

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA



ISCAL

Fraude Carrossel – Métodos de Combate

Maria Cristina dos Santos Rafael

Lisboa, Setembro de 2011

Instituto Politécnico de Lisboa
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Fraude Carrossel – Métodos de Combate

Maria Cristina dos Santos Rafael

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Doutor Vasco Branco Guimarães, Professor Coordenador na área científica de Direito.

Constituição do Júri:

Presidente – Mestre Vasco Valdez Matias

Vogal – Doutora Clotilde Celorico Palma

Vogal – Doutor Vasco Branco Guimarães

Lisboa, Setembro de 2011

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, quero agradecer aos meus pais por sempre me terem apoiado no meu longo percurso académico.

Ao Zé Tó, pelo seu apoio e compreensão nas horas difíceis, a sua disponibilidade para me ajudar e incentivar.

Um especial agradecimento à Margarida Vouga, pela sua disponibilidade em me ajudar nas minhas dificuldades, tanto ao longo da parte curricular do mestrado como particularmente nestes últimos complicados meses que temos vivido a elaborar as nossas dissertações.

Não esquecendo a significativa ajuda e sobretudo a sua disponibilidade, dos amigos Augusto, Anabela e Gonçalo, a todos os meus sinceros agradecimentos.

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

Resumo

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é talvez o imposto que mais receitas fiscais arrecada (Gonzalez, 2008), «*es también el tributo que mayor interés ha suscitado en los defraudadores profesionales en toda la historia de la fiscalidad*» (González, 2008:246).

Existem vários tipos de fraude no IVA, no entanto, a mais problemática é a fraude carrossel, que surgiu no início da década de 90, caracteriza-se pela participação de empresas de pelo menos dois Estados Membros diferentes, aproveitando o mecanismo do *reverse charge* nas transacções intracomunitárias: a empresa adquirente (*missing trader*) desaparece sem entregar o IVA da transacção intracomunitária e da transacção interna que realiza. No esquema, existe outra empresa (*broker*) que deduz ou pede o reembolso do IVA que pagou, mas que não foi entregue ao Estado pela empresa que desapareceu.

O benefício do esquema é o valor do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*, este normalmente transacciona as mercadorias abaixo do preço de mercado, o que origina situações de concorrência desleal.

Estes esquemas de fraude ao IVA têm defraudado as receitas fiscais dos Estados Membros em vários milhões de euros.

A União Europeia, perante este grave problema, tomou algumas medidas, principalmente relacionadas com a cooperação administrativa e a troca de informações entre Estados Membros.

Os Estados Membros têm reagido a este problema, ao dificultarem ou proibirem as deduções ou pedidos de reembolso por sujeitos passivos que tenham intervindo em esquemas de fraude carrossel. E também ao responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA que não foi entregue ao Estado pelo *missing trader*. Alguns países pediram derrogações às regras gerais do IVA, ao abrigo do artigo 395º da Directiva 2006/112/CE, com o objectivo de introduzir o mecanismo do *reverse charge* em determinados sectores de risco de fraude.

Palavras-chave: IVA, fraude fiscal, fraude carrossel, transacção intracomunitária, *missing trader*.

Abstract

The Value Added Tax (VAT) is perhaps the tax that collects more tax revenues (Gonzalez, 2008), " *es también el tributo que mayor interés ha suscitado en los defraudadores profesionales en toda la historia de la fiscalidad*" (González,2008:246).

There are several types of VAT fraud, however, the most problematic is the "Carousel" fraud. The "Carousel" fraud emerged in the early 90's, characterized by the participation of companies from at least two different State Members, taking advantage of the reverse charge mechanism in intra-Community transactions. The acquiring company (missing trader) disappears without handing the VAT to intra-Community trade and domestic transaction it makes. In the scheme, there is another company (broker) that deducts or asks for refund of VAT paid, but that was not delivered to the State by the company that has disappeared.

The benefit of this scheme is the value of the VAT that was not delivered to the State by the missing trader, that usually trades the goods below the market price, which creates unfair competition.

These scams have defrauded state members of several millions Euros in VAT tax revenues. The European Union, faced with this serious problem, took some measures, mainly related to administrative cooperation and exchange of information between State Members.

State Members have responded to this problem by hindering or prohibiting the deduction or refund for taxpayers who have taken part in "carousel" fraud schemes. Also by making responsible by solidarity the purchaser for the payment that was not delivered to the State by the missing trader. Some countries have requested exceptions to general rules of VAT, under Article 395 of Directive 2006/112/EC, in order to introduce the reverse charge mechanism in certain sectors at risk of fraud.

Keywords: VAT, Tax fraud, carousel fraud, intra-Community trade, missing trader.

Índice

1.	Introdução.....	1
1.1.	Objecto da investigação	1
1.2.	Objectivo da investigação	2
1.3.	Metodologia geral	3
1.4.	Estrutura da dissertação	3
2.	Enquadramento Teórico	5
2.1.	Conceito de fraude fiscal	5
2. 2.	Conceito de IVA	7
2. 3.	Tipos de fraude fiscal no IVA	9
2. 4.	Fraude Carrossel	10
2.4.1.	Fraude carrossel com intervenção de países terceiros	17
2. 5.	Medidas de combate à fraude carrossel	19
a)	Medidas preventivas	20
b)	Medidas repressivas	25
2.6.	Reacção de Portugal à fraude carrossel	27
2. 7.	Conclusão	30

3.	Combate à fraude carrossel na União Europeia e em Portugal	32
3.1.	Medidas aprovadas pela União Europeia	32
3.1.1.	Regulamento n.º 1798/2003.....	33
3.1.2.	Cobrança de créditos de impostos entre Estados Membros	34
3.1.3.	Estratégia Europeia de combate à fraude fiscal.....	35
3.1.4.	Proposta de Directiva relativa ao sistema comum do IVA com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias	37
3.1.5.	Eurofisc	39
3.1.6.	Comunicação da Comissão Europeia sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no IVA na União Europeia..	40
3.1.7.	Proposta de Directiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras	42
3.1.8.	Proposta de Directiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de facturação.....	45
3.1.9.	Proposta de reformulação do regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA....	46
3.1.10.	Proposta de Directiva relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude	47

3.2.	Outras medidas propostas.....	50
3.3.	Reacção de Portugal à fraude carrossel.....	53
3.3.1.	Relatórios de combate à fraude.....	53
3.3.1.1.	<i>Relatório do combate à fraude e evasão fiscais de 2008</i>	53
3.3.1.2.	<i>Relatório do combate à fraude e evasão fiscais de 2009</i>	58
3.3.2.	Relatório de Política Fiscal de 2009.....	61
3.3.3.	Alterações Legislativas.....	63
3.4.	Sectores económicos afectados - Descrição.....	64
3.5.	A evolução da fraude carrossel – Contra -Trader.....	65
3.6.	Conclusão.....	66
4.	Jurisprudência do TJUE.....	68
4.1.	O Acórdão do Tribunal de Justiça Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd.....	69
4.2.	O Acórdão do Tribunal de Justiça Kittel e Recolta Recycling.....	75
4.3.	Conclusão.....	80
5.	Aplicação prática do enquadramento teórico.....	81
5.1.	Caso Valter Aleixo.....	81
6.	Conclusão.....	88

6.1.	Síntese	88
6.2.	Orientações para futuras investigações	93
6.3.	Propostas	93
	Referências bibliográficas	96

Lista de abreviaturas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DSIVA – Direcção dos Serviços do IVA

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

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

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

DSAF – Direcção de Serviços Antifraude

DSIFAE – Direcção de Serviços Investigação da Fraude e de Acções Especiais

EUROCANET – Sistema de troca de dados entre Estados Membros direccionado para a detecção de esquemas de fraude carrossel

IEC – Imposto Especial de Consumo

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IT – Inspeção Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

NIF - Número de Identificação Fiscal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento de Estado

OLAF – Organismo Europeu de Luta Antifraude

PJ – Polícia Judiciária

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

RGIT– Regime Geral das Infracções Tributárias

VIES – Sistema de Intercâmbio de Informação sobre o IVA

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TIB – Transacção Intracomunitária de Bens

1. Introdução

1.1. Objecto da investigação

A fraude no IVA caracteriza-se pela obtenção de reembolsos ou de deduções indevidas, através da ocultação ou simulação de operações económicas.

Os tipos de fraudes mais comuns no IVA são a utilização de facturas falsas, a falsificação da contabilidade através da contabilização de gastos pessoais, fraude no comércio automóvel e na sucata. A fraude que mais tem pesado no desaparecimento das receitas do IVA na União Europeia denomina-se fraude carrossel. É sobretudo deste tipo de fraude que iremos tratar ao longo deste trabalho.

A fraude carrossel constitui um delito fiscal que se propagou na Europa a partir de 1993, com a entrada em vigor do regime transitório do IVA nas transacções intracomunitárias. Este regime aboliu as fronteiras fiscais na Europa, possibilitando a livre circulação de mercadorias na União Europeia.

Esta abertura de fronteiras criou condições que contribuíram para o surgimento deste tipo de fraude que tem como objectivo obter um benefício ilegal, uma dedução indevida do IVA liquidado e não entregue ao Estado, constituindo assim uma perda de receita.

A fraude carrossel é representada por um esquema do qual fazem parte várias empresas, que transaccionam a nível intracomunitário, e que em alguns casos, inclui também países fora da Comunidade.

Este tipo de fraude aproveita as fragilidades do sistema *reverse charge* nas transacções intracomunitárias. É um esquema onde participam no mínimo três sujeitos passivos de pelo menos dois Estados Membros diferentes. Na sua forma mais simples, a empresa “A”, sujeito passivo de IVA no Estado Membro “A” (denominada *missing trader* ou operador fictício), adquire mercadorias à empresa “B”, sujeito passivo de IVA no Estado Membro “B” (denominada empresa de ligação ou *conduit company*). A empresa “B” não liquida

IVA quando factura os bens à empresa “A”, porque as transacções intracomunitárias entre sujeitos passivos de IVA, não são tributáveis. A obrigação de liquidação recai sobre o sujeito passivo adquirente, através do mecanismo de *reverse charge*. A empresa “A” vende as mercadorias à empresa “C”, residente no mesmo Estado Membro (denominada intermediário ou *broker*). A venda por norma é efectuada abaixo do preço custo. O *missing trader* emite uma factura com IVA liquidado, que não entrega ao Estado, desaparecendo de seguida. O intermediário ou *broker* deduz ou pede o reembolso do IVA que pagou ao *missing trader* e vende as mercadorias à empresa “B” do Estado Membro “B”, consumando-se assim o chamado “carrossel do IVA”. O ganho do *missing trader* constitui o prejuízo do Estado.

1.2. Objectivo da investigação

A fraude no IVA, que se denominou fraude carrossel tem vindo, nas últimas duas décadas a defraudar as receitas fiscais dos Estados Membros da União Europeia.

Tornou-se então uma crescente preocupação e uma prioridade a resolver, tanto pelos prejuízos financeiros que provoca como pela concorrência desleal entre empresas que estes esquemas propiciam.

Por se tratar de matéria com evidente actualidade e importância no contexto português e comunitário bem como no âmbito do presente mestrado, considerámos que seria interessante fazer um trabalho exploratório desta temática com vista a apresentar o problema e as tentativas de resolução que se encontram em execução.

Neste sentido, o nosso objectivo é dar a conhecer os diferentes esquemas ilícitos que constituem a fraude no IVA na União Europeia. Uma perspectiva da evolução da fraude em IVA nas últimas décadas, que aproveitou as fragilidades do imposto, nomeadamente a partir de 1993, com a entrada em vigor do regime transitório do IVA. As consequências que esta provoca, os sectores económicos afectados, a luta que a União Europeia e os Estados Membros têm travado contra esta ameaça às receitas estatais.

Será efectuada uma análise e uma reflexão crítica relativamente às medidas de carácter preventivo e repressivo que têm sido divulgadas e implementadas pela União Europeia e pelos próprios Estados Membros, confrontando-as com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de forma a aferirmos quais são as que mais se adequam à destruição da calamidade que faz desaparecer as receitas do IVA comunitário.

1.3. Metodologia geral

Com vista a realizar um trabalho sobre a fraude carrossel, aplicar-se-á a metodologia seguidamente exposta:

- 1) Abordar o tema da nossa dissertação através de uma revisão da literatura;
- 2) A revisão da literatura será efectuada através da consulta de vários livros e artigos académicos, teses, documentos oficiais e revistas científicas com publicações na área específica;
- 3) Organização e sistematização das fontes de informação relevantes;
- 4) Identificação das entidades que constituem o universo a analisar, considerando à partida que a base de estudo tem um carácter internacional, pelo que se recorrerão a fontes externas para obtenção dos elementos;
- 5) Análise das medidas preventivas e repressivas relativamente à fraude carrossel implementadas pela União Europeia e pelos Estados Membros;
- 6) Análise da Jurisprudência do TJUE e caso prático.

1.4. Estrutura da dissertação

A estrutura do trabalho que nos propusemos fazer sobre fraude será composta por uma breve introdução ao tema, onde expomos as razões que nos motivaram a tratar este tema.

Passará de seguida por um enquadramento teórico do tema fraude fiscal, mais especificamente sobre fraude carrossel, para depois aprofundarmos o tema através da exposição das medidas de combate utilizadas pela União Europeia e pelos Estados Membros. Será também apresentada a reacção de Portugal perante este problema.

Por último daremos conta da Jurisprudência do TJUE e o combate à fraude carrossel e apresentaremos um caso prático, onde analisaremos um acórdão de um caso de fraude carrossel em Portugal.

2.Enquadramento Teórico

Para o devido enquadramento no tema que vamos tratar, fraude carrossel, começamos por analisar alguns conceitos, nomeadamente, o que é fraude fiscal, IVA, tipos de fraude fiscal no IVA, para depois entrarmos no nosso tema.

Começamos por elucidar como é que funciona o esquema de fraude carrossel, as diferentes formas que esta assume para depois apresentarmos as medidas de combate que a União Europeia, os seus Estados Membros e Portugal têm utilizado contra esta calamidade das receitas fiscais na União Europeia.

2.1. Conceito de fraude fiscal

A fraude fiscal consiste em praticar actos que lesam as receitas fiscais dos Estados, actos ilícitos que infringem directamente a lei. São praticados com o objectivo de diminuir os impostos a pagar ao Estado, através da falsificação dos elementos contabilísticos, simulação fiscal, emissão e utilização de facturas falsas, economia clandestina, etc.. Constitui um crime fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, aquele que vise a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, previstos no n.º1 do artigo 103.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Pode ser consumado através das seguintes formas:

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

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

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

Todos estes factos apresentados não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000,00.

De acordo com o n.º 1 do artigo 104.º do RGIT, os factos puníveis ao abrigo do artigo 103.º do mesmo código, são puníveis com pena de prisão de um a cinco anos, quando praticados por pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias quando praticados por pessoas colectivas, quando se verificar a acumulação de mais de uma das seguintes circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público, com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar, viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária;
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior, sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros, com os quais esteja em situação de relações especiais.

O n.º 2 do referido artigo estipula a aplicação da mesma pena quando a fraude for realizada através da utilização de facturas falsas, ou quando tiver intervenção de pessoas ou entidades diferentes das da operação subjacente.

«Na fraude fiscal viola-se directamente a lei, quer por acção quer por omissão, não se pagando por via dela, no todo ou em parte, um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo-se uma vantagem patrimonial indevida» (Pereira, 2009:414).

Para Antunes (2005), o crime de fraude fiscal tem dois elementos de natureza objectiva e dois elementos de natureza subjectiva:

Os elementos de natureza objectiva são o comportamento traduzido na apresentação de declarações de imposto nas quais factos ou valores que delas devam constar tenham sido objecto de alteração (intencional), ocultação (encobrimento fáctico) ou de celebração de negócio jurídico simulado e o evento perigoso (o crime de fraude fiscal é um crime de perigo) que é dirigido a uma diminuição das receitas fiscais ou à obtenção de um benefício fiscal injustificado. Daqui também resulta que a fraude fiscal pode ser comissiva ou omissiva.

Os elementos de natureza subjectiva são o dolo e a ilicitude e estão presentes na intenção de não liquidação, entrega ou pagamento do imposto ou na obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais (Antunes, 2005:70).

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

2. 2. Conceito de IVA

O IVA é um imposto indirecto que incide sobre a generalidade do consumo (transmissão de bens e prestação de serviços). A sua incidência abrange as várias fases do circuito produtivo, sendo a sua base de tributação constituída pelo valor acrescentado em cada fase.

É um imposto neutro e essa neutralidade verifica-se, tal como refere (Pereira, 2009:116-117):

[...] quer nas trocas internas quer nas internacionais. Ao nível interno, isso significa que sobre bens e serviços idênticos transaccionados ao mesmo preço deve incidir o mesmo imposto independentemente da extensão do circuito produtivo e do número de transacções em cada fase. Ao nível internacional, permite assegurar com facilidade que os produtos são tributados no país de destino (e daí a isenção das exportações e a tributação das importações) à mesma taxa que os fabricados internamente.

É um imposto harmonizado na União Europeia. Tornou-se obrigatório para todos os Estados Membros a partir de 1 de Janeiro de 1970, no contexto da primeira fase da harmonização do IVA. Em Portugal, a sua adopção foi imposta aquando da adesão à União Europeia em 1986.

(Palma, 1998:37) justifica a importância de uma harmonização fiscal na União Europeia da seguinte forma:

A harmonização fiscal justifica-se, fundamentalmente, atendendo a três tipos de considerações. Por um lado, a fiscalidade é susceptível de utilização pelos Em`s como instrumento proteccionista dos respectivos produtos nacionais, por outro lado, a disparidade existente entre as diversas disposições fiscais implica uma compartimentação dos mercados nacionais, pondo em causa o próprio movimento de integração e, finalmente, a divergência existente entre os sistemas fiscais falseia o livre jogo da concorrência entre as empresas dos diferentes Em`s.

De acordo com o preâmbulo do código do IVA, a dívida tributária de cada operador económico é calculada pelo método do crédito de imposto, traduzindo-se na seguinte operação: ao valor global das transacções da empresa é aplicada a taxa de IVA em vigor, em determinado período, a que se deduz ao montante assim obtido, o imposto por ela suportado nas compras do mesmo período. O resultado desta operação corresponde ao montante de imposto a entregar ao Estado.

Na terceira fase da harmonização comunitária do IVA, foi deliberado que as fronteiras físicas, técnicas e fiscais seriam abolidas a 1 de Janeiro de 1993. A partir deste momento o

sistema do IVA passou a ser constituído por três regimes gerais distintos, são eles: o regime das operações internas, o regime das operações com países terceiros, e o regime das operações intracomunitárias de bens e serviços. O regime das operações intracomunitárias veio criar condições para que a fraude no IVA aumentasse, nomeadamente a que aproveitou o facto das transacções intracomunitárias passarem a ser tributadas no país de destino, denominada fraude carrossel. É sobretudo sobre este tipo de fraude que iremos tratar ao longo deste trabalho.

2. 3. Tipos de fraude fiscal no IVA

A fraude fiscal no IVA assume diferentes formas e é dos crimes fiscais mais frequentes. Uma das formas que assume é a omissão das transacções económicas efectuadas pelos contribuintes, consubstanciando-se na não apresentação das declarações periódicas de IVA, ou na omissão de informações nas declarações apresentadas.

Também a utilização de facturas falsas é um crime de fraude fiscal no IVA. É frequentemente usada com o objectivo de reduzir o montante de IVA a entregar ao Estado pelos contribuintes, ou mesmo para receberem reembolsos indevidos. Estas são também utilizadas para justificar saídas de dinheiro não documentadas, normalmente porque representam custos ilícitos suportados pelas empresas, como seja o pagamento de “luvas”, de mão-de-obra clandestina, etc..

Outra modalidade relevante de fraude no IVA é constituída pela economia paralela e tal como o nome indica, as transacções são realizadas à margem do sistema fiscal e de qualquer outro sistema de regulamentação.

