude no IVA, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 413(289-329).

Conseil d'Etat (2010), *Code Civil Belge*, <http://www.droitbelge.be/codes.asp#civ> (último acesso em: 26/04/2011).

Correia, J. (2010), Bruxelas Propõe a Criação de IVA Europeu para Financiar Orçamento da EU, *Jornal Público*, 20 de Outubro.

Craig, C., Kern, T. e I. Heidi (1993), An Overview of Corporate Tax Issues Involving the European Community, *Journal of Accountancy*, Vol. 175, Nr. 1(29-32).

European Commission (2010), *Green Paper on the Future of VAT - Towards a Simpler, more Robust and Efficient VAT System*, Brussels: European Commission.

Fiore, N. (2002), From the Tax Adviser: Online Sales to EU Consumers May Be Taxed, *Journal of Accountancy*, Vol. 193, Nr. 6(86).

Godwin, M. (1993), Value Added Tax in The UK: Identifying the Important Issues, *Accounting and Business Research*, 23, 91(237-247).

INE (2010), *Estatísticas do Comércio Internacional: 1993-2009*, Lisboa: INE.

International VAT Association (2007), *Combating VAT Fraud in the EU - The Way Forward*, Brussels: International VAT Association.

Lima, E. (1998), *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Comentado e Anotado (7.ª Edição)*, Porto: Porto Editora.

Mclure Jr., E. (2003), The Value Added Tax on Electronic Commerce in the European Union, *International Tax and Public Finance*, 10(753–762).

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2008), *Combate à Fraude e Evasão Fiscais em Portugal - Relatório das Actividades Desenvolvidas em 2007*, Lisboa: MFAP.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009a), *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, Lisboa: MFAP.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009b), *Comunicado de Imprensa de 5 de Agosto de 2009*, Lisboa: MFAP.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2009c), *Comunicado de Imprensa de 6 de Agosto de 2009*, Lisboa: MFAP.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010a), *Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado*,

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm (último acesso em: 19/01/2011).

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010b), *Combate à Fraude e Evasão Fiscais em 2009 - Relatório de Actividades Desenvolvidas*, Lisboa: MFAP.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010c), *Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2011 - Relatório*, Lisboa: MFAP.

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010d), *Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/index_riti.htm (último acesso em: 19/01/2011).

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010e), *Lei Geral Tributária*, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/index_lgt.htm (último acesso em: 26/04/2011).

Ministério das Finanças e da Administração Pública (2010f), *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/index_cppt.htm (último acesso em: 26/04/2011).

Noronha, C. e G. Vinten (2003), Taxation of E-Commerce in Hong Kong: Applying UK and US Experience, *Managerial Auditing Journal*, 18, 9(702-709).

Parlamento Europeu (2008), *Projecto de Relatório da Comissão de Controlo Orçamental, 2004 – 2009*, Bruxelas: Parlamento Europeu.

Pordata (2011), *Proveniência das Receitas Fiscais do Estado: Execução Orçamental*, http://www.pordata.pt/azap_runtime/?n=4 (último acesso em: 05/04/2011)

Price, C. e T. Porcano (1992), The Value-Added Tax, *Journal of Accountancy*, Vol. 174, Nr. 4(44-48).

Santos, J. (1998), IVA do Regime de Tributação no Destino ao Regime de Tributação na Origem, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 389(8-43).

Santos, J., Madeira, G., Reis, J., Horta, M. e P. Oliveira (2008), Mapa da Fraude e da Evasão Fiscal – Relatório Final, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 421(47-87).

Santos, J., Rodrigues, C., Oliveira, J., Carneiro, N., Rodrigues, E. e I. Freire (2007), IVA – “Reverse-Charge” Análise de Impacto, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 419(151-209).

Santos, R. e A. Martins (2006), A Administração Fiscal como Elemento do Sistema Tributário, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 418(157-202).

Teixeira, G. (2008), A Fraude Fiscal e o Princípio da Transparência, *Ciência e Técnica Fiscal*, Nr. 422(25-42).