Sendo o IVA um imposto obrigatório em todas as transacções comerciais e prestação de serviços, exceptuando as transmissões isentas, uma das formas mais frequentes de praticar fraude fiscal no IVA, consiste na não emissão de factura, conseqüentemente não liquidando o IVA, que é devido ao Estado. Esta é muito comum nas pequenas empresas, nas vendas que efectuam ao consumidor final.

Há também empresas que embora emitam a factura correspondente às transacções comerciais ou prestações de serviços que praticam, no entanto não entregam o IVA liquidado ao Estado. O Estado não recebe o IVA liquidado e tem de o reembolsar ao contribuinte, que o reclama ou o deduz no valor do imposto a pagar. Este tipo de fraude no IVA é conhecido como fraude carrossel.

2. 4. Fraude Carrossel

Este tipo de fraude aproveita as fragilidades do sistema *reverse charge* nas transacções intracomunitárias. Implica a participação de um mínimo de três empresas, registadas para efeitos de IVA em dois Estados Membros diferentes, tal como se exemplifica na Figura 2.1. O esquema inicia-se quando a empresa “A” domiciliada no Estado Membro 1 (denominada empresa de ligação ou *conduit company*) faz uma venda intracomunitária de bens para a empresa “B” estabelecida no Estado Membro 2 (denominada operador fictício ou *missing trader*). Dado estarmos perante uma transacção intracomunitária, esta é uma operação isenta, não é tributada à saída do país de origem nem à entrada do país de destino, por ser o adquirente quem simultaneamente liquida e deduz o IVA. Em seguida, estes bens são revendidos à empresa “C” (denominada intermediário ou *broker*) residente no Estado Membro 2. O *missing trader* emite uma factura onde liquida IVA, que não entrega ao Estado e desaparece. Como o *missing trader* não entrega o IVA liquidado à Administração Fiscal, consegue vender os bens abaixo do preço de custo.

O IVA liquidado pelo *missing trader*, que não foi entregue ao Estado, constitui o lucro do esquema.

Portugal

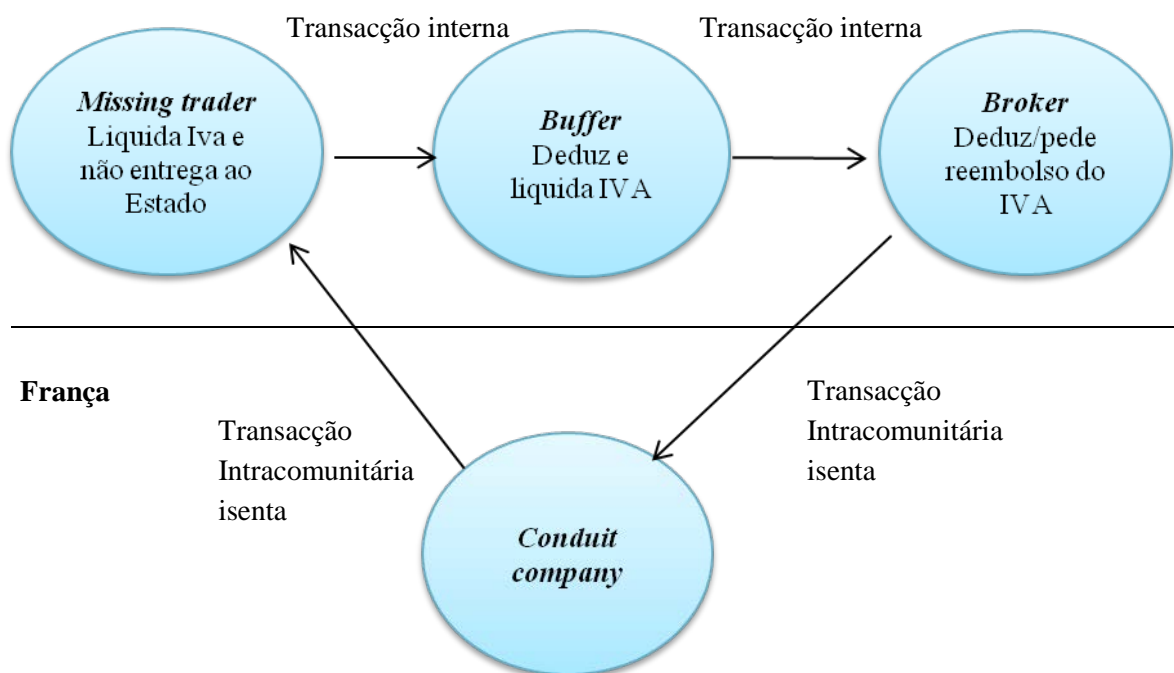


Figura 2.1 Esquema de fraude carrossel envolvendo dois Estados Membros.

Fonte: Adaptado de Lança (2009).

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

Pode mesmo dizer-se que *o carrossel é tanto mais perfeito* (isto é, mais dificilmente detectável) *quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes* (sujeitos passivos reais e credíveis, sem participação voluntária no esquema) *a organização da fraude consiga envolver* (Santos, 2008:57).

Quanto ao funcionamento da fraude carrossel, Palma (2010), dá conta que esta frequentemente envolve a transmissão em cadeia dos mesmos bens, que podem circular diversas vezes entre os Estados Membros, ficando lesada a Administração Fiscal em termos de receitas de IVA, proporcionalmente ao número de vezes que os bens circulam entre Estados.

Na maioria dos esquemas de fraude carrossel as mercadorias circulam entre os países, simulando verdadeiras transacções intracomunitárias, no entanto, há esquemas em que as mercadorias ficam no país da empresa adquirente e apenas os camiões e as facturas é que circulam entre países.

Na sua *forma mais agressiva* (e mais “pura”) a “fraude em cadeia” e a “fraude carrossel” manifestam-se na existência de *facturações* sucessivas *sem* existência de entrega de qualquer mercadoria. Os “operadores”, neste caso, são totalmente *fictícios*, constituindo simples fábricas de produção de documentos falsos (Santos, 2008:26).

Existe por vezes a preocupação, por parte dos organizadores destes esquemas, de utilizarem vários intermediários na cadeia e também de trocarem rapidamente de fornecedores e de compradores, como forma de dificultarem o trabalho das Administrações Fiscais.

Tal como refere Fonseca (2006), quando estes esquemas de fraude carrossel são bem organizados, as organizações criminosas conseguem ultrapassar rapidamente as dificuldades que lhes são criadas pelas medidas que a Administração Fiscal toma.

O conhecimento dos métodos de trabalho da Administração Fiscal parece ser um traço comum aos criminosos implicados nas redes, os quais procuram obter informação técnico-fiscal pormenorizada, junto de Consultores e da própria Administração Fiscal. Deste modo, tem-se verificado a facilidade em retirar partido das fragilidades do sistema de declaração do IVA e da organização da máquina fiscal, por parte de alvos com um *know-how* muito apurado (Fonseca, 2006:138).

Em esquemas mais elaborados, a fraude funciona entre empresas de vários Estados Membros e com mais do que um *missing trader*, tal como exemplificamos na Figura 2.2.

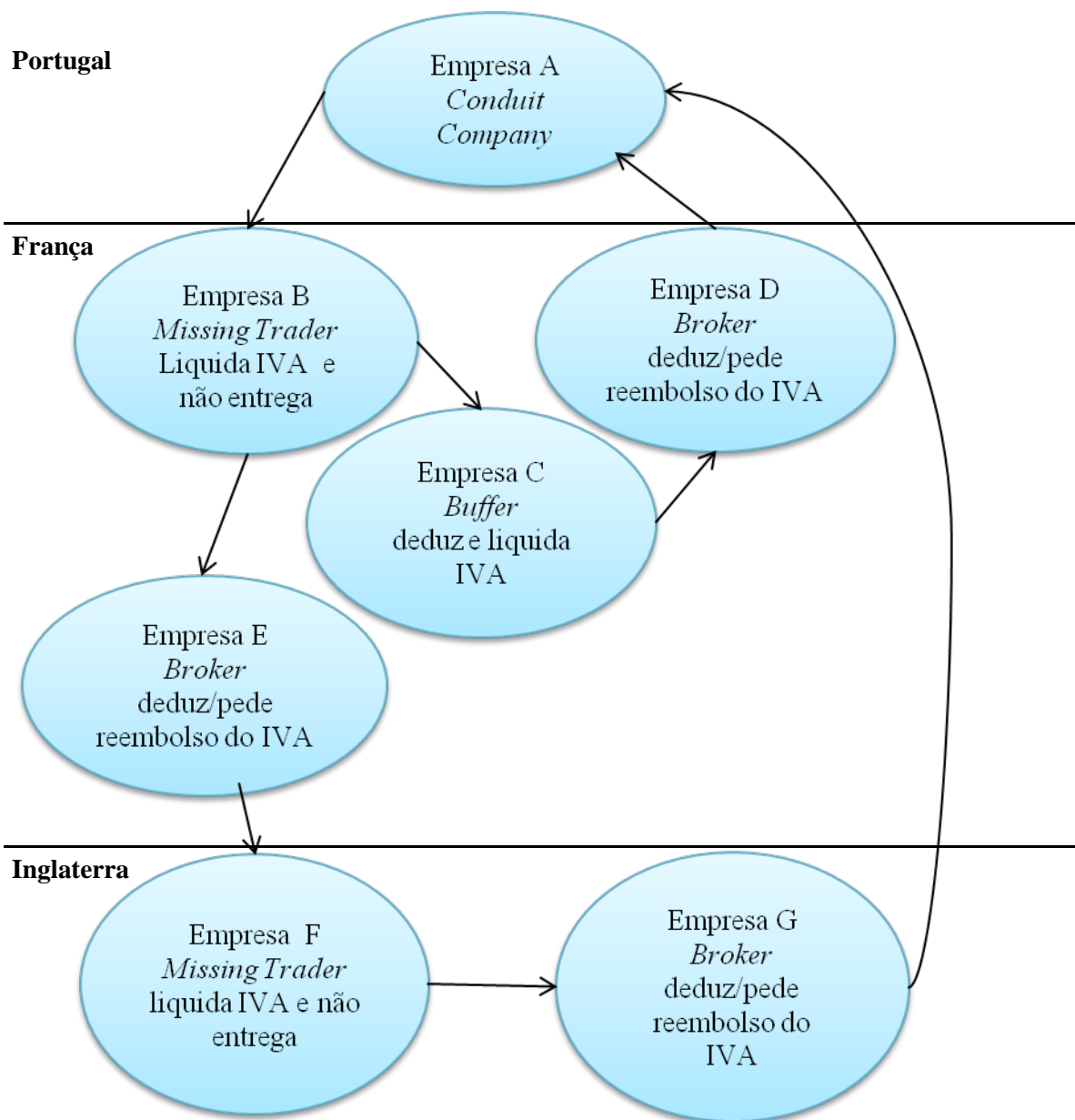


Figura 2.2 Esquema de fraude carrossel a envolver 3 Estados Membros.

Fonte: Adaptado de Lança (2009).

Marques (2007) caracteriza a fraude carrossel, em termos de funcionamento, como uma rede internacional de empresas, que para garantir a continuidade dos seus esquemas e, para

ocultar a identidade dos seus titulares, registam-se em *off-shore*¹. É um esquema que funciona através da simulação de operações económicas e do envio de declarações fiscais falsas, tendo como objectivo a obtenção de reembolsos indevidos de IVA.

Januário (2007) enquadra as *missing traders* quer no plano jurídico quer no económico:

[...] aquelas empresas que, existindo no plano jurídico e mesmo no cadastro fiscal da DGCI, não existem, de facto, no plano económico porque não desenvolvem, (nem podem desenvolver), efectivamente qualquer actividade económica por não possuírem capacidade instalada como é o caso, por exemplo, das conhecidas *missing trader* (Januário, 2007:26).

Na terceira fase da harmonização fiscal do IVA, foram abolidas as fronteiras fiscais na União Europeia, na sequência do denominado livro branco para a realização do mercado interno, em 1985, e do acto único Europeu, em 1987, sendo um dos seus principais objectivos eliminar as fronteiras internas, técnicas e físicas, que se colocavam à livre circulação dos cidadãos, das mercadorias e dos capitais.

Em 1993 entrou em vigor o regime transitório do IVA nas transacções intracomunitárias. Neste regime, a tributação das transacções económicas entre empresas, sujeitos passivos de diferentes Estados Membros, deixou de ser realizada na origem e passou a ser realizada no Estado Membro de destino através do mecanismo *reverse charge*. A entrada em vigor deste regime possibilitou o aparecimento e desenvolvimento da fraude carrossel, pois os bens deixaram de ser tributados na origem e passaram a ser tributados no destino: a responsabilidade de fazer a liquidação do IVA passou a ser da empresa adquirente. Esta alteração surgiu como uma oportunidade para muitos infractores defraudarem as receitas estatais do IVA. De facto, a empresa adquirente aproveita este mecanismo para receber as mercadorias através de uma transacção intracomunitária isenta de IVA, transacciona-as liquidando IVA e não o entregando ao Estado. O objectivo destes esquemas é obterem um benefício ilegítimo, ao arrecadarem o IVA liquidado e ao deduzirem ou obterem reembolsos indevidos.

¹ Off-shore é o termo inglês para paraíso fiscal, território ou país onde a legislação fiscal possui condições atractivas, de forma a facilitar a aplicação de capitais estrangeiros, de origem desconhecida. Protegem os detentores de capital ao garantir o sigilo bancário e o anonimato destes.

As consequências negativas que o regime transitório provocou foram previamente previstas por Maurice Lauré². Neste âmbito, Palma (1998) expõe as críticas tecidas por este à abolição dos controlos fronteiriços:

[...] existindo controlos fronteiriços, o IVA, devido às respectivas características, é um imposto que causa poucas situações de fraude. A existência dos controlos fronteiriços permite restringir a limites razoáveis as duas formas mais graves de fraude em sede de IVA – a venda sem factura e a emissão de facturas falsas. Com o regime transitório, a abolição das fronteiras fiscais e a manutenção do princípio do destino propiciam tais tipos de fraude (Palma, 1998:317).

As características do funcionamento do IVA nas transacções comerciais, tal como a forma como entrou em vigor o regime transitório, na terceira fase da sua harmonização fiscal, abolindo as fronteiras fiscais na União Europeia, conjugaram-se de forma, a que a fraude no IVA se tornou numa infracção bastante atractiva para os infractores:

O risco da existência deste tipo de fraude é inseparável das próprias características do IVA, da sua natureza de imposto plurifásico, assente numa cadeia de pagamentos e de deduções, tendo por base a emissão de facturas e, sobretudo da forma como está configurado o regime (transitório) das transacções intracomunitárias de bens (Santos, 2008:24)

A fraude fiscal no IVA representa um problema para a Europa comunitária, pois tem tomado proporções muito graves, embora a maioria dos Estados Membros não disponibilizem informação. Em 2006, a Comissão Europeia estimava que as receitas do IVA na União Europeia fossem defraudadas em cerca de 60 biliões de Euros anuais.

Desde há muito que o IVA, como qualquer outro imposto, conhece sistemas típicos de fraude, como a “fraude em cadeia” nas operações internas ou a “Fraude nas exportações”. De algum modo, a “fraude carrossel” surge como um prolongamento do mecanismo da “fraude em cadeia” nas transacções intracomunitárias, sendo assim designada pelo facto de o adquirente dos bens no EM de destino voltar a enviá-los para o EM de origem, efectuando transmissões intracomunitárias de bens com isenção

² Considerado o criador do IVA, em França, no início da segunda metade do século XX.

completa de imposto, tendo, na sua forma mais típica, como destinatário desta operação o vendedor ou fornecedor inicial dos bens (Santos, 2008:24).

Para uma melhor compreensão do funcionamento do esquema de fraude carrossel, seguidamente expomos uma breve apresentação dos seus intervenientes:

- 1- Empresa de ligação ou *conduit company* - é a empresa fornecedora dos bens através de uma transmissão intracomunitária. É um sujeito passivo de IVA de um Estado Membro diferente do adquirente, que deduz ou pede o reembolso do IVA suportado na aquisição dos bens transmitidos, o qual foi entregue pelo seu fornecedor à Administração Fiscal do seu país. O Estado Membro onde esta empresa reside não é lesado em termos de IVA no esquema.

A empresa de ligação pode ou não fazer parte do esquema. Se o seu cliente for sujeito passivo de IVA, esta poderá não suspeitar que está a entrar num esquema fraudulento.

Quando faz a primeira transmissão intracomunitária eventualmente não terá qualquer benefício no esquema, no entanto, quando adquire as mercadorias que vendeu, estas vêm com um preço mais baixo do que aquele pelo qual foram inicialmente vendidas e neste caso, já está a ter um benefício.

- 2- Operador fictício ou *missing trader* - este interveniente é uma peça fundamental no funcionamento do esquema, porque é ele quem fica com o lucro da fraude, ou seja o IVA liquidado na sua factura que não é entregue à Administração Tributária.

Este quando transacciona no mercado nacional as mercadorias que adquiriu à empresa de ligação ou *conduit company*, liquida IVA mas não o entrega à Administração Fiscal do seu país. Normalmente, também não entrega as declarações fiscais, não tem contabilidade, utiliza por vezes caixas postais ou mesmo moradas oficiais falsas, não tem uma actividade comercial real, apenas existe para cometer infracções fiscais.

Os seus sócios são testas de ferro, marginais, estrangeiros, sociedades estrangeiras (geralmente com sede num paraíso fiscal) ou “firma de palha”, todos sujeitos passivos de IVA, que têm por objectivo agirem ilicitamente. A sua actividade poderá ser produzir facturas falsas e não transaccionar mercadorias.

- 3- Empresas tampão ou *Buffer* – estas empresas existem para baralhar e dificultar as investigações e estão posicionadas entre o *missing trader* e o *broker*. Desta forma, garantem que não existe contacto comercial entre o *missing trader* e a empresa que pede o reembolso do IVA. Normalmente, são empresas que têm uma actividade comercial real, têm uma sede real e cumprem as suas obrigações fiscais e contabilísticas. Estão situadas no mesmo Estado Membro do *missing trader* e, por vezes, não têm consciência que estão envolvidas num esquema de fraude.
- 4- Intermediário ou *Broker* - o seu papel no esquema é adquirir as mercadorias envolvidas na fraude, directamente ao *missing trader* (raramente) ou ao *Buffer*. Após a aquisição duas coisas podem acontecer: ou vende as mercadorias no mercado nacional ou faz uma transacção intracomunitária isenta de IVA directamente para a *conduit company*, pedindo o reembolso ou deduzindo o IVA pago nas aquisições das mercadorias. Está situado no mesmo Estado Membro do *missing trader*.

2.4.1. Fraude carrossel com intervenção de países terceiros

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

Até agora, apresentámos esquemas de fraude que abrangiam apenas transacções intracomunitárias, no entanto, as organizações criminosas que utilizam estes esquemas para defraudar as receitas estatais do IVA comunitário, vão mais além, começando também a fazer importações de países terceiros para a União Europeia. Fonseca (2006) concebeu um exemplo do que poderia ser um esquema de fraude carrossel, no qual intervém um país

terceiro que a seguir se explica: a empresa “A”, sediada no país terceiro 1, cujos sócios pertencem à organização criminosa “X”, transmite mercadorias através de facturas falsas a uma empresa “B”, denominada “empresa concha”, sediada na União Europeia. A empresa “B” pede às autoridades alfandegárias isenção do pagamento de IVA, alegando que os bens serão enviados de imediato para outro Estado Membro. Tal não irá acontecer, porque não existe qualquer contrato real de transmissão/aquisição de bens. Com esta manobra, não estão legalmente preenchidos os requisitos que possibilitariam a isenção do IVA.

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

A função desempenhada por estas “empresas concha” é a de mero filtro no esquema, nunca chegando a ter a verdadeira posse dos bens, como tal, nunca reúnem as condições legais para poderem realizar uma transmissão intracomunitária de bens isenta de impostos.

Na terceira fase do esquema, tomam parte as empresas destinatárias dos bens. O papel destas empresas, dentro da rede criminosa, é de receptor de bens, que são provenientes de uma aquisição intracomunitária isenta. Estas sociedades têm prazos médios de vida muito curtos, existem apenas para realizar este tipo de aquisições, não possuindo qualquer suporte logístico, empresarial ou de capital. Estas empresas formalizam a entrada dos bens e de seguida realizam uma transmissão com liquidação de IVA ao destinatário final, por intermédio de uma teia de empresas também integrantes da organização. O IVA liquidado não é entregue à administração Fiscal, que juntamente com os lucros obtidos com a venda dos bens, é transferido para fora da União Europeia, cumprindo-se desta forma o principal objectivo da organização criminosa: a evasão fiscal.

Na última fase deste esquema é realizada a transmissão e facturação ao verdadeiro destinatário final. Este reclama o direito à dedução do valor total do imposto pago a montante e faz uma exportação para a empresa “A” do país terceiro. Por fim, o valor pago

pelo destinatário final relativamente às mercadorias e ao IVA é enviado por intermédio da “empresa concha” para o país terceiro.

A Figura 2.3, exemplifica um esquema de fraude de carrossel envolvendo um país terceiro semelhante àquele que apresentámos.

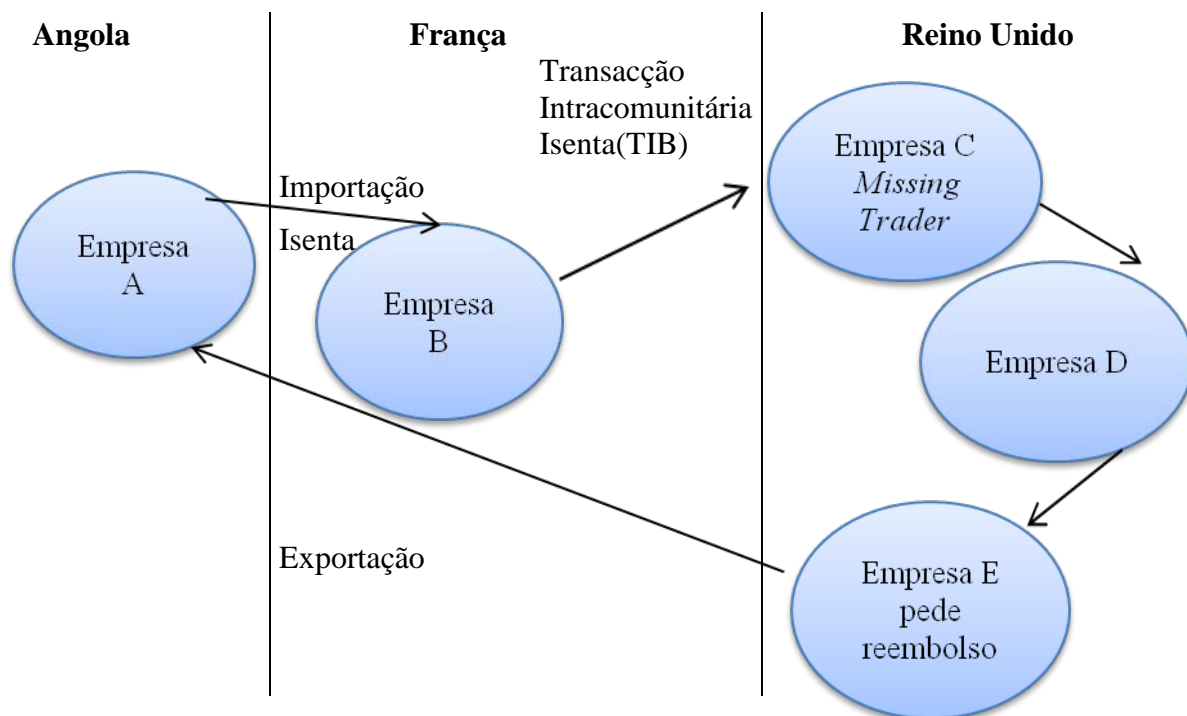


Figura 2.3 Esquema de fraude carrossel com início em países terceiros.

Fonte: Adaptado de Lança (2009)

2. 5. Medidas de combate à fraude carrossel

O impacto desta fraude é profundo ao nível da receita fiscal dos Estados Membros, pelo que alguns Estados Membros tomaram como prioridade o combate à fraude no IVA, conseguindo reduções significativas nos níveis de fraude, sobretudo pela implementação de medidas que não permitem a dedução do IVA aos sujeitos passivos que entram na cadeia da fraude, mesmo que não tenham conhecimento dela.

O direito à dedução é conferido pelo artigo 168.º da Directiva 2006/112/CE, o qual não dá liberdade aos Estados Membros para aplicarem qualquer medida contrária, desde que a entrega dos bens e a prestação de serviços tenha sido realizada e que a factura ou documento equivalente esteja na posse do sujeito passivo de acordo com o artigo 178.º da Directiva 2006/112/CE, o que colocaria também em causa o princípio da neutralidade do IVA e da não discriminação. Esta tem sido a posição da jurisprudência do TJUE.

A Directiva 2006/112/CE prevê várias derrogações às regras comuns. O artigo 395.º consagra a possibilidade dos Estados Membros pedirem derrogações no sentido de implementar medidas com vista a evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

Em matéria de combate à fraude carrossel ou do operador fictício, o recurso às derrogações às regras gerais do IVA foi utilizado por 3 países, a Áustria, a Alemanha e o Reino Unido. A medida pretendida seria a introdução do mecanismo de *reverse charge* como forma de evitar a liquidação e cobrança de imposto entre fornecedores e clientes. Não existindo imposto cobrado pelo fornecedor, deixa de haver o risco da sua eventual não entrega ao Estado (Pinto, 2008:192).

A fraude carrossel está a expandir-se para países fora da União Europeia, nomeadamente África e Médio Oriente, talvez porque as entidades que a praticam começam a encontrar dificuldades no seu desenvolvimento, com a mesma liberdade e impunidade que possuíam. Este comportamento é um indício de que o combate travado pelos Estados Membros começa a dar frutos.

a) Medidas preventivas

A fraude carrossel tem vindo a desenvolver-se de tal forma que levou a União Europeia e os Estados Membros a tomar medidas, designadamente:

- A criação de um novo quadro para a cooperação administrativa e para a troca de informações entre os Estados Membros, ao abrigo do Regulamento 1798/2003³ de 7 de Outubro de 2003. Este define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades

³ Publicado no JO L 264 de 15.10.2003, p. 1.

competentes dos países da União Europeia cooperarem e trocarem todas as informações necessárias à realização de uma correcta avaliação do IVA.

A troca de informações entre as autoridades competentes tem lugar em três situações: troca de informações a pedido, troca de informações sem pedido prévio (troca espontânea) e armazenamento dos dados numa base de dados electrónica mantida por cada Estado Membro, a uma parte da qual têm acesso directo as autoridades competentes dos outros Estados Membros;

- O Regulamento 1925/2004 de 29 de Outubro de 2004⁴ veio estabelecer normas de execução relativamente a certas disposições do Regulamento 1798/2003 de 7 de Outubro de 2003. Definiu prazos mais curtos, de três meses para a troca de informação entre administrações e incluiu a fraude carrossel na categoria de fraude que é objecto de intercâmbio de informações sem pedido prévio;

- O programa Fiscalis instituído pela Decisão 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro de 2002, foi criado com o objectivo de melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno, a cooperação administrativa entre funcionários e a luta contra a fraude, através da modernização da legislação e da administração e de uma aplicação uniforme da legislação comunitária pelos diferentes Estados Membros. Financia também a organização de seminários para funcionários das Administrações Fiscais, intercâmbios e visitas de estudo a outros países participantes e também, sistemas de tecnologia da informação na área da tributação, sobretudo o sistema de intercâmbio de informação sobre o IVA (VIES). Os resultados deste programa têm-se mostrado positivos, nomeadamente através dos seus seminários que têm permitido aos funcionários das Administrações Fiscais dos vários Estados Membros partilharem os seus conhecimentos e experiências no combate à fraude. Tal como (Guimarães, 2010:989) menciona, este programa também ajuda na:

[...] agilização da utilização dos meios de troca de informações existentes e implantados nos vários países e a criação de uma cultura de conhecimento e de convívio e trabalho entre Administrações Tributárias de países com marcas

⁴ Publicado no JO L331 de 5.11.2004, p. 13-18.

diferenças culturais e económicas. Isto tem permitido, entre outras coisas, que se programassem controlos simultâneos⁵ em relação a contribuintes com actividades à escala europeia e que se mostravam difíceis de controlar com inspecções de uma só Administração Tributária.

- Foi reforçada a assistência mútua entre os Estados Membros, ao nível da cobrança de créditos, através das alterações introduzidas em 2001⁶ à Directiva do Conselho nº 79/1071/CEE, de 6 de Dezembro de 1979, que instituiu a possibilidade de um Estado Membro recuperar os créditos de IVA de que é titular, mas que estão na posse de uma Administração de outro país comunitário, para onde o devedor se deslocou;

- O sistema VIES foi criado em 1993, quando entrou em vigor o regime transitório do IVA. O seu funcionamento tem acompanhado a prevalência do regime, que era para ser provisório, embora com poucas melhorias a nível técnico e funcional. Este é eficaz no tipo de informações que contem, acerca das transacções intracomunitárias, contudo, em termos de luta contra a fraude carrossel, tem-se revelado ineficaz, devido não só à lentidão do sistema mas também à demora na disponibilização da informação sobre as transacções intracomunitárias nos Estados Membros. O intervalo de tempo que decorre entre a transacção, a respectiva transmissão de dados e o acesso a estes dados por outra Administração Fiscal de um Estado Membro, é normalmente de três meses, tempo suficiente para o *missing trader* desaparecer de circulação.

Todas estas medidas introduzidas pela União Europeia são de grande utilidade no combate à fraude, se de facto forem utilizadas pelos Estados Membros, nomeadamente a possibilidade dos funcionários de uma Administração Fiscal se poderem deslocar e permanecer nos serviços de outra e participarem nos inquéritos administrativos de um caso de fraude com implicações nos dois Estados Membros, sobretudo na fraude carrossel onde o tempo é vital. A possibilidade dos funcionários das Administrações dos Estados Membros trabalharem em conjunto é de extrema importância para a rápida resolução de uma investigação.

⁵ Previstos no artigo 12.º e ss. do Regulamento 1798/2003, de 7/10/2003.

⁶ Directiva 2001/44/CE, de 15 de Junho de 2001, publicada no JO L 175 de 28.06.2001, p. 17-20.

[...] a faculdade dada às autoridades fiscais dos Estados membros de poderem proceder a controlos simultâneos da situação de um ou vários sujeitos passivos que apresentem um interesse comum, nos territórios respectivos. Esta possibilidade reveste-se de especial importância no domínio da investigação de um carrossel de IVA, em que empresas estabelecidas em países distintos montam um circuito de operações intracomunitárias (transmissões/aquisições) em cadeia (Pinto, 2008:187).

A Comissão Europeia até 2004 e antes da entrada em vigor do Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho, apresentou 5 relatórios que descrevem o funcionamento da cooperação administrativa no domínio do IVA, bem como o resultado da análise que efectuou aos Estados, onde conclui que estes se mostram muito pouco activos no que se refere à cooperação administrativa. Relativamente ao intercâmbio automático de dados, através do sistema VIES, o número de trocas é muito limitado, tanto no que diz respeito à informação espontânea como aos pedidos específicos.

Em 2009, a Comissão das Comunidades Europeias apresentou o primeiro relatório⁷ desde a adopção do Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho em 1 de Janeiro de 2004, em cumprimento da obrigatoriedade prevista no artigo 45.º do Regulamento, de apresentar, de três em três anos, um relatório ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre a sua aplicação. De acordo com a informação apresentada no relatório, o Tribunal de Contas Europeu analisou o funcionamento da cooperação administrativa em 2006, em seis Estados Membros, verificando que a cooperação administrativa entre estes em termos de IVA, ainda não é suficiente para fazer face à evasão e à fraude no IVA nas transacções intracomunitárias. No intercâmbio de informações entre Administrações dos Estados Membros, o tempo de resposta é de vital importância, no entanto, o relatório refere que, de acordo com as estatísticas realizadas, o número de respostas que ultrapassam os prazos definidos é completamente inaceitável.

De forma a minorar o atraso no intercâmbio de informação entre Estados Membros, a Comissão apresenta uma possível resolução, que seria o acesso às bases de dados de outros Estados Membros. O relatório considera o acesso automatizado como uma forma de

⁷ COM(2009) 428 Final.

facilitar e acelerar a cooperação administrativa, libertando ainda tempo e recursos para os inquéritos aprofundados, necessários para os pedidos mais complexos.

Relativamente ao sistema VIES, o relatório informa que está a ser modernizado a nível técnico, nomeadamente através da possibilidade de verificar o nome e o endereço do contribuinte com o próprio número de identificação IVA, com o objectivo de aumentar a exactidão e a exaustividade dos dados no VIES.

A conclusão do referido relatório é que, apesar das novas disposições introduzidas com o Regulamento (CE) n.º 1798/2003, a intensidade da cooperação administrativa entre os Estados Membros continua a ser insatisfatória.

O Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), tem como missão proteger os interesses financeiros da União Europeia, através do combate à fraude, corrupção e quaisquer outras actividades ilegais, incluindo as infracções praticadas por instituições europeias. Este organismo tem autonomia financeira e administrativa. Foi projectado para ser operacionalmente independente e tem poderes para realizar com independência investigações internas a qualquer instituição ou organismo europeu, financiado pelo orçamento da União Europeia. Nas suas investigações externas pode realizar inspecções às instalações dos operadores económicos, em colaboração com o Estado Membro respectivo e autoridades de países terceiros.

Actualmente, a maioria das Administrações Fiscais da União Europeia concentra-se em instituir o maior número possível de medidas de carácter preventivo, centrada sobretudo no *missing trader*, tentando impedir que este se instale nos seus países, dado ser este que defrauda as receitas fiscais do país onde se instala, desaparecendo rapidamente após ter efectuado uma transmissão de bens. Após o seu desaparecimento é muito difícil localizá-lo. A prevenção da fraude praticada pelo *missing trader* pode estar na análise efectuada pela Administração Fiscal ao sujeito passivo que faz a opção pela realização de transacções intracomunitárias, no sentido de identificar se aquela empresa é ou não um potencial *missing trader*.

As Administrações Fiscais devem fazer tudo o que esteja ao seu alcance de forma a impossibilitar a entrada do *missing trader* no sistema do IVA, devendo para isso identificar as empresas falsas, que tentam registar-se no sistema do IVA com o intuito de executar operações fraudulentas. Desmantelando igualmente os sujeitos passivos de IVA que, embora inactivos, não tenham actividade comercial, mas que participam em esquemas de fraude.

b) Medidas repressivas

Uma das formas de repremir à fraude carrossel, adoptada pelos Estados Membros, é qualificar determinadas operações como simuladas, transferindo deste modo a responsabilidade pelo IVA não entregue à Administração Fiscal, do *missing trader* para o *broker*. Para as Administrações Fiscais, o *broker* também é fiscal e penalmente responsável na fraude carrossel. Este, ao adquirir as mercadorias abaixo do preço de mercado, tem consciência de que está a realizar uma transacção comercial em contexto fraudulento e a obter vantagens económicas, ao nível da diminuição dos seus custos assim como está também a praticar concorrência desleal. Este é normalmente um empresário com uma actividade estável, cumpre as suas obrigações fiscais e que, na hora de responder pelas dívidas fiscais que lhe sejam exigidas, tem solvência para as pagar.

De acordo com o 4.º relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA, uma das medidas que as Administrações Fiscais têm adoptado, na luta contra a fraude carrossel, é a retenção de reembolsos do IVA ao comprador (*broker*). Após a detecção da fraude, o número de IVA do *missing trader* é cancelado, de forma a evitar que este continue a praticar fraude.

Posteriormente à interrupção do mecanismo da fraude, o objectivo é a recuperação do IVA que não foi pago pelo *missing trader*. Como este normalmente já desapareceu ou não tem meios financeiros em seu nome, um método eficaz para resolver o problema é recusar o reembolso, a dedução ou isenção de IVA às outras partes envolvidas na fraude.

De forma a facilitar o ónus da prova em esquemas complexos de fraude, alguns Estados Membros têm alterado a sua legislação fiscal, introduzindo a “responsabilidade conjunta e solidária fiscal”. Esta responsabilidade implica a responsabilização do sujeito passivo, que saiba ou deva saber das actividades fraudulentas do seu fornecedor, pelo pagamento do IVA que não foi entregue nos cofres do Estado pelos intervenientes deste esquema.

Esta medida é, por um lado injusta para o comprador, que não tem conhecimento que está no meio de um esquema de fraude, por outro, incentiva os compradores inocentes a ficarem alerta, de forma a não entrar nestes esquemas. E também dissuasora para todos aqueles que já fizeram ou fazem parte de esquemas de fraude. De facto, em alguns dos países em que a medida foi introduzida esta teve efeito dissuasor e tem fundamento jurídico no artigo 205.º da Directiva 2006/112/CE, sendo respeitado o princípio da proporcionalidade.

A Directiva do Conselho n.º2006/112/CE⁸, de 28 de Novembro de 2006, define as regras do IVA na União Europeia. Cada Estado Membro, ao adoptar este imposto adopta as regras definidas na Directiva. É através delas que é feita a harmonização das legislações dos vários Estados Membros em matéria de IVA.

No seu artigo 395.º a Directiva prevê várias derrogações às regras comuns, consagra a possibilidade dos Estados Membros pedirem derrogações, implementando medidas com vista a evitar certas fraudes ou evasões fiscais. O pedido tem que ser formalizado à Comissão através de um pedido de derrogação e devidamente fundamentado, através da apresentação das razões que justificam a sua apresentação, expondo a gravidade da fraude que está a dissipar as receitas fiscais do país. Esta deve ser suficientemente grave de forma a justificar uma derrogação à Directiva 2006/112/CE.

Nos esquemas de fraude carrossel é importante distinguir, quem tem conhecimento do esquema dos que não têm, ou seja, distinguir os bons contribuintes dos maus contribuintes.

Para Guimarães (2010), a distinção entre contribuintes poderá ser feita através de um dever acessório por parte do sujeito passivo vendedor, emitindo uma comunicação de venda

intracomunitária, através de uma declaração electrónica, realizada simultaneamente com a verificação de validade do número de identificação IVA, em conformidade com o previsto no n.º4 do artigo 27.º do Regulamento (CE) n.º1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003.

Um sistema de declaração por parte do vendedor intracomunitário como o por nós proposto neste trabalho, permitiria a expulsão dos maus contribuintes pelos bons contribuintes e a obtenção selectiva por parte da AF de informação importante para o controlo dos agentes económicos intracomunitários, verificando pela análise da conta do IVA e sistema de reembolsos o ponto de situação de cada s.p. A falta de um pagamento por parte do adquirente intracomunitário implicaria uma suspensão automática dos reembolsos bem como uma inspecção à cadeia dos potenciais *missing traders* o que passaria a funcionar como medida de prevenção (Guimarães, 2010:1002).

A fraude carrossel é geradora de situações de concorrência desleal, prejudicando os contribuintes cumpridores das suas obrigações fiscais. A possibilidade de distinguir os bons dos maus contribuintes, pode funcionar como uma forma de incentivar os contribuidores cumpridores a continuarem a sê-lo, podendo estes até ajudar as Administrações Fiscais a detectar os esquemas de fraude carrossel.

2.6. Reacção de Portugal à fraude carrossel

Em Portugal foi detectada, na primeira metade da década de 90, a existência de uma rede de empresas que se dedicavam sobretudo à aquisição de mercadorias dentro na União Europeia, para serem transmitidas no mercado nacional. No entanto, verificou-se que, por vezes, essas mercadorias eram transmitidas novamente para o mercado comunitário.

Provavelmente, serão estes os primeiros casos de fraude carrossel verificados em Portugal. Sobre esta rede de empresas (Fonseca, 2006:136) salienta que:

⁸ Publicada no JO L 347 de 11 de Dezembro de 2006, revogou a Sexta Directiva IVA (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2007.

[...] era frequentemente gerida ou administrada por cidadãos de nacionalidade estrangeira, a saber e com mais incidência, espanhola e de países da América Latina. Os indivíduos em apreço raramente tinham uma estrutura societária, logística e operacional capaz e, num curtíssimo espaço de tempo, realizavam um avultado volume de negócios.

As áreas de negócio privilegiadas eram, inicialmente, os sectores de actividade conexos com o comércio de componentes informáticos, de telecomunicações, de veículos automóveis e de electrodomésticos.

Actualmente, a fraude carrossel incide sobretudo sobre transacções realizadas no sector das telecomunicações e dos componentes informáticos, aproveitando as reduzidas dimensões e os preços elevados destes bens, como forma de facilitar o transporte e a rentabilização da fraude.

Com o decorrer dos anos, este tipo de fraude no IVA tem vindo a evoluir em termos de esquemas e também nos montantes que são desviados das receitas estatais, tanto em Portugal como nos outros Estados Membros.

Em Portugal o fenómeno é bem mais recente, tendo ganho notoriedade mediática sobretudo com o caso Carré & Ribeiro. Recorde-se que a introdução do IVA foi inicialmente vista como um progresso no combate à fraude existente no imposto das transacções, propiciada pelo mecanismo de suspensão em que este imposto se baseava. Muitas eram então as expectativas numa forte diminuição da fraude, acreditando-se na eficácia do mecanismo dos controlos cruzados que o IVA proporciona (Santos, 2008:24).

Perante estes factos, Portugal viu-se obrigado a fazer face a este tipo de fraude, criando em 2005 a unidade de combate à fraude carrossel, incorporada na Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais (DSIFAE) que por sua vez está integrada na Direcção-Geral dos Impostos (DGCI). Faz parte das suas competências a definição de estratégias de luta anti-fraude e anti-evasão, a investigação de fraudes de elevada complexidade, a cooperação administrativa com unidades anti-fraude de outros Estados Membros. Também centraliza e trata a informação relativa aos diversos tipos de evasão e fraude fiscais, gerindo, em colaboração com a Direcção dos Serviços do IVA (DSIVA), o

sistema VIES, e o programa comunitário Fiscalis, assegurando os compromissos assumidos perante a Comissão Europeia e com os restantes países comunitários.

Esta unidade lidera a participação ou a cooperação portuguesa com o OLAF. Da sua lista de competências faz parte a constituição de brigadas mistas com a Polícia Judiciária de acordo com o artigo 15.º da Portaria n.º 348/2007 de 30 de Março.

Em 2006, a Administração Fiscal Portuguesa iniciou a sua participação no projecto Eurocanet (sistema de troca de dados entre Estados Membros direccionado para a detecção de operadores envolvidos em esquemas de fraude carrossel). A Eurocanet caracteriza-se por ser um sistema de troca rápida de informações entre as autoridades de vários Estados Membros, tendo como objectivo a detecção de empresas fictícias ou *missing traders*. Esta participação teve resultados positivos, ao possibilitar que fossem localizadas e desactivadas em Portugal várias empresas, participantes em esquemas fraudulentos.

Um outro mecanismo de reacção à fraude carrossel utilizado em Portugal é a cessação de actividade. Esta pode ser declarada oficiosamente, quando o sujeito passivo não está a exercer qualquer actividade nem tem intenção de a exercer, bem como quando o sujeito passivo não possui uma adequada estrutura empresarial, a partir da qual possa exercer a actividade cujo início foi declarado. Este mecanismo de cessação oficiosa é uma forma de proteger o Estado português de eventuais utilizações de empresas inactivas para esquemas de fraude carrossel.

De acordo com o Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais relativo a 2008, a participação de Portugal no projecto Eurocanet teve resultados muito positivos, possibilitando até 31 de Dezembro de 2008, a recepção de informações relativas a 284 empresas portuguesas, clientes de operadores monitorizados noutros Estados Membros. Através desta participação, também foi possível o acompanhamento de empresas que faziam parte de esquemas de fraude carrossel e fornecer informação relativa aos seus clientes em tempo útil, antes mesmo da sua disponibilização no sistema VIES.

No Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais relativo a 2009 constatou-se que Portugal continuou a valorizar a cooperação administrativa entre os Estados Membros e também a participação no projecto Eurocanet.

No Relatório do Estudo de Política Fiscal de 2009, é identificada a necessidade do Estado Português participar conjuntamente com a União Europeia no sentido de encontrar soluções para o problema da fraude no IVA, dando prioridade às medidas que tenham como objectivo tornar o sistema VIES mais fiável, melhorando os anexos recapitulativos ou reforçando a cooperação administrativa (incluindo a criação da rede EUROFISC).

No referido Relatório, também é aconselhada uma rápida integração dos sistemas de informações fiscal e aduaneira e a análise dos sistemas de outros Estados Membros, relativos à responsabilidade partilhada na protecção das receitas, com o fim de ser dado cumprimento à recomendação do Conselho ECOFIN, de 4 de Dezembro de 2007.

2. 7. Conclusão

Constituindo a fraude carrossel um problema muito grave na União Europeia, ao atacar as receitas fiscais dos Estados Membros. Tornando-se ainda mais sério, devido à presente crise que se vive a nível mundial e especialmente na União Europeia.

Neste contexto, a União Europeia tem legislado e dado orientações aos Estados Membros, no sentido destes se precaverem relativamente à instalação nos seus países deste tipo de esquemas.

Pensamos que a repressão à fraude carrossel, através da limitação à dedução do IVA aos intervenientes de um esquema de fraude, desde que estes saibam ou devam saber que estão inseridos numa operação que tem como objectivo defraudar as receitas fiscais comunitárias, é uma forma de dissuadir aqueles que já fazem parte deste tipo de esquemas e também de incentivar os contribuintes a estarem atentos à ocorrência destes esquemas, de modo a evitarem participar neles, comunicando a sua existência às Administrações Fiscais da União Europeia.

Constatamos que Portugal, no combate à fraude carrossel dá prioridade à cooperação administrativa entre os Estados Membros e à adaptação do sistema VIES às necessidades actuais, nomeadamente ao nível da diminuição do intervalo de tempo que decorre entre a transacção e o respectivo acesso a estes dados por outra Administração Fiscal de um Estado Membro. Este período de tempo é crucial para o *missing trader* ser detectado antes de desaparecer.

3. Combate à fraude carrossel na União Europeia e em Portugal

Ao longo deste capítulo daremos conta das medidas tomadas pela União Europeia no sentido de combater a fraude às receitas europeias do IVA, assim como a reacção de Portugal a este flagelo.

Apresentamos também outras propostas de combate à fraude carrossel que têm sido expostas por diferentes entidades da União Europeia e inclusive Estados Membros.

Abordamos igualmente o conceito de *contra-trader* como uma forma de evolução da fraude carrossel.

3.1. Medidas aprovadas pela União Europeia

A fraude fiscal na União Europeia, nomeadamente a fraude carrossel, tem vindo desde 1993 a tomar proporções muito elevadas, com efeitos significativos a nível financeiro e económico. Os Estados Membros e a União Europeia têm vindo a tomar medidas no sentido de travar estas organizações criminosas, que atacam as receitas estatais através do desvio do IVA, que deveria ser entregue às Administrações Fiscais.

A União Europeia, através do Conselho e da Comissão Europeia, tem vindo a tomar medidas importantes ao nível do reforço da cooperação administrativa e na definição de estratégias comunitárias de combate à fraude.

Em 2000, o Conselho da Ecofin, com base no relatório do grupo ad hoc “Fraude Fiscal”, revelando este que a «evasão fiscal na Comunidade tinha atingido um nível perturbante», solicitou à Comissão Europeia que apresentasse propostas baseadas nas recomendações constantes neste relatório, tendo em vista reforçar os mecanismos de Cooperação Administrativa.

3.1.1. Regulamento n.º 1798/2003

O pedido do grupo ad hoc “Fraude Fiscal” à Comissão Europeia deu origem à Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à cooperação administrativa no domínio do IVA⁹. Esta proposta surgiu com o propósito de criar um Regulamento onde se estabelecesse as condições de cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados Membros e a Comissão. Define ainda as regras e procedimentos para a troca de certas informações por via electrónica, especificamente no que respeita ao IVA sobre as trocas comerciais intracomunitárias e sobretudo ser uma ajuda no combate à fraude fiscal e mais especificamente à fraude carrossel. Sendo esta proposta aprovada em Outubro de 2003, resultando no Regulamento n.º 1798/2003¹⁰, do Conselho, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2004.

Este Regulamento congregou as normas relacionadas com a assistência e a cooperação em matéria de IVA, que estavam anteriormente dispersas pela Directiva 77/799/CEE¹¹ e pelo Regulamento (CEE) n.º 218/92¹².

Nele são estabelecidos os prazos para uma administração de um Estado Membro responder às informações requeridas por outro Estado Membro. Esse prazo é de três meses a contar a da data de recepção do pedido. No entanto, se a autoridade requerida já dispõe das informações solicitadas, o prazo é reduzido para um mês, no máximo. A definição deste prazo e o seu cumprimento é muito importante sobretudo em situações que envolvam esquemas de fraude carrossel. Como já foi referido ao longo deste trabalho, o tempo é crucial para a detecção do *missing trader*, porque este não desenvolve uma actividade comercial real e normalmente não tem instalações, desaparecendo a seguir a ter efectuado a transmissão de bens sem ter entregado ao Estado o IVA liquidado.

Possibilita, em caso de interesse comum de dois ou mais Estados Membros relativamente a determinados sujeitos passivos, o intercâmbio de informação e a realização de controlos

⁹ COM(2001) 294 Final de 18.06.2001.

¹⁰ Publicado no JO L 264 de 15.10.2003, p. 1-11.

¹¹ Publicada no JO L 336 de 27.12.1977, p.15, foi alterada pela Directiva 2004/106/CE, de 16 de Novembro de 2004, publicada no JO L 359 de 4.12.2004.

simultâneos, permitindo assim a existência de contactos directos entre os agentes de diferentes Administrações Fiscais. É uma facilidade que poderá tornar mais célere a resolução de investigações que são comuns a dois ou mais Estados Membros.

A obrigatoriedade de qualquer Estado Membro fornecer determinado tipo de dados relativamente à fraude carrossel, sendo esse intercâmbio automático, sem pedido prévio, está definida no Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão de 29 de Outubro de 2004¹³, que veio estabelecer as normas de execução de certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA.

Relativamente à fraude carrossel, este Regulamento estabelece o intercâmbio de informações relativamente a transacções intracomunitárias efectuadas por sujeitos passivos, cuja identificação para efeitos de IVA tenha sido anulada ou deixado de ter validade por ausência de actividade económica. Estabelece também a comunicação de informação sobre sujeitos passivos, que sejam potencialmente operadores fictícios, mas cujo número de identificação para efeitos do IVA não tenha sido anulado.

O intercâmbio de informações sem pedido prévio, relacionado com a fraude carrossel, também abrange situações em que um sujeito passivo de um determinado Estado Membro efectue transmissões intracomunitárias de bens a clientes que são potenciais operadores fictícios e sujeitos passivos de outros Estados Membros.

3.1.2. Cobrança de créditos de impostos entre Estados Membros

A assistência mútua em matéria de cobrança de créditos entre Estados Membros foi criada pela Directiva 76/308/CEE¹⁴, de 15 de Março de 1976, posteriormente reforçada pelas Directivas 79/1071/CEE¹⁵ e 2001/44/CE¹⁶, veio possibilitar a um Estado Membro recuperar créditos de IVA através da Administração Fiscal do Estado Membro para onde o

¹² Publicado no JO L 24 de 1.2.1992, p.1. Foi revogado pelo Regulamento (CE) do Conselho n.º 1798/2003, de 7.10.2003.

¹³ Publicado no JO L 331 de 5.11.2004, p. 13-18.

¹⁴ Publicada no JO L 073 de 19.03.1976, p. 18-23.

¹⁵ Publicada no JO L331 de 27.12.1979, p.10.

¹⁶ Publicada no JO L 175 de 28.06.2001, p. 17-20.

devedor se deslocou. A cobrança de créditos de impostos entre Estados Membros constitui uma forma de responder à ameaça que a fraude fiscal representa para as Administrações Fiscais dos diferentes Estados Membros.

3.1.3. Estratégia Europeia de combate à fraude fiscal

Em Maio de 2006, foi lançado o debate sobre Fraude Fiscal na União Europeia através da comunicação da Comissão¹⁷ sobre a estratégia europeia de combate à fraude fiscal, dirigida ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Conselho Económico e Social, tendo como prioridade a fraude no IVA.

No debate sobre fraude no IVA, foram propostas duas soluções para combater este tipo de fraude.

Por um lado, medidas com vista a modificar o actual modelo do IVA, tais como:

(i) A substituição do actual modelo plurifásico, que se caracteriza por pagamentos fraccionados, por um modelo monofásico na fase retalhista, que seria um sistema geral de autoliquidação ou *reverse charge* a ser aplicado por todos os Estados Membros. Para testar este sistema, foi pedido à Comissão que analisasse a viabilidade de um Estado Membro, de forma voluntária, implementar um projecto-piloto com este sistema;

(ii) As transacções intracomunitárias deixarem de ser tributadas no destino e voltarem a ser tributadas na origem;

Por outro lado, a promoção de medidas convencionais para reforçar o modelo do IVA em vigor.

Para analisar tecnicamente as medidas convencionais, a Comissão criou um grupo de peritos com os Estados Membros, a denominada “Estratégia Antifraude Fiscal (ATFS)”.

¹⁷ COM (2006) 254) Final.

Em Fevereiro de 2008, a Comissão apresentou uma comunicação¹⁸ ao Conselho e ao Parlamento Europeu, quanto às medidas a implementar com vista a modificar o sistema do IVA e a combater a fraude, já atrás referenciadas. Relativamente à tributação das transacções intracomunitárias na origem, na análise realizada pela Comissão, esta pareceu-lhe ser uma solução adequada para resolver o problema da fraude carrossel. Porém, não iria solucionar outros possíveis tipos de fraude que poderiam surgir com a tributação das transacções intracomunitárias na origem. No que se refere às obrigações para os contribuintes a Comissão considera suficientes as declarações recapitulativas mensais, tanto por parte do comprador como do vendedor. Basicamente, os custos para os contribuintes seriam aqueles que a mudança acarretaria e ocorreriam uma única vez.

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

Quanto à introdução de um sistema geral de autoliquidação, a Comissão acredita que iria reduzir significativamente a fraude carrossel, contudo o modelo de autoliquidação poderá suscitar o aparecimento de outros tipos de fraude que também afectem negativamente as receitas dos Estados Membros. Considera também que a introdução deste sistema só funcionará, sem comprometer o funcionamento do mercado interno e a harmonização do sistema do IVA, se todos os Estados Membros adoptarem obrigatoriamente este modelo.

No entanto, não está convencida que um modelo geral de autoliquidação torne o sistema de IVA mais resistente às fraudes, em virtude da análise apresentada na comunicação que realizou ser sobretudo hipotética. Não existindo nenhuma experiência real, a partir da qual seja possível retirar conclusões, a comissão considera que só um projecto-piloto testado

¹⁸ COM (2008) 109 Final.

num Estado Membro poderia dar uma resposta mais conclusiva relativamente às questões levantadas pelo Conselho.

De forma a colocar em prática um sistema de autoliquidação, com base num projecto-piloto a implementar num Estado Membro, a Comissão prontificou-se a elaborar a forma de funcionamento do sistema a aplicar durante um período experimental. Para tal solicitou ao Conselho que analise a hipótese de implementar um projecto-piloto com o objectivo de verificar se a autoliquidação é uma forma de resolução da fraude no IVA.

No Conselho ECOFIN seguinte os Estados Membros, não chegaram a acordo relativamente à tributação das transacções intracomunitárias bem como quanto à instituição de um regime geral de autoliquidação. A Comissão decidiu centrar-se nas chamadas medidas «convencionais» para reforçar os métodos tradicionais de combate à fraude fiscal.

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

Em Março de 2008 é apresentada a Proposta¹⁹ de Directiva do Conselho, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA, com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias, a primeira proposta relativa a medidas convencionais anti-fraude.

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

A proposta tem como objectivos reduzir para um mês o prazo de apresentação dos mapas recapitulativos das operações intracomunitárias e o prazo-limite para o intercâmbio de informações entre Administrações Fiscais.

¹⁹ COM(2008) 147 Final.

À data da proposta os prazos de disponibilização de informação entre Estados Membros variavam entre três e seis meses. A proposta prevê que este período passe a ser de um a dois meses.

Apresenta também uma importante medida de simplificação administrativa para as empresas, ao impor aos Estados Membros que aceitem a apresentação dos mapas recapitulativos e as declarações de IVA por via electrónica. No entanto, os Estados Membros têm a possibilidade de autorizar os seus sujeitos passivos a utilizar outros meios para entregar as suas declarações²⁰.

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

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

Altera também o Regulamento (CE) n.º 1798/2003, nomeadamente o artigo 25.º, no que diz respeito ao prazo para a disponibilização de acesso à informação por parte de um Estado Membro a outro Estado Membro que a solicitou, que passa de um prazo limite de três meses para um mês.

²⁰ Em Portugal, conforme decorre do n.º 7 da Portaria 375/2003, de 10 de Maio, é obrigatório o envio por via electrónica da declaração periódica de IVA assim como dos anexos recapitulativos.

A proposta foi aprovada pelo Conselho, em 16 de Dezembro de 2008, dando origem à Directiva 2008/117/CE e ao Regulamento (CE) n.º 37/2009²¹. Foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 186/2009.

3.1.5. Eurofisc

Actualmente os Estados Membros vendo as suas receitas fiscais “atacadas” pela fraude fiscal, começam a valorizar a troca de informações como uma forma de combate a este flagelo.

Alguns Estados-membros da UE já trocam actualmente entre si informação relativa a determinadas transacções intracomunitárias consideradas de “alto risco”, que permitem, designadamente, identificar, quer no país de origem das mercadorias, quer no país de destino, os operadores envolvidos nos esquemas fraudulentos. Tal possibilita a prevenção da fraude que se traduz em retirar a tais operadores o seu estatuto de sujeitos passivos de IVA. Deixam, assim, de se verificar as condições que permitem a isenção com crédito de imposto das transacções intracomunitárias, reduzindo-se dessa forma a vulnerabilidade à fraude do sistema comum do imposto (Pinto, 2009:142-143).

Porém, este sistema não tem legitimidade no quadro do direito comunitário, já que nem todos os Estados Membros utilizam e valorizam a troca de informações sobre transacções intracomunitárias como uma forma útil de combater a fraude fiscal. A Presidência Francesa reconheceu a utilidade do sistema e a necessidade de assegurar a sua implementação deste em toda a União Europeia, decidindo propor ao Conselho Ecofin as directrizes pelas quais se irá reger a futura rede de troca de informações sobre fraude nas transacções intracomunitárias, denominada Eurofisc.

No Conselho Ecofin, de 7 de Outubro de 2008, foi aprovado o estabelecimento de um mecanismo para melhorar a cooperação entre os Estados Membros na luta contra a fraude no IVA, o chamado “Eurofisc”. De acordo com as orientações aprovadas pelo Conselho Ecofin, este deverá consistir numa rede descentralizada para o intercâmbio de informações

²¹ Publicados no JO L 14, de 20.01.2009, p. 1 – 2 e p. 7 – 9.

entre os Estados Membros. A adesão dos Estados Membros é facultativa e este deve ser organizado por acordo entre os Estados Membros participantes com o apoio da Comissão. A Comissão foi incumbida de apresentar propostas legislativas com o objectivo de implementar a rede Eurofisc.

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

Em Dezembro de 2008, a Comissão apresentou uma comunicação²² ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no IVA na União Europeia.

Esta comunicação vem no seguimento da Comunicação da Comissão de Maio de 2006, a qual lançou o debate sobre a necessidade de organizar uma abordagem coordenada no combate à fraude fiscal no mercado interno. Em Fevereiro de 2008, a Comissão apresentou uma comunicação na qual analisou duas medidas de «mais vasto alcance», com o objectivo de combater a fraude através da modificação do IVA, nomeadamente a tributação das transacções intracomunitárias na origem e um regime geral de autoliquidação. A Comissão também manifestou a disposição para trabalhar na implementação de um projecto-piloto, com o objectivo de testar a hipótese da viabilidade de um sistema de autoliquidação na União Europeia.

No entanto, no Conselho da Ecofin seguinte os Estados Membros, não chegaram a acordo relativamente às duas medidas analisadas na anterior Comunicação do Conselho da União Europeia e como tal, a Comissão decidiu concentrar-se unicamente nas chamadas medidas «convencionais» para reforçar os métodos tradicionais de combate à fraude fiscal.

A referida comunicação de Dezembro de 2008 incide apenas sobre o IVA e visa a recuperação das receitas fiscais a nível comunitário. Define um plano de acção a curto prazo para combater a fraude no IVA na União Europeia, para o qual pretende apresentar

²² COM(2008) 807 Final.

brevemente propostas legislativas, abrangendo não só o plano legislativo mas também a gestão operacional do Sistema do IVA, que era da competência exclusiva dos Estados Membros. Contudo, as diferenças operacionais existentes entre os Estados Membros podem comprometer a eficácia das disposições legislativas comunitárias, se os infractores aproveitarem as diferenças legislativas ao transferirem as suas actividades para onde as disposições não são aplicadas de forma eficiente.

A Comissão apresentou um conjunto de medidas que tiveram por base as orientações do grupo de peritos da Estratégia Antifraude Fiscal (ATFS), as quais podem ser repartidas em três categorias. A primeira visa reforçar os sistemas fiscais e a cooperação no domínio fiscal, a fim de prevenir a fraude no IVA, neste âmbito a Comissão apresenta normas mínimas comuns aplicáveis ao registo e ao cancelamento de registo de contribuintes que pratiquem transacções intracomunitárias. É de extrema importância que os Estados Membros tenham especial atenção no registo das empresas, verificando se de facto a empresa vai exercer uma actividade económica, como também ao cancelar os números de identificação fiscal que pertençam a sujeitos passivos que estejam envolvidos em fraudes no IVA.

Como até aquela altura apenas era possível consultar a validade do número de identificação para efeitos de IVA, foi também proposto que o nome e o endereço do contribuinte possam ser obtidos por via electrónica para todos os Estados Membros. É essencial que, tanto as Administrações Fiscais como as empresas, possam ter informações fiáveis relativamente aos operadores para efeitos de IVA.

Nesta primeira categoria, também foi apresentada uma proposta legislativa destinada a simplificar, harmonizar e modernizar as regras de facturação, de forma a reduzir os encargos administrativos das empresas. Com o cumprimento destas regras é esperado um efeito preventivo sobre a fraude. Também foi proposta a harmonização das regras de exigibilidade do imposto sobre as operações intracomunitárias.

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

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

Ainda no âmbito da segunda categoria, a Comissão pretende reforçar a cooperação entre Estados Membros, através da reformulação do Regulamento CE 1798/2003, assim como o acesso automatizado aos dados, ou seja, permitir que as autoridades competentes de um Estado Membro tenham acesso automatizado a dados específicos da base de dados de outro Estado Membro.

A criação de uma rede europeia, denominada Eurofisc, tem por objectivo melhorar a cooperação operacional entre os Estados Membros na luta contra a fraude no IVA.

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

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

Simultaneamente com o plano de acção comunitária coordenada de luta anti-fraude, atrás referido, a Comissão apresentou em Dezembro de 2008 uma proposta de Directiva²³ do Conselho, que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do

IVA, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras. Esta proposta constitui o primeiro pacote de propostas apresentadas na comunicação sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no IVA na União Europeia.

A proposta contém duas medidas distintas como seja:

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

A proposta veio colmatar esta lacuna de regras na isenção da importação, alterando a alínea d) do artigo 143.º da Directiva 2006/112/CE, que prevê agora a introdução das seguintes três condições, para a aplicação da isenção:

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

²³ COM(2008) 805 Final.

A segunda medida da proposta prevê a imposição da aplicação obrigatória da responsabilidade solidária por parte do fornecedor em todos os Estados Membros, nas situações em que este não cumpre as suas obrigações declarativas, quando efectua uma

entrega de bens intracomunitária isenta de imposto e a sua actuação facilitou a prática de fraude no IVA, implicando uma perda de receitas no Estado Membro onde ocorre a aquisição intracomunitária. Esta obrigação da aplicação da responsabilidade solidária por parte do fornecedor mune os Estados Membros de uma base jurídica adicional, que lhes permite recuperar o IVA relativo a transacções intracomunitárias onde ocorreu fraude.

Além disso, os sujeitos passivos que estejam envolvidos em esquemas fraudulentos, ficam expostos a maiores riscos e custos, complicando assim a elaboração de tais esquemas fraudulentos. Simultaneamente, este mecanismo funciona como um incentivo para que o fornecedor apresente atempadamente um mapa recapitulativo correcto e completo, resultando num aumento da qualidade dos dados a fornecer através do Sistema VIES.

Este mecanismo já existia na Directiva 2006/112/CE, no entanto, apenas tinha sido utilizado internamente pelos Estados Membros. O sujeito passivo fornecedor intracomunitário só é considerado solidariamente responsável se o adquirente não apresentar a declaração de IVA relacionada com a aquisição intracomunitária. Esta obrigação de aplicação obrigatória da responsabilidade solidária por parte dos Estados Membros reflectiu-se na alteração ao artigo 205.º da Directiva 2006/112/CE.

Esta proposta em Junho de 2009, deu origem à Directiva 2009/69/CE²⁴ do Conselho de 25 de Junho de 2009, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA no que se refere à evasão fiscal ligada às importações. Foi transposta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 134/2010.

²⁴ Publicada no JO L 175 de 4.07.2009, p. 12 – 13.

3.1.8. Proposta de Directiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de facturação

Em 28 de Janeiro de 2009 a Comissão apresentou uma Proposta de Directiva²⁵ do Conselho, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA, no que respeita às regras em matéria de facturação. O objectivo principal da proposta é criar um conjunto moderno de regras harmonizadas que simplifique os requisitos de facturação para as empresas e simultaneamente, permitir às Administrações Fiscais meios eficazes para garantir que o imposto é pago.

A proposta inclui também várias medidas destinadas a ajudar as Administrações Fiscais a combater a fraude no IVA, particularmente no que diz respeito às transacções intracomunitárias, como ter um maior rigor nas regras relativas ao papel das facturas na dedução de IVA e também a possibilidade de um intercâmbio de informações mais rápido sobre as transacções intracomunitárias. Esta medida complementa a proposta da Comissão, no sentido de reduzir o prazo para a troca de informações entre os Estados Membros sobre os mapas recapitulativos.

A (COM(2008) 147) complementa a proposta da Comissão sobre a redução drástica dos prazos para os mapas recapitulativos, mediante a simplificação das regras relativas à exigibilidade do imposto ns transacções intracomunitárias. Pretendia-se criar uma data única, na qual o imposto se tornasse exigível, a data do facto gerador, determinado pelo momento da transacção, com a obrigação da factura ser emitida até ao dia quinze do mês subsequente ao facto gerador. A factura continuará a ser o principal documento de prova da transacção intracomunitária. Além disso, a data da exigibilidade do imposto nas aquisições intracomunitárias é alterada de modo a corresponder à da transacção intracomunitária. Desta forma, tentam-se evitar o adiamento sistemático da entrega de declarações relativas a transacções intracomunitárias para o mês seguinte ao da realização da operação, aumentando assim a possibilidade de controlo e detecção de esquemas de fraude carrossel, nomeadamente a detecção do *missing trader* antes do seu desaparecimento.

²⁵ COM(2009) 21 Final.

A proposta aplica a igualdade de tratamento entre as obrigações de o fornecedor emitir uma factura e de o cliente possuir uma factura para poder ser exercido o respectivo direito à dedução, mas há casos, como as operações de autoliquidação nas transacções intracomunitárias, em que o cliente não está obrigado a possuir uma factura válida a fim de exercer o direito à dedução. Contudo, como agora acontece, a proposta continua a permitir que os Estados Membros concedam o direito à dedução, sujeito a outros meios de prova, caso não seja possível obter uma factura válida.

Esta proposta deu origem à Directiva 2010/45/UE do Conselho de 13 de Julho de 2010²⁶, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de facturação.

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

Em 18 de Agosto de 2009 a Comissão apresentou uma Proposta²⁷ de reformulação do Regulamento do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA, tendo como propósito a melhoria da cooperação administrativa e o reforço da luta contra a fraude no IVA.

Esta proposta visa atingir os objectivos atrás referenciados, através de uma aceleração no intercâmbio de informações e cooperação administrativa, permitindo que os Estados Membros tenham acesso automático aos dados relacionados com a identificação do sujeito passivo e às suas actividades contidas nas bases de dados de outros Estados Membros. Com esta medida, é expectável que o número de pedidos de informação sofra uma redução, reduzindo a necessidade de meios humanos envolvidos.

Um acesso mais vasto às informações relativas às entregas intracomunitárias de bens e às prestações de serviços, para os quais o destinatário é sujeito passivo de imposto, contidas neste sistema de bases de dados constitui um trunfo importante no combate à fraude fiscal.

²⁶Publicada no JO L 189 de 22.07.2010, p. 1-8.

²⁷ COM(2009) 427 Final.

A informação contida nas bases de dados dos Estados Membros constitui um elemento essencial no combate à fraude fiscal em termos de IVA e como tal, deve estar sempre actualizada e ser fiável.

Foram definidas normas mínimas comuns para o registo de sujeitos passivos no VIES e seu cancelamento. A confirmação da validade dos números de identificação IVA na Internet é um instrumento cada vez mais utilizado pelos operadores. No entanto, existem diferenças nas formalidades relativas à inscrição e actualização de dados relativamente aos sujeitos passivos nas bases de dados dos diferentes Estados Membros, o que pode levar à indução em erro dos operadores comunitários requerentes, no que diz respeito à informação prestada e à informação confirmada, originando litígios. Além disso a identificação dos operadores que solicitam a confirmação da validade de um número de identificação IVA constitui uma informação muito útil para os sistemas de análise de risco dos Estados Membros. Por este motivo, o sistema de confirmação da validade dos números de identificação IVA deve ser alterado, para permitir a confirmação automatizada de mais informações aos operadores.

O Regulamento (UE) n.º 904/2010²⁸ do Conselho, de 7 de Outubro de 2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA, constitui a reformulação do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003.

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

Em 29 de Setembro de 2009, a Comissão das Comunidades Europeias apresentou uma proposta de Directiva²⁹, que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação no fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude.

O objectivo desta proposta é permitir a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa e a transacção de certos bens sensíveis à fraude. No entanto, os princípios fundamentais do sistema do IVA não devem ser afectados, nomeadamente o princípio do pagamento fraccionado. Para sua salvaguarda, a aplicação deste sistema foi restringida a uma lista de bens e serviços escolhidos a partir de uma lista previamente estabelecida que, na opinião dos Estados Membros, apresentem um risco de fraude e também sujeita a determinadas condições.

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

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

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

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

²⁸ Publicado no JO L 268 de 12.10.2010, p. 1-18.

²⁹ COM(2009) 511 Final.

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

A partir desta proposta à Directiva 2006/112/CE é aditado o artigo 199.º-A que prevê que os Estados Membros podem, até 31 de Dezembro de 2014 e por um período mínimo de dois anos, introduzir e aplicar um sistema segundo o qual a liquidação do IVA, devido pelo fornecimento ou prestação de qualquer categoria de bens ou serviços constantes do anexo VI-A, passa a ser assumida pelo adquirente desses bens ou serviços.

Os Estados Membros devem limitar a escolha dos bens e serviços abrangidos por este sistema a três das categorias incluídas no Anexo VI-A, das quais duas, no máximo, poderão respeitar a bens.

[...] durante o processo de discussão dos mecanismos de *reverse charge*, Portugal defendeu que se deveria dar prioridade à análise das medidas convencionais de combate à fraude fiscal no IVA e à avaliação da eficácia dessas medidas e que, só após essa avaliação, é que se deveria analisar uma eventual necessidade de avançar com medidas mais radicais.

Na realidade, avançar desde já com um projecto-piloto, que terá uma duração temporária, aceitando que o mecanismo de *reverse charge* possa ser de aplicação opcional, traduz-se na aceitação da coexistência de dois sistemas de IVA na Comunidade completamente diferentes, o que não contribui para o processo de harmonização (Palma, 2010:32).

A proposta foi aprovada em Março de 2010 e em Abril entrou em vigor a Directiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de Março de 2010³⁰, que altera a Directiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento de bens ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude.

³⁰ Publicada no JO L 72 de 20.03.2010, p. 1 - 2.

As medidas aprovadas pela União Europeia têm sido no sentido de melhorar o sistema do IVA em vigor, nomeadamente através da melhoria da cooperação administrativa e do intercâmbio de informações entre Estados Membros, diminuindo os prazos para esse intercâmbio, por considerarem que o tempo em que a informação é disponibilizada pelos Estados Membros, relativamente às transacções intracomunitárias, é essencial para a detecção do *missing trader* num eventual caso de fraude carrossel.

Estas passam também por permitir que os Estados Membros tenham acesso automatizado aos dados relativos a determinado sujeito passivo contidos nas bases de dados de outros Estados Membros. Esta possibilidade é considerada um trunfo importante no combate à fraude no IVA.

3.2. Outras medidas propostas

Dado que as medidas aprovadas pela União Europeia e implementadas pelos Estados Membros não têm tido os resultados pretendidos, embora tenha sido possível dismantelar muitos esquemas de fraude carrossel e evitar que outros se constituam, o IVA europeu continua a ser atacado por estas organizações criminosas.

Têm sido apresentadas outras propostas por diferentes entidades, no sentido de resolver este problema Europeu que representa a fraude carrossel, das quais faremos uma breve apresentação.

O Instituto de Contabilistas de Inglaterra e País de Gales (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), em Novembro de 2006 apresentou perante o Comité do Tesouro do Parlamento Britânico, uma proposta que visava a limitação da dedução do IVA pelos sujeitos passivos. Esta pretendia ser uma limitação quantitativa baseada em dados históricos e que funcionaria da seguinte forma: quando um sujeito passivo solicitasse uma dedução de IVA que excedesse a média das suas deduções, esta ficaria sujeita à confirmação por parte das Autoridades Fiscais. Este procedimento poderia ser uma forma de dissuadir os contribuintes a entrar em esquemas que tenham por objectivo obter um

benefício indevido, ao arrecadar IVA que deveria ser entregue ao Estado, e a pedir deduções ou reembolsos referentes a transacções inseridas em operações fraudulentas.

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

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

Este mecanismo foi previsto para operações que ultrapassem €5.000,00. Implica uma série de formalidades que permitam aos sujeitos passivos envolvidos e às correspondentes Administrações Fiscais dos Estados Membros acompanhar a situação. De forma a identificar as transacções cujo IVA não foi entregue. Pensamos que poderia funcionar como uma forma de controlo e de alerta de possíveis esquemas fraudulentos, embora nem sempre o atraso ou o não pagamento do IVA possa significar a existência de fraude.

Este mecanismo tem o inconveniente de implicar um acréscimo de obrigações declarativas por parte dos contribuintes.

Outra medida proposta foi a abertura de uma conta corrente por parte dos sujeitos passivos de IVA, numa entidade bancária onde depositariam o IVA liquidado. Neste âmbito (Gonzalez, 2008), apresenta um sistema denominado *VAT accounts*. Este sistema tem fundamentalmente interesse para as Administrações Fiscais controlarem o valor do imposto que foi realmente pago. Funciona como uma conta corrente onde está depositado o valor do IVA liquidado por um determinado sujeito passivo. Representa para as Administrações Fiscais uma forma de se assegurarem que quando lhes é pedido o reembolso do IVA, este foi de facto pago. Este mecanismo tem um inconveniente para os contribuintes, comparativamente ao sistema actual, pois para pedir o reembolso é necessário já ter pago o IVA ao fornecedor.

O sistema *VAT accounts* funciona na Bulgária desde 2003. Foi adoptado com o objectivo de combater a fraude carrossel. Prevê vantagens para os sujeitos passivos que o adoptam, como por exemplo que o direito à devolução do IVA seja realizada em 45 dias no máximo, a não interrupção do procedimento mesmo que tenha ocorrido a abertura duma investigação. Este sistema tem uma falha, é o facto de aos sujeitos passivos que o adoptarem não lhes ser imputadas responsabilidades por possíveis conexões com esquemas de fraude.

O aproveitamento desta falha por parte dos sujeitos passivos que têm como objetivo defraudar o Estado, pode ocorrer da seguinte forma: uma empresa “A” registada neste sistema adquire bens a uma empresa “B” que não está registado e seguidamente vende a uma empresa “C” (pertencente a um esquema de fraude), esta não tem problemas em deduzir ou pedir o reembolso do IVA porque as autoridades podem comprovar que este foi pago ao fornecedor.

Concluindo, pensamos que quaisquer que sejam os sistemas implementados, as organizações criminosas conseguem quase sempre detectar falhas por onde conseguem entrar e fazer estragos nas receitas fiscais dos Estados.

3.3. Reacção de Portugal à fraude carrossel

3.3.1. Relatórios de combate à fraude

Apenas na Lei do Orçamento de Estado para 2006³¹ foi reconhecido em Portugal o compromisso por parte do Governo em submeter anualmente à Assembleia da República um relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais. Desde então, todos os anos têm sido apresentados relatórios sobre a temática referida.

Os relatórios têm vindo a melhorar substancialmente, tanto em termos de conteúdo como quanto ao número de departamentos que participam na sua elaboração, verificando-se um aumento gradual e progressivo.

Por outro lado, têm diferentes utilidades e vêm desmitificar a ideia enraizada de que os crimes fiscais não são puníveis com pena de prisão, dando a conhecer o número dos processos fiscais pendentes nos Tribunais Fiscais, bem como os respectivos montantes em causa. E também o que Portugal está a fazer em termos de combate à fraude e evasão fiscais.

3.3.1.1. Relatório do combate à fraude e evasão fiscais de 2008

Conforme já anteriormente dissemos, em termos funcionais, a actuação da DSIFAE encontra-se especialmente vocacionada para o controlo da fraude associada às transacções intracomunitárias, a qual passa, antes de mais, pela cooperação efectiva com outras unidades de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e antifraude das Administrações Fiscais dos países comunitários. Para a realização da cooperação mútua entre Estados Membros, a União Europeia dispõe de instrumentos de cooperação administrativa que lhe servem de suporte.

No Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2008 a DSIFAE informa que no âmbito da troca de informação em matéria de IVA, em conformidade com o Regulamento

³¹ Em conformidade com o artigo 91º da Lei nº 60-A/2005, de 31 de Dezembro.

(CE) n.º 1798/2003, de 7 de Outubro de 2003, foram remetidos aos outros Estados Membros 575 pedidos de informação e recebidos 312 pedidos. Em 2008 foram concluídos 1.305 procedimentos de pedidos de troca de informação, dos quais 843 foram iniciados em anos anteriores.

Relativamente à troca de informação prevista nos artigos 17.º a 19.º do referido Regulamento (troca de informação a título espontâneo), foram recebidas 135 informações espontâneas e enviadas 263.

Através da realização de operações de controlo a sujeitos passivos, que participaram em transacções intracomunitárias inseridas em sectores de risco, a fiscalização procurou divergências entre os valores declarados pelos fornecedores no VIES e os valores apresentados pelos contribuintes nas suas declarações periódicas de IVA. A operação teve resultados positivos, resultando na notificação de sujeitos passivos não declarantes ou que entregaram declarações sem o preenchimento do campo referente às aquisições intracomunitárias, com divergências superiores a um milhão de euros.

Em 2008, a DGAIEC, com base nos instrumentos legais de cooperação administrativa internacional e através dos seus Serviços Antifraude (DSAF), efectuou e recebeu um total de 468 pedidos de Assistência Mútua e 3. 172 mensagens do sistema de notificação prévia no âmbito da circulação intracomunitária de produtos em suspensão de Impostos Especiais sobre o Consumo (IEC), distribuídos de acordo com as três vertentes de luta contra a fraude: área aduaneira, área dos IEC e área da fiscalidade automóvel.

A cooperação com Espanha, no campo da prevenção e combate à fraude e evasão fiscal, teve como objectivo a prevenção da fraude nos movimentos transfronteiriços de mercadorias sujeitas a IEC, verificando-se um aumento da troca de informações e da sua regularidade.

Em termos de colaboração entre autoridades aduaneiras Portuguesas e Espanholas, relacionada com a prevenção no âmbito do IVA, verificaram-se desenvolvimentos substanciais, tendo sido instituída a troca de informações e execução de controlos cruzados regulares, no âmbito da Assistência Mútua Administrativa, com incidência,

maioritariamente, nas mercadorias introduzidas em livre prática num dos dois países, ao abrigo do regime aduaneiro 42 ³²(regime de introdução em livre prática no território aduaneiro da Comunidade, num Estado Membro) e que se destinam a ser consumidas noutro Estado Membro.

A DGAIEC integrou, durante o ano 2008, conjuntamente com outros oito Estados Membros e a Comissão Europeia, o Grupo de Projecto Comunitário que elaborou o Projecto de Decisão da Comissão, relativa ao estabelecimento de critérios e normas de risco comuns para a análise de risco no domínio da segurança e protecção, com vista à aplicação harmonizada de controlos aduaneiros específicos nos termos do Regulamento (CEE) n.º 2913/92, do Conselho.

A Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), disponibilizou à Inspeção Tributária da DGCI (IT), um Repositório Antifraude que permite acompanhar os contribuintes para os quais existam indícios ou suspeitas de fraude, ou seja aqueles que são considerados “contribuintes de risco”, com diferentes vertentes:

- Um repositório de dados que permite a aplicação de análise de risco aos contribuintes;
- Um repositório de dados da EUROCANET que permite o acesso à informação recebida dos Estados Membros através desta rede e a recolha de informação relativa aos contribuintes em observação, para remessa aos outros Estados Membros;
- No âmbito da análise de risco de novos operadores em IVA, foi criado um repositório para conter a informação, resultante da aplicação de uma grelha parametrizada, apresentando o *score* total e detalhado;
- Acompanhamento das várias fases dos processos de investigação da fraude.

³² As entidades não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui não se encontrem registadas para efeitos do IVA, mas que disponham de registo para efeitos desse imposto noutro Estado Membro, têm a possibilidade de utilizar o respectivo número de identificação, ao processarem declarações aduaneiras de importação ao abrigo do código de regime 42 - introdução no consumo com introdução simultânea de mercadorias que sejam objecto de uma entrega com isenção do IVA (artigo 16.º do RITI).

Em 2008, foram desenvolvidas pela DSIFAE acções de acompanhamento de operadores económicos supostamente envolvidos em esquemas de fraude no IVA na aquisição, as quais permitiram identificar operadores não declarantes. Também foram realizadas actividades de investigação a operadores supostamente envolvidos em esquemas de fraude no IVA, por utilização abusiva do regime aduaneiro 42, em importações de bens efectuadas em Espanha.

A DSIFAE continuou também a participar no projecto EUROCANET, esta participação teve resultados muito positivos para Portugal, por possibilitar a detecção de empresas que faziam parte de esquemas de fraude carrossel domiciliadas em Portugal, o que tornou possível a transmissão de informação relativa aos seus clientes, antes de ser disponibilizada no Sistema VIES.

Sendo Portugal membro de nível 1 da EUROCANET, não só recebe mas também fornece dados. Esta faculdade permitiu à DSIFAE acompanhar cerca de 20 empresas *conduit companies* (empresas de ligação) ou *brokers*, além disso possibilitou ainda o acompanhamento e o fornecimento de informações de clientes e também do valor das transacções que constam dos anexos recapitulativos das transmissões intracomunitárias antes da sua disponibilização no sistema VIES, em consequência do trabalho desenvolvido nas visitas para recolha de dados, verificou-se que algumas dessas empresas reduziram ou alteraram a sua actividade.

Ainda no âmbito das investigações efectuadas pela DSIFAE a esquemas de fraude no IVA, foram, em 2008, cessadas oficiosamente 58 sociedades, por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 34.º do Código do IVA e no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC, que causaram ao Estado um prejuízo estimado de dez milhões de euros de imposto.

A Administração Fiscal continuou igualmente a participar em controlos multilaterais com outros Estados Membros na investigação de esquemas de fraude no IVA na aquisição.

A Polícia Judiciária congratula-se ao afirmar que as fraudes no IVA de grande dimensão, nomeadamente a fraude carrossel e fraude na importação, que operavam no sector do comércio de componentes e de consumíveis de informática, foram neutralizadas, em

resultado da intervenção das equipas mistas da Polícia Judiciária/Direcção-Geral dos Impostos (PJ/DGCI). A investigação conseguiu atingir as três principais organizações responsáveis por esta actividade ilícita. Os resultados foram de tal forma positivos, que a Polícia Judiciária afirmou que o nível de fraude neste sector diminuiu significativamente.

Nos últimos anos a IT tem-se deparado com situações em que o registo de um novo contribuinte visa essencialmente praticar operações simuladas e/ou fictícias, quer actuando autonomamente quer envolvendo outros sujeitos passivos. Assim, enquadrado como área prioritária de intervenção em 2009, a DGCI planeou implementar um sistema de controlo que deverá passar pelo acompanhamento dos novos contribuintes e dos que reiniciem actividade com características de risco, tendo como objectivo a detecção atempada das situações de incumprimento. Numa primeira fase, planearam realizar a identificação de um conjunto de indicadores de risco e a construção de uma matriz que permita filtrar todos os contribuintes que iniciem ou reiniciem a actividade. Efectuar um acompanhamento do comportamento fiscal dos novos contribuintes, designadamente os que pratiquem aquisições e transmissões intracomunitárias, durante os primeiros anos que, desta forma previram uma actuação atempada da IT, com resultados positivos na redução da fraude e evasão fiscais.

Foi também incluída nas prioridades para 2009 a realização de acções de controlo externo, dirigidas a contribuintes que apresentassem fortes indícios da prática de evasão fiscal, no domínio do comércio intracomunitário, procurando identificar redes de fraude carrossel. Relativamente ao controlo do IVA, este terá por objecto sectores de risco. No âmbito das aquisições intracomunitárias, as acções de controlo são dirigidas, preferencialmente, a contribuintes que apresentem graves anomalias no âmbito do sistema VIES, detectadas por cruzamento com as bases de dados internas, visando, em particular, os que não entreguem declarações periódicas de IVA.

A IT planeou para 2009 continuar a dedicar especial atenção às redes de fraude no IVA, devido à frequência em que estas recorrem a esquemas fraudulentos, de forma a obterem benefícios indevidos e causando elevados prejuízos ao Estado.

Nesta área, a DSIFAE planeou continuar a acompanhar sujeitos passivos que regularmente efectuam aquisições de bens com aplicação do regime aduaneiro 42, uma vez que a ausência de troca de informações e de controlo por parte dos serviços fiscais e aduaneiros, relativamente a bens importados que entram em livre prática ao abrigo desse regime, seguida de transmissão intracomunitária para outro Estado Membro, tem facilitado e levado ao abuso das regras de isenção do IVA nas importações.

3.3.1.2. Relatório do combate à fraude e evasão fiscais de 2009

No relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais relativo a 2009, é manifestada a importância da cooperação administrativa internacional, quer com os restantes Estados Membros, quer com os países terceiros, constituindo um valioso instrumento de natureza preventiva, utilizado na luta contra a fraude, tanto na área aduaneira como na área dos impostos especiais sobre o consumo e ainda na área do imposto sobre os veículos.

Em 2009, quer a troca de informação entre Estados Membros quer a participação de Portugal no projecto EUROCANET, continuaram a ser relevantes para o combate à fraude no IVA, tendo sido remetidos para os outros Estados Membros 701 pedidos de informação e recebidos 336 pedidos no âmbito do artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003.

No que respeita à troca de informação de natureza espontânea, efectuada ao abrigo dos artigos 17.º a 19.º, foram recebidas 137 informações espontâneas e enviadas 195. Neste âmbito comparativamente a 2008, verifica-se que o número de informações recebidas se manteve e que, o número de informações enviadas diminuiu cerca de 30%.

No ano de 2009, a DGAIEC, com base nos instrumentos legais de cooperação Administrativa Internacional e através dos seus serviços antifraude, efectuou e recebeu um total de 594 pedidos de assistência mútua e 3.597 mensagens no âmbito do EWSE (Sistema de Notificação Prévia no âmbito da circulação intracomunitária de produtos em suspensão de IEC – Regulamento n.º 2073/2004), distribuídos de acordo com as três vertentes de luta contra a fraude: área aduaneira, área dos impostos especiais sobre o consumo e área do imposto sobre os veículos. Verifica-se que comparativamente a 2008,

os pedidos de assistência mútua aumentaram, tal como o número de mensagens no âmbito do EWSE, o que representa potenciais resultados positivos no combate à fraude no IVA.

A fraude em carrossel constitui um dos tipos de fraude mais complexos e de mais difícil investigação, em todos os Estados Membros, incluindo Portugal, com efeitos significativos no desaparecimento de receitas fiscais. No sentido de auxiliar a IT no combate a este tipo de fraude, foi desenvolvido um modelo específico, baseado em tecnologias preditivas, que permite a identificação de operadores que apresentam o perfil típico de *conduit company*.

No âmbito do combate à fraude no IVA nas aquisições intracomunitárias, efectuado durante o ano de 2009, foi destacado o acompanhamento efectuado a sujeitos passivos com transacções de licenças de emissão de CO2 e créditos de carbono. Em resultado desse acompanhamento, concluiu-se, a existência de esquemas de fraude carrossel que terão lesado o Estado português, só no terceiro trimestre de 2009, no montante aproximado de três milhões de euros de imposto.

Foram desenvolvidas outras acções junto de operadores económicos, com indícios de envolvimento em esquemas de fraude no IVA na aquisição, de que resultaram, em muitos casos, em cessações officiosas da sua actividade, uma vez que foram identificados como potenciais *missing traders* e/ou não possuíam estrutura adequada à actividade declarada.

Do controlo a operadores, com utilização abusiva do procedimento aduaneiro 42, com importações de bens efectuadas através de Espanha, resultou a instauração de um inquérito em que foi estimado um prejuízo fiscal para o Estado no montante de meio milhão de euros.

Para a IT continuam a merecer especial atenção as redes de fraude no IVA, pela frequência com que utilizam esquemas fraudulentos, com o objectivo de obterem benefícios indevidos ao defraudarem as receitas estatais.

Nesse sentido, uma das áreas prioritárias de intervenção em 2010 para a Inspeção Tributária, foi o acompanhamento dos sujeitos passivos que regularmente efectuam aquisições de bens com aplicação do regime aduaneiro 42, uma vez que a ausência de troca de informação e de controlo por parte dos serviços fiscais e aduaneiros relativamente a

bens importados que entram em livre prática, ao abrigo desse regime, seguida de transmissão intracomunitária para outro Estado Membro, tem permitido o abuso das regras de isenção do IVA nas importações.

Outra área que foi tida como prioritária para 2010 foi a da fraude no comércio de direitos de emissão de carbono (CO₂), a qual consiste na aquisição intracomunitária daquele direito sem IVA, que é vendido internamente com IVA e cujo intermediário (*missing trader* ou operador fictício) desaparece com o IVA liquidado.

Da breve análise que fizemos aos relatórios relativos aos anos de 2008 e 2009, é notória a importância que Portugal dá ao combate à fraude carrossel, através não só da cooperação administrativa entre Estados Membros, assim como nas acções de controlo a sujeitos passivos que fazem transacções intracomunitárias e que estão inseridos em sectores de risco. Tem passado também pela colaboração com as autoridades Espanholas, no que respeita à prevenção da fraude, através da troca de informações no âmbito da Assistência Mútua Administrativa, particularmente sobre mercadorias introduzidas em livre prática num dos dois países, e que serão consumidas noutra Estado Membro.

O facto de a DGITA disponibilizar à IT um Repositório Antifraude que permite acompanhar os contribuintes de risco, bem como a sua participação no projecto EUROCANET foi importante na obtenção de informações sobre empresas portuguesas que realizam transacções com operadores que estão sob suspeita noutros Estados Membros.

Em 2008, a Polícia Judiciária afirmou que as fraudes no IVA de grande dimensão, nomeadamente a fraude carrossel e a fraude na importação, que operavam no sector do comércio de componentes e de consumíveis informáticos, foram neutralizadas.

É de destacar também o acompanhamento que foi efectuado em 2009 a sujeitos passivos que fizeram transacções de licenças de emissão de CO₂ e de créditos de carbono, com resultados positivos na detecção de esquemas de fraude carrossel que lesaram o Estado português.

Da exposição que fizemos verifica-se que existe uma preocupação em combater e prevenir a instalação de esquemas de fraude carrossel, manifestada pelas diferentes entidades que têm essa responsabilidade em Portugal.

3.3.2. Relatório de Política Fiscal de 2009

No Relatório de Política Fiscal de 2009 é dada relevância à colaboração de Portugal com a União Europeia no sentido de encontrar soluções para o problema da fraude no IVA, com especial relevo para as medidas que tenham por objectivo a melhoria do Sistema VIES e a reforçar a cooperação administrativa.

As orientações apontam para um especial cuidado na implementação de medidas de combate à fraude, no sentido de não violarem princípios, como o da proporcionalidade, o da presunção de inocência ou o do carácter *juris tantum* das presunções relativas a normas de incidência, podendo este cuidado especial implicar, porventura, a revisão de medidas já adoptadas que contrariem aqueles princípios.

Internamente, o relatório aconselha a um aceleramento da integração dos sistemas de informações fiscal e aduaneiro. Deverão ainda ser analisados os sistemas de outros Estados Membros relativos à responsabilidade partilhada na protecção das receitas, a fim de ser dado cumprimento à recomendação do Conselho ECOFIN de 4 de Dezembro de 2007.

De acordo com o Relatório, na área da fraude carrossel tem-se verificado que, embora a eficiência e eficácia da Inspeção Tributária seja relevante, em particular da DSIFAE, sendo estas reconhecidas internacionalmente, não evitam que este flagelo seja erradicado, ou mesmo considerado como controlado.

Recomenda ainda que Portugal reforce os meios afectos ao combate à fraude carrossel, aumentando ainda mais a cooperação com outros Estados Membros. No entanto é reconhecido que, nalguns casos o nível atingido já é muito apreciável, devendo-se prosseguir a realização de Seminários e Workshops com a presença de especialistas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), Comissão

Europeia e de inspectores de outros Estados Membros envolvidos no combate à fraude carrossel.

A partilha de informação entre a DGCI e a DGAIEC, é considerada uma mais-valia para estas entidades, tanto a realizada por acesso directo como por comunicação espontânea e sistemática. Apesar de terem esferas de actuação e competências próprias, considera que os vários tipos de informações disponíveis em cada uma das Direcções-Gerais poderiam ser de uteis à actividade desenvolvida pela outra.

Este reforço das trocas de informação e da cooperação entre as Administrações Fiscal e Aduaneira, permitiria não só dotá-las de melhores instrumentos na luta contra a fraude e a evasão, tornando a sua actuação mais eficaz, bem como diminuir os pedidos aos sujeitos passivos referentes a informações já disponíveis em bases de dados da outra administração. Neste sentido, deveria ser estabelecida uma prática de intercâmbio obrigatório de informações entre ambas as administrações abrangendo, nomeadamente:

- a) O teor de informações vinculativas e instruções administrativas emanadas por uma Direcção Geral que respeitem a disposições legais aplicadas por ambas;
- b) As trocas de ficheiros sobre circuitos e esquemas de fraude, detectados em Portugal ou noutros Estados Membros, que possam ter repercussões em Portugal;
- c) As informações disponíveis relativas a operadores fraudulentos;
- d) As liquidações adicionais que efectuem em impostos da sua área de competência, que possam ter outras repercussões na situação tributária do sujeito passivo, por implicarem também correcções em impostos administrados por outra Direcção Geral.

À DGCI recomenda que promova o acesso ao sistema VIES na Internet, conjuntamente com a confirmação do número de IVA, do nome e da morada dos sujeitos passivos nacionais existentes nesse sistema. Portugal deve insistir junto da Comissão Europeia no sentido de todos os Estados Membros permitirem, para além da confirmação da validade do número de identificação fiscal, a validação da sua correspondência a um nome e morada. O sistema a instituir deverá também estar acessível a operadores de países

terceiros (por exemplo, prestadores de serviços electrónicos), que necessitem de confirmar a validade do número de identificação IVA do seu cliente estabelecido na Comunidade.

3.3.3. Alterações Legislativas

Uma das formas utilizadas por Portugal no combate à fraude carrossel foi através de alterações legislativas, nomeadamente, do aditamento dos n.ºs 4 e 5 ao artigo 72.º do CIVA pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, actual artigo 79.º. Esta alteração veio responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA em caso de operação simulada. Também o aditamento do artigo 72.º A ao CIVA, actual artigo 80º, através da presunção de que o sujeito passivo que adquire bens ou serviços a um preço inferior «ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situações de livre concorrência», tem conhecimento de que o IVA liquidado expresso na factura não foi ou não será entregue ao Estado e, como tal, deve ser responsabilizado solidariamente pelo seu pagamento.

O mecanismo de *reverse charge* foi introduzido³³ no sector da construção civil através do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de Janeiro, e no sector dos desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis por via da Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, por serem considerados sectores susceptíveis de risco à fraude fiscal.

A apresentação de proposta legislativa de forma a alterar o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º198/90, de 19 de Junho, prevendo a isenção do IVA nas vendas efectuadas por um fornecedor a um exportador nacional (Actual artigo 95.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 - LOE 2010). A proposta pretendendo definir um prazo máximo de 30 dias, entre a data da emissão da factura do fornecedor e a data de aceitação da declaração aduaneira de exportação, de forma a evitar um desvirtuamento do regime. A ausência desse prazo acarretava graves problemas de controlo e facilitava a ocorrência de situações de fraude, proporcionando a dedução imediata do IVA relativamente a operações de exportação que se poderão vir a concretizar num futuro longínquo. Esta alteração entrou em vigor em 29-04-2010 com a Lei do OE/2010.

³³ Aproveitando a faculdade conferida pela Directiva n.º 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho.

O Decreto-Lei nº 134/2010 alterou o Código do IVA e o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias, ao abrigo da autorização legislativa constante do artigo 129.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que transpôs a Directiva n.º 2009/69/CE, alterando em conformidade o artigo 16.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. Essa alteração aplica-se nos casos em que a importação é seguida de uma transmissão intracomunitária isenta.

Através do Decreto-Lei nº 186/2009, é alterado o Código do IVA e o RITI, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, e a Directiva n.º 2008/117/CE, do Conselho, de 16 de Dezembro, instituindo o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolso.

3.4. Sectores económicos afectados - Descrição

Os bens transaccionados nos esquemas de fraude carrossel são usualmente de elevado valor e de fácil transporte. Os sectores onde este tipo de fraude tem sido detectada com mais frequência são:

- Componentes de computador;
- Sucatas;
- Cartões telefónicos;
- Veículos automóveis;
- Circuitos integrados como por exemplo, microprocessadores e unidades centrais de processamento;
- Perfumes;
- Metais preciosos;
- Telefones e acessórios;

- Licenças de Emissão de Dióxido de Carbono.

3.5. A evolução da fraude carrossel – Contra -Trader

O *contra-trader* é um interveniente da fraude, surge em situações que o esquema pode estar em vias de ser descoberto. Esta figura é utilizada para despistar as Administrações Fiscais, nomeadamente no controlo que estas colocam nas devoluções de créditos de IVA.

Na prática, a utilização deste interveniente no esquema funciona da seguinte forma: quando a mercadoria chega ao *broker*, a fim de ser realizada uma transacção intracomunitária para o Estado Membro de origem da mercadoria, suspende-se o esquema, sendo esta vendida a outra empresa do mercado interno, aparentemente sem ligação ao esquema, É esta empresa quem realiza a transacção intracomunitária e solicita a devolução do IVA suportado.

O *contra-trader* é utilizado para fazer a ligação entre uma cadeia de transacções contaminada com outra aparentemente limpa, para que a detecção da fraude e da vinculação dos diversos sujeitos passivos implicados no esquema de fraude carrossel seja mais complexa.

De acordo com González (2008), o caso Olympia Technology Limited, julgado no Tribunal Central de Londres a 15 de Fevereiro de 2008, expõe o funcionamento de um *contra-trader*. Exemplificando, vamos imaginar uma cadeia de transacções contaminada, na qual o *missing trader* se situa no início e o *broker* no fim com o objectivo de deduzir ou pedir o crédito do IVA pago a montante, consumando a fraude. Com a introdução de uma nova cadeia de transacções “limpa” no lugar do *broker*, deixa de existir ligação entre o *missing trader*, que desaparece sem entregar o IVA liquidado e o *broker* que pede o reembolso do IVA pago a montante. Como os defraudadores pensam que a detecção da fraude pela Administração Fiscal se faz através desta ligação, há interesse em introduzir a nova cadeia “limpa” de transacções. Nesta cadeia não há *missing trader* e o *broker* em vez de fazer uma transacção intracomunitária ou uma exportação, que lhe daria direito a solicitar o reembolso do IVA, o que fará é uma transacção interna. As mercadorias

circulam no mesmo Estado Membro, entre várias transacções internas, até que um dos intermediários faz uma transacção isenta para outro Estado Membro ou para um país terceiro, seguida de um pedido de devolução do IVA.

A única forma de descobrir a fraude é fazer a ligação entre a empresa que solicita a devolução do IVA e o *missing trader*, que está no início da outra cadeia, o que não será fácil.

3.6. Conclusão

A fraude carrossel tem causado nas últimas décadas um prejuízo avultado nas receitas fiscais dos Estados Membros. A União Europeia através do Conselho e da Comissão Europeia tem vindo a tomar medidas no sentido de combater estes esquemas de fraude.

Essas medidas têm vindo a ser tomadas de forma mais intensiva desde 2000, na altura em que o grupo ad hoc Fraude Fiscal considerou que a evasão fiscal estava a atingir níveis perturbantes.

A primeira medida foi a criação do Regulamento n.º 1798/2003, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2004, o qual estabelece regras e procedimentos para as autoridades competentes dos Estados Membros cooperarem e trocarem informações entre si no domínio do IVA.

Em 2006 a Comissão Europeia lançou um debate sobre a estratégia europeia de combate à fraude fiscal. Esteve em discussão a alteração do actual sistema do IVA para um sistema de *reverse charge* geral ou a alteração da tributação das transacções intracomunitárias no destino para a tributação na origem. Não houve consenso e foi decidido reforçar os métodos tradicionais de combate à fraude fiscal.

Nos últimos anos a União Europeia tem tentado que a cooperação e a troca de informação entre Estados Membros funcione melhor e de forma mais rápida.

Diminuiu o prazo de apresentação das declarações recapitulativas de três meses para um mês.

Em nossa opinião, as medidas no campo da cooperação, da troca de informação entre Estados Membros e apresentação das declarações recapitulativas num prazo de tempo mais curto relativamente à data da transacção intracomunitária, são de extrema importância para o combate à fraude carrossel. O trunfo do *missing trader* na prossecução da fraude, é o seu rápido desaparecimento após ter efectuado a transmissão interna com liquidação de IVA. Se as Administrações Fiscais dos Estados Membros tiverem em seu poder informações das transacções intracomunitárias efectuadas, no mais curto espaço de tempo, aumenta a possibilidade de o *missing trader* ser detectado antes do seu desaparecimento.

De acordo com a informação presente nos relatórios de combate à fraude e à evasão fiscais apresentados, verifica-se que Portugal tem dado relevância à cooperação administrativa e à troca de informações entre Estados Membros.

O *contra-trader* como uma forma de evolução da fraude carrossel, é preocupante, porque exemplifica a capacidade que estas organizações têm de se transformar e architectar novas formas de contornar as Administrações Fiscais, escapando impunes relativamente às fraudes que praticam.

4. Jurisprudência do TJUE

Uma das formas que os Estados Membros encontraram para fazer face à calamidade que a fraude carrossel representa para as receitas fiscais foi implementar medidas de protecção, nomeadamente dificultando o direito à dedução nos casos em que a Administração Fiscal está a ser vítima de tentativas de abuso ou fraude.

Tem sido também constatado, que quando a fraude é detectada, os intervenientes, nomeadamente o *missing trader*, não possuem meios para compensar a dívida fiscal. Para contornar esse facto, têm procurado criar mecanismos que lhes permitam recuperar o imposto perdido através dos outros intervenientes nos esquemas.

Alguns desses mecanismos estão previstos no direito comunitário, nomeadamente o mecanismo da responsabilidade fiscal conjunta e solidária. A possibilidade de adopção deste mecanismo pelos Estados Membros está prevista no artigo 205.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, este mecanismo foi adoptado e inserido nas legislações nacionais de vários países, inclusive em Portugal.

Conforme Pinto (2007) dá conta relativamente ao mecanismo supra referenciado, em Inglaterra vários contribuintes abrangidos por esta medida colocaram em causa a sua compatibilidade com o sistema comum do IVA, apresentando às instâncias jurisdicionais Britânicas um pedido de fiscalização quanto à legalidade deste.

O TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre o mecanismo da responsabilidade solidária, no Acórdão Federation of Technological Industries, processo C-384/04, na sua conclusão entendeu-se, que o n.º 3 do artigo 21.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de permitir a adopção por um Estado Membro de medidas que prevejam que um sujeito passivo, a quem foi efectuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, possa ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto. No entanto, tais medidas deverão respeitar os

princípios gerais de direito comunitário que fazem parte da ordem jurídica comunitária, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade.

Naqueles países onde essas medidas foram introduzidas de forma mais firme, as respectivas autoridades viram-se confrontadas com as reacções dos contribuintes afectados pelas mesmas que suscitaram às instâncias jurisdicionais nacionais a apreciação da respectiva legitimidade face ao direito comunitário. Estas por seu lado elevaram tal apreciação, suscitando várias questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre a interpretação de normas da Sexta Directiva directamente relacionadas com as medidas nacionais de combate à fraude e evasão fiscais ao IVA (Pinto, 2007:275).

O Reino Unido foi um dos países que adoptou as referidas medidas. Alguns contribuintes reagiram a estas, fazendo chegar várias questões prejudiciais ao TJUE.

4.1. O Acórdão do Tribunal de Justiça Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd

O acórdão do Tribunal de Justiça Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd, contra Commissioners of Customs & Excise, Processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03, trata de uma questão prejudicial enviada pelo Reino Unido, relativa a pedidos de reembolsos de IVA, recusados pelos Commissioners, que a seguir expomos.

A Optigen, a Fulcrum e a Bond House comercializavam essencialmente chips e componentes de computador. Compravam a empresas do Reino Unido e vendiam a clientes, sujeitos passivos localizados noutros Estados Membros. Estas empresas participaram involuntariamente em numerosas transacções que incluíam uma fraude carrossel. Não tiveram contacto com o *missing trader* e não tinham conhecimento do seu envolvimento numa cadeia de transacções enquadrada num esquema de fraude carrossel.

Os *Commissioners* recusaram os seus pedidos de reembolsos de IVA pago aos seus fornecedores, com base no facto de as aquisições e as vendas em causa estarem desprovidas de substância económica e de não integrarem nenhuma actividade económica.

De acordo com os *Commissioners*, as aquisições dos chips de computador, não constituíam entregas utilizadas ou com intenção de ser utilizadas para efeitos do negócio da sua actividade e as vendas não eram entregas efectuadas no exercício de uma actividade económica para efeitos de IVA.

No n.º 13 das conclusões do Advogado Geral Poiares Maduro, apresenta a Bond House, como uma sociedade que foi constituída na Inglaterra e País de Gales, a sua actividade era o comércio de componentes de computador. Uma parte significativa da sua actividade consistia na compra por grosso de unidades de processamento a empresas sediadas para efeitos de IVA no Reino Unido, posteriormente vendidas a empresas de outros Estados Membros. Em Maio de 2002, no exercício normal da sua actividade, efectuou 51 transacções intracomunitárias, que representaram 99% do seu volume de negócios, vendas que tiveram um carácter normal. Foram vendidas a um preço ligeiramente superior àquele pelo qual tinham sido compradas aos seus fornecedores no Reino Unido efectuadas à taxa zero de IVA, de acordo com as normas comunitárias relativamente às transacções intracomunitárias. Na declaração de IVA, de Maio, pediu o reembolso do IVA pago a montante nas suas compras. Os *Commissioners of Customs and Excise* recusaram o pedido de reembolso de imposto pago referente a 27 aquisições.

A Bond House, a Optigen e a Fulcrum recorreram separadamente para a High Court of Justice da decisão do VAT and Duties Tribunal.

A Bond House recorreu da decisão do VAT and Duties Tribunal para a High Court of Justice, observando no seu despacho de reenvio que não tinha conhecimento da fraude invocada pelos *Commissioners* e que a sociedade não agiu de forma negligente no exercício da sua actividade. Não negociou com nenhum dos fornecedores que os *Commissioners* acusaram de actuação fraudulenta. Todas as operações realizadas eram genuínas, quer as efectuadas antes das transacções das mercadorias em questão quer as que foram realizadas depois. Em todas as operações existiu uma entrega efectiva das mercadorias em questão e o respectivo pagamento.

O n.º 22 do acórdão dá conta da resolução do High Court of Justice relativamente aos processos da Optigen e da Fulcrum. Este tribunal deu como provado a existência de fraude

carrossel mas as empresas estavam inocentes, por não estavam envolvidas e não terem conhecimento da fraude. Não tiveram qualquer contacto com o *missing trader*, e as nove aquisições da Fulcrum, a respeito das quais foi indeferido o reembolso do IVA, não lhes pareceram diferentes de qualquer outra das 467 aquisições por ela efectuadas durante o período de três meses. Quando a Optigen e a Fulcrum compraram os bens e pagaram o imposto a montante, a fraude carrossel estava incompleta e o operador desaparecido ainda não tinha efectivamente desaparecido pelo que, nessa altura, qualquer um destes acontecimentos podia de facto não ocorrer.

Perante estes factos, a High Court of Justice (England & Wales) reenviaram ao TJUE as duas questões a título de decisão prejudicial³⁴:

O n.º 15 das conclusões do Advogado Geral apresenta de uma forma resumida as questões colocadas ao TJUE pelo High Court of Justice, tendo este em consideração que a legislação nacional aplicável ao IVA tem de ser interpretada à luz do sistema comum do IVA da Comunidade, pretende saber como deve determinar se as transacções em causa estão no âmbito desse sistema. No caso presente, discute-se se a Bond House, a Fulcrum e a Optigen exerciam uma actividade económica enquanto participavam, não intencionalmente numa fraude carrossel. A High Court of Justice pergunta essencialmente se as transacções como as que estão em causa se podem qualificar como actividades económicas na acepção do n.º 2 do artigo 4.º, da Sexta Directiva e se, para poder levar a cabo esta apreciação, se deve ter em conta a cadeia de transacções como um todo ou cada transacção individualmente.

Com referência ao n.º 29 do acórdão, o Tribunal de Justiça fez a apreciação do caso, procurando saber, em substância, por um lado, se as operações em causa, que não são operações fraudulentas em relação ao IVA, mas que pertencem a uma cadeia de entregas em que uma outra operação, anterior ou posterior a estas, é fraudulenta, sem que o operador económico que efectua as primeiras operações o saiba ou possa saber, constituindo entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integrando uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1 da

³⁴ Sobre as questões a título prejudicial, cf. O artigo 234.º do Tratado de Roma.

Sexta Directiva e, por outro lado, se, em tais circunstâncias, o direito do referido operador económico a deduzir IVA pago a montante pode ser limitado.

Com referência aos n.ºs 37, 40, 41 e 42 do acórdão a apreciação do TJUE do caso, com base na Sexta Directiva, começa por analisar o artigo 2.º da mesma, que atribui ao IVA um âmbito de aplicação muito vasto, ou seja abrange todas as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Além disso abrange ainda as importações de bens. Já o n.º 1 do artigo 4.º define sujeito passivo como qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. O n.º 2 do artigo 4.º da Sexta Directiva define o conceito de «actividades económicas» como englobando todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços. Reportando-se à jurisprudência, um sujeito passivo age nessa qualidade quando realiza operações no âmbito da sua actividade tributável.

Com base no n.º 43 do acórdão, e analisando todos os conceitos apresentados, verifica-se por um lado a abrangência do conceito de actividade económica e por outro o seu carácter objectivo. O TJUE apresenta a Jurisprudência do Tribunal de Justiça como referência para a análise destes conceitos, nomeadamente o n.º 26 do acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Grécia (C- 260/98, Colect., p. I-6537). A análise dos conceitos de sujeito passivo e de actividades económicas põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados.

Como referenciou o Advogado Geral no n.º 21 das suas conclusões, o âmbito de aplicação do conceito de «actividade económica» inserido no n.º 2 do artigo 4.º da Sexta Directiva é extenso e esse conceito tem um carácter objectivo. As exclusões do âmbito de aplicação do IVA têm de estar expressamente previstas e precisamente definidas. Já no acórdão Rompelman, o Tribunal afirmou «[o] sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante [...] a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as

actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades [...]». No acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, o Tribunal de Justiça declarou que, para determinar se uma actividade é uma actividade económica para efeitos do sistema comum de IVA, «a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados»

Conforme refere o Advogado Geral no n.º 27 das suas conclusões, a fraude carrossel engloba uma série de actividades consecutivas, efectuadas por várias empresas numa cadeia de fornecimentos. Um dos traços fundamentais do sistema comum de IVA é o de que o IVA é exigível em cada transacção de uma cadeia de fornecimentos. Cada uma das transacções tem, por isso, de ser analisada em si mesma. Consequentemente, o carácter de uma determinada transacção na cadeia não pode ser alterado por factos anteriores ou posteriores.

O TJUE no n.º 51 do presente acórdão, reconhece que as operações dos processos em causa não são fraudulentas em relação ao IVA, constituindo entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, independentemente de existir um operador fraudulento, que não seja o sujeito passivo, na cadeia de transacções, do qual, o sujeito passivo em causa não tinha e não podia ter conhecimento da sua existência.

Por conseguinte, nos n.ºs 51 e 52 do acórdão é expressado o direito que tem um sujeito passivo que efectua tais operações a deduzir IVA pago a montante, não podendo ser afectado pela circunstância de na cadeia de transacções em que participou existir um operador fraudulento, que o sujeito passivo desconhecia da sua existência e da sua actuação.

Com efeito, no n.º 53 do acórdão é observado que o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, tal como o Tribunal de Justiça várias vezes recordou.

De acordo com o n.º 29 das conclusões do Advogado Geral, a regra segundo a qual cada transacção deve ser considerada individualmente, sem consideração pelo seu fim ou pelos

seus resultados, baseia-se na exigência de que o sistema comum de IVA deve ser neutro e no princípio da segurança jurídica, que exige que a aplicação do direito comunitário deve ser previsível por aqueles que a ele estão sujeitos. Assegura que, na altura em que a transacção tributável tem lugar, pode, em princípio, determinar-se se a transacção está ou não no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

Como o Advogado Geral Poiares Maduro expressa no n.º 31 das suas conclusões, cada transacção deve ser considerada individualmente, sem olhar ao seu fim ou ao seu resultado. O carácter de uma transacção numa cadeia não é afectado pelo facto de os bens passarem posteriormente pelas mãos do mesmo comerciante. O objectivo da apropriação indevida de dinheiro pode ter estado na origem da cadeia de transacções, mas uma apropriação indevida deste tipo é uma actividade que vale por si; não é inerente à actividade de comercializar CPU e não altera o carácter das transacções individuais da restante cadeia.

Com base nestas considerações, o Advogado Geral Poiares Maduro é de opinião que o Tribunal de Justiça deve dar a seguinte resposta à High Court of Justice:

Para determinar se uma transacção numa cadeia de fornecimentos se pode qualificar como actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, esta deve ter matéria colectável uniforme e a transacção tem de ser considerada individualmente. As transacções que fazem parte de uma cadeia de fornecimentos circular, na qual um comerciante se apropria dos montantes que lhe foram pagos a título de IVA em vez de os pagar à Administração Fiscal não deixam, por esse motivo, de constituir uma actividade económica na acepção do n.º 2 do artigo 4.º, da Sexta Directiva.

A resposta do TJUE ao High Court of Justice foi a de que não considerou as operações nos processos em causa como fraudulentas em relação ao IVA, constituindo entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integrando uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho.

Para o TJUE o direito à dedução de um sujeito passivo não pode ser afectado quando este efectuou transacções numa cadeia de operações onde existiu fraude no IVA, quando o sujeito passivo em causa não tinha dele conhecimento.

O acórdão supra analisado foi o primeiro caso de fraude carrossel que passou pelo TJUE, sobre o qual dá conta (Pinto, 2007: 277) ao fazer a seguinte interpretação:

O acórdão, que constitui a primeira incursão do tribunal no campo da fraude carrossel, impõe o respeito pelos direitos dos operadores legítimos, relativamente às medidas anti-fraude adoptadas pelas administrações fiscais, considerando que estas terão de ser equacionadas no espírito e segundo os parâmetros definidos pelo direito comunitário. A grande preocupação do Tribunal consiste, assim, em assegurar que os grandes objectivos do sistema comum do IVA sejam respeitados, designadamente, ser garantida a segurança jurídica dos operadores e ser-lhes facilitada a aplicação do imposto.

Depreendemos da leitura da conclusão do acórdão, que no caso de um sujeito passivo que tenha feito parte de uma cadeia de transacções, onde tenham existido operações fraudulentas, que delas tivesse conhecimento e comprovadamente participado, tal facto poderia implicar que o direito à dedução do IVA pago a montante lhe fosse negado.

4.2. O Acórdão do Tribunal de Justiça Kittel e Recolta Recycling

Seguidamente, analisaremos um acórdão onde a jurisprudência trata de um caso de fraude carrossel, onde todos os intervenientes tinham conhecimento que estavam a participar num esquema de fraude, nomeadamente o acórdão do caso Kittel e Recolta Recycling de 6 de Julho de 2006, processos apensos C-439/04 e C-440/04.

Citando o nº 10 do acórdão do caso Kittel e Recolta Recycling, um dos intervenientes neste caso é a sociedade anónima Computime, que comprou e revendeu componentes informáticos. O relatório elaborado pela Administração Fiscal, considerou que a Computime tinha participado conscientemente numa fraude no IVA de tipo «carrossel»,

cujo objectivo era recuperar uma ou mais vezes montantes IVA facturados pelos fornecedores relativamente a uma única e mesma mercadoria, e que as entregas efectuadas à Computime eram fictícias. Foi com esta base que a Administração Fiscal recusou à Computime o direito à dedução do IVA pago sobre as referidas entregas.

Relativamente ao segundo interveniente (Recolta) no caso Kittel e Recolta Recycling, os n.ºs 14 e 15 do acórdão referem que o órgão jurisdicional de reenvio indica que a Recolta comprou a um denominado Sr. Ailliaud dezasseis veículos de luxo, que este tinha, por sua vez, comprado à sociedade Auto-Mail. As compras efectuadas pelo Sr. Ailliaud não deram lugar a pagamento de IVA à Administração Fiscal e não tendo este também entregue ao Estado belga o IVA pago pela Recolta. Esta revendeu os veículos com isenção de IVA, à mesma sociedade Auto-Mail, ao abrigo de uma autorização de venda para exportação. De acordo com o inquérito da inspecção tributária, o Sr. Ailliaud e a Auto-Mail tinham criado um mecanismo de fraude fiscal de tipo «carrossel» em que se inseriam as operações realizadas com a Recolta.

Referenciando os n.ºs 27 e 28 do acórdão, a Cour de Cassation formulou ao Tribunal de Justiça, três questões prejudiciais. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial se, quando uma entrega é efectuada a um sujeito que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato, pelo facto de este ser contrário à ordem pública e por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implicando a perda do direito à dedução do IVA pago pelo referido sujeito. O referido órgão jurisdicional pergunta se a resposta a esta questão é diferente quando a nulidade absoluta do contrato de venda resulta de uma fraude no IVA e, além disso, procura também saber se a resposta à referida questão é diferente quando o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude no IVA.

No n.º 37 do acórdão a Comissão das Comunidades Europeias defende que a entrega de bens destinada a um sujeito passivo que contratou de boa fé, ignorando a fraude cometida

pelo vendedor, constitui uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que confere o direito à dedução segundo o artigo 17.º, n.º 2, da referida Directiva, e que o princípio da neutralidade desse imposto se opõe a que o direito à dedução do IVA seja recusado ao referido sujeito por força de uma norma de direito nacional que comina a nulidade absoluta desse contrato, por ser contrário à ordem pública, por um fim ilícito imputável ao vendedor.

Como a Comissão expressa no n.º 38 do acórdão, a resposta a dar às questões do órgão jurisdicional de reenvio não é diferente se o fim ilícito do contrato de venda, que implica a sua nulidade absoluta no direito interno, for uma fraude no IVA conhecida pelos dois contratantes, a não ser que se demonstre que o exercício do direito à dedução constitui uma utilização abusiva desse direito por parte do adquirente.

De acordo com o n.º 47 do acórdão, o Tribunal de Justiça considera que o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante.

Conforme o n.º 48 do acórdão explica, o regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas no IVA.

No n.º 49 do acórdão coloca-se a questão de saber se o IVA devido sobre as operações de vendas anteriores ou posteriores dos bens em causa foi ou não pago à Administração Fiscal é irrelevante para efeitos do direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, despacho de 3 de Março de 2004, *Transport Service*, C-395/02, *Colect.*, p. I-1991, n.º 26). Segundo o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, que resulta dos artigos 2.º da Primeira e da Sexta Directiva, o IVA aplica-se a cada operação de produção ou de distribuição, deduzindo-se o imposto que incidiu directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

Por conseguinte no n.º 51 do acórdão expressa a ideia de que os operadores que tomam todas as medidas que lhes podem ser razoavelmente exigidas, para garantir que as suas operações não fazem parte de uma fraude, quer se trate da fraude ao IVA quer de outras fraudes, devem poder confiar na legalidade dessas operações sem correrem o risco de perder o seu direito à dedução do IVA pago a montante.

Resultando daí tal como é referido no n.º 52 do acórdão que quando uma entrega é efectuada a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional, segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato, pelo facto de este ser contrário à ordem pública e por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do IVA pago pelo sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude no IVA ou de outras fraudes.

Em contrapartida e de acordo com o n.º 53 do acórdão, os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, e de actividade económica, não são satisfeitos em caso de fraude fiscal cometida pelo próprio sujeito passivo.

Consequentemente, um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, efectuando transacções com determinado sujeito passivo, estava a participar numa operação que fazia parte de uma fraude no IVA, com base na Sexta Directiva, deve ser considerado participante nessa fraude, quer este seja beneficiado ou não pela participação nesta operação.

É da responsabilidade do órgão jurisdicional nacional recusar o benefício do direito à dedução se for demonstrado, perante elementos objectivos, que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude no IVA, ainda que a operação em causa preencha os critérios objectivos em que se baseiam os conceitos de entregas de bens efectuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal e de actividade económica.

A conclusão do tribunal de Justiça foi a seguinte:

Quando é efectuada uma entrega a um sujeito passivo, que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo vendedor, o artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma norma de direito nacional, segundo a qual a anulação do contrato de venda, por força de uma disposição de direito civil que comina a nulidade absoluta do contrato pelo facto de este ser contrário à ordem pública, por ter um fim ilícito imputável ao vendedor, implica a perda do direito à dedução do IVA pago pelo referido sujeito passivo. É irrelevante, a este propósito, a questão de saber se a referida nulidade resulta de uma fraude no IVA ou de outras fraudes.

Em contrapartida, quando se demonstrar, perante elementos objectivos, que a entrega é efectuada a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude no IVA, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar ao referido sujeito passivo o benefício do direito à dedução.

Sobre o acórdão supra analisado (Pinto, 2007:284-285) expõe a seguinte interpretação:

Com este acórdão o Tribunal de Justiça reflecte uma preocupação clara de procurar encontrar respostas no âmbito do sistema comum de IVA para o problema da fraude ao imposto. Como se viu atrás, o Tribunal entendeu que a participação voluntária de um operador económico, sujeito passivo de IVA, num esquema de fraude, em que existe por parte deste uma consciência clara da ilicitude da operação que, ao invés de ser motivada por razões comerciais, visa apenas obter indevidamente imposto do Estado, merece sanções que resultam do próprio sistema do imposto e que se traduzem na negação do direito à dedução.

Consideramos que a limitação do direito à dedução aos sujeitos passivos que participam em esquemas de fraude carrossel motivados por razões ilícitas, pode ser uma forma de os dissuadir a continuar nestes esquemas.

4.3. Conclusão

Nos dois acórdãos que analisamos é clara a distinção que o TJUE faz entre os sujeitos passivos que se viram envolvidos num esquema de fraude carrossel sem dele ter conhecimento e aqueles que participam tendo conhecimento e retiram benefícios. O seu entendimento é que no caso de sujeitos passivos que participam em esquemas de fraude movidos por razões ilícitas lhes deve ser negado o direito à dedução do IVA, já no caso de sujeitos passivos que participam sem terem conhecimento que estão envolvidos num esquema de fraude, o direito à dedução não lhes pode ser negado.

Estando o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Directiva 2006/112/CE, e sendo parte integrante do mecanismo do IVA, negar ao contribuinte o seu direito à dedução coloca em causa o princípio da neutralidade.

O combate à fraude carrossel por parte dos Estados Membros leva-os a adoptar medidas que, por vezes, se confrontam com o Direito Comunitário, o que tem levado o TJUE a pronunciar-se quando essas medidas ultrapassam os limites impostos e os princípios inerentes ao mercado interno, no sentido de que todos os operadores económicos comunitários possam interagir no mercado comunitário em igualdade de circunstâncias, sem serem prejudicados por eventuais distorções de concorrência, provocada por diferentes legislações comunitárias.

5. Aplicação prática do enquadramento teórico

De seguida, daremos conta de um esquema de fraude carrossel, organizado por um sujeito passivo português, onde participam empresas portuguesas e de outros Estados Membros, no qual o Estado português foi lesado em cerca de três milhões de euros.

Pensámos que seria interessante apresentar um caso de fraude carrossel que tivesse sido preconizado por portugueses, de forma a apresentarmos o funcionamento destes esquemas em Portugal.

Para protecção da identidade das empresas participantes de forma voluntária ou involuntária nos esquemas de fraude, os nomes que apresentamos são fictícios.

5.1. Caso Valter Aleixo

Em finais do ano de 2005, Valter Aleixo e Giovanni Sorrentino, acordaram associarem-se para constituírem uma organização criminosa, que tinha como objectivo obter à custa do Estado Português, vantagens patrimoniais que sabiam não lhes serem devidas, aproveitando-se da livre circulação de mercadorias, instituída pelos tratados da Comunidade Económica Europeia e da União Europeia, bem como pelos regulamentos atinentes às transacções intracomunitárias de mercadorias.

Esta sociedade tinha como objectivo a utilização de esquemas de fraude carrossel, conforme exposto ao longo deste trabalho, consistindo na transmissão sucessiva dos mesmos bens, em círculo, entre diversos operadores sediados em, pelo menos, dois Estados da União Europeia, tendo em vista a arrecadação indevida do IVA liquidado e não entregue ao Estado Português.

Visavam também a utilização do esquema da chamada facturação cruzada em que a mercadoria é adquirida intracomunitariamente e vendida em território nacional, ficcionando-se a sua aquisição no mercado nacional através da contabilização de facturas falsas, como forma de absorver o IVA que deveria ser entregue ao Estado.

As empresas que faziam parte do esquema constituíram-se como uma teia de intermediários, reais uns e virtuais outros, mas cada um com funções bem definidas, que dissimulariam, no seu centro, o Valter Aleixo que tudo dirigia.

Com essas empresas e indivíduos disseminados no território nacional, em Espanha e noutros países da União Europeia, a estrutura assim criada e organizada dificultaria a acção fiscalizadora da Administração Fiscal, permitindo alcançar a impunidade de cada um dos intervenientes, já que se dispersava a actividade e se transferia a responsabilidade, dela decorrente, para terceiros.

As empresas que criaram poderiam assumir a natureza de *missing traders*, ou seja, seriam sociedades com existência jurídica, mas sem existência de facto, que colocadas no início da cadeia, não entregariam ao Estado o IVA, proveniente das vendas que efectuariam no mercado interno.

Essas empresas adquiriram ou simularam a aquisição de mercadorias, em Estados Membros da União Europeia, à taxa de 0% de IVA e facturaram-nas no mercado nacional, a preço inferior seu custo e já com IVA, sendo que a perda efectiva na transacção da mercadoria será compensada através do IVA, de que se apropriaram.

Para além destas empresas, ainda existiam as “empresas-tampão” ou *buffer*, e empresas que se situariam no elo final da facturação “clientes das *buffer*”, denominadas *Broker*, constituídas e/ou angariadas por Valter Aleixo ou pelos seus colaboradores.

Visando a concretização do plano supra descrito, Valter Aleixo decidiu utilizar a empresa Euro para desempenhar as funções de *missing trader* e a empresa Tejo, para desempenhar a função de *buffer*. Valter Aleixo controlou a actividade destas duas empresas, de forma a ocultar a sua verdadeira identidade, com a colaboração de Giovanni Sorrentino, que adquiriu as empresas que ele pretendia utilizar na fraude fiscal que projectou praticar.

Em Dezembro de 2005, Valter Aleixo, adquiriu a empresa Euro, através de Giovanni Sorrentino, que passa a ser o único sócio e gerente, tendo por objecto o comércio e fabrico de electrodomésticos.

Em Dezembro de 2005, é adquirida a empresa Tejo e Valter Aleixo, visando esconder a sua identidade, como efectivo dono da Tejo, determinou que Giovanni Sorrentino adquirisse tal empresa, o que este fez, como “testa de de ferro”. Este é simultaneamente único sócio e gerente. Esta sociedade tem por objecto a programação, formação e consultoria e venda de equipamentos.

No Circuito “A”, foram efectuadas três operações, nas quais tiveram intervenção as sociedades “Pepita”, “Blueworld”, “Euro”, “Tejo”, “Vespa”, “MCM” e a “Time”.

Na primeira operação realizada pela organização, foram adquiridos à empresa espanhola Flamenco através da empresa Blueworld, 100 processadores Intel Pentium 4 630 e 200 processadores Intel Pentium 4 640 – factura da Flamenco no valor de €48.895,00.

A mercadoria foi transportada de Espanha para Portugal, pela empresa de transportes e logística Tnt Express Worldwide, S.L.. A Blueworld, através da factura com o n.º 2, de 11/01/2006, no valor de €49.925,00, vendeu alegadamente a mercadoria à empresa espanhola Pepita.

O transporte da mercadoria, vendida de novo para Espanha, foi efectuado pela empresa Time – Transportes Urgentes Ibéricos, Lda.

Em 11/01/2006, a sociedade Vespa, transferiu para a conta da empresa “buffer” Tejo no BCP, duas importâncias, uma de €5.877,00 e outra de €0.000,00, totalizando €5.877,80. Este valor corresponde ao pagamento da factura da Tejo com o n.º 1, de 11/01/2006.

Através da referida factura, foi possível verificar que a mercadoria vendida pela Tejo à Vespa, foi de 100 processadores Intel Pentium 4 630 e 200 processadores Intel Pentium 4 640, ou seja, o mesmo tipo e quantidade de produtos adquiridos em nome da Blueworld à empresa espanhola Flamenco.

Em 11/01/2006, a Tejo transferiu para a conta da Euro no BCP, a importância de €0.899,86. Este valor corresponde ao pagamento da factura da Euro com o n.º 1, de 12/01/2006.

Foi possível verificar através da referida factura que a mercadoria vendida pela Euro à Tejo foi 100 processadores Intel Pentium 4 630 e 200 processadores Intel Pentium 4 640.

Em 11/01/2006, a Euro transfere, para a Pepita, a importância de €50.225,00 – o débito na conta foi de €50.367,57, mas o valor transferido para a Pepita foi aquele, respeitando a diferença aos encargos bancários da operação.

Assim se conclui a primeira transacção do esquema de fraude carrossel organizado por Valter Aleixo. As outras duas transacções deste circuito tiveram as mesmas empresas como intervenientes e o esquema processou-se da mesma forma. Ou seja, a mercadoria foi comprada a uma empresa espanhola, realizaram uma transacção intracomunitária, isenta de IVA, de seguida simularam outras duas transacções intracomunitárias, sem a mercadoria sair de Portugal, aproveitando a isenção de IVA e baralhando o esquema, de forma a dificultar a sua detecção.

A Euro, funciona como *missing trader*. Recebe as mercadorias da empresa Pepita (transacção intracomunitária simulada - isenta de IVA) e de seguida, efectua uma venda à Tejo (*Buffer*), que por sua vez vende ao cliente final.

As mercadorias adquiridas à empresa espanhola Flamenco ter-se-ão destinado, na realidade logo, aquando da sua aquisição às empresas portuguesas Vespa e MCM. Seguidamente expomos a Figura 4.1, que pretende exemplificar a fraude supra apresentada.

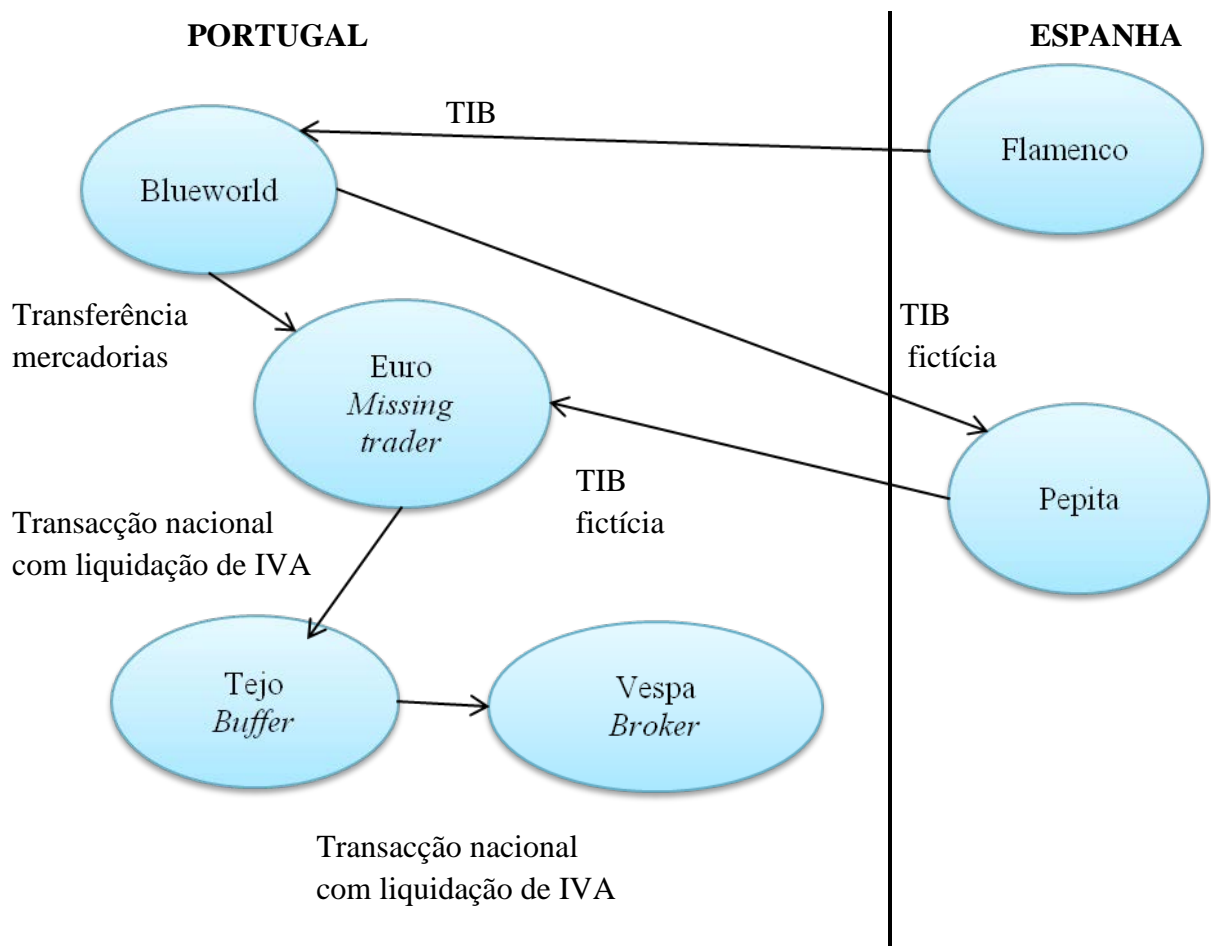


Figura 4.1 Esquema de fraude carrossel que exemplifica o circuito A do Caso Valter Aleixo.

A organização criminosa chefiada por Valter Aleixo, organizou outro esquema, denominado Circuito “B”. Neste a actuação da rede se enquadra no tipo de fraude denominado de “fraude na aquisição”.

Neste circuito, que operou no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2006 e 19/9/2007, tiveram intervenção a Euro, que assumiu a função de *missing trader* e a Tejo que funcionou como *buffer*.

A mercadoria adquirida pela Euro, foi facturada à Tejo, tendo depois sido escoada através das empresas clientes da “*buffer*” Tejo.

No sistema VIES verificou-se, relativamente aos três primeiros trimestres de 2006, que a empresa Euro adquiriu a empresas de vários Estados Membros mercadorias num valor total de cerca de dezanove milhões de euros. Estas mercadorias foram vendidas por um valor inferior àquele pelo qual tinham sido adquiridas, com liquidação de IVA, à Tejo, tal como já referimos e que representou o papel de *buffer*. Esta por sua vez vendeu tudo aos seus clientes.

Nem a Euro nem a Tejo entregaram qualquer valor de IVA ao Estado. Então, o prejuízo causado ao Estado é constituído pelo IVA liquidado pela *missing trader*(Euro) à *buffer* (Tejo), mais o IVA que esta última estava obrigada a entregar ao Estado, mas não o fez (correspondente à diferença entre o IVA liquidado, pela Tejo, aos seus 10 clientes e o IVA que lhe foi liquidado pela Euro). O Estado Português foi lesado em três milhões seiscentos e noventa e dois mil e trinta e quatro euros.

Todas as empresas mencionadas e que participaram neste circuito B, adquiriram as mercadorias à empresa Tejo, deduziram o IVA nas suas contabilidades mas nenhuma delas pediu reembolso do IVA. A totalidade das mercadorias adquiridas pela Euro a empresas dos Estados Membros, foram vendidas à Tejo por um valor inferior àquele, pelo qual tinham sido adquiridas intracomunitariamente, em cerca de um milhão e quinhentos mil euros. Este tipo de produtos informáticos tem preços standard que são do conhecimento dos seus distribuidores e logicamente, sendo a actividade das empresas clientes da Tejo o comércio das mercadorias em causa, tinham conhecimento do valor de mercado destas. Consequentemente, estavam a adquirir mercadorias abaixo do preço normal e deveriam saber que estariam a participar num esquema de fraude e a praticar concorrência desleal. Apesar de não pedirem o reembolso, deduziram um montante de IVA que não foi entregue ao Estado.

Para a jurisprudência do TJUE, concretamente no acórdão Kittel, parágrafo n.º 56, analisado supra, quando um sujeito passivo sabia ou devia saber, ao realizar uma determinada aquisição, que esta fazia parte de um esquema de fraude no IVA, para efeitos da Sexta Directiva, deve ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se retira ou não benefícios da revenda dos bens.

Na conclusão do referido acórdão do TJUE, é clarificada a ideia, relativamente a um sujeito passivo que realizou aquisições numa operação que fazia parte de uma fraude no IVA. Se tiver demonstrado, através de elementos objectivos que este sabia ou devia saber, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar ao referido sujeito passivo o benefício do direito à dedução. Apesar do direito à dedução, previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, fazer parte integrante do mecanismo do IVA e não poder, em princípio, ser limitado, no caso em que um sujeito passivo participa numa fraude no IVA ou dela tem conhecimento mesmo sem ter benefícios, o direito à dedução deve-lhe ser recusado.

Tal como já referimos, a empresa Euro vendeu no mercado nacional as mercadorias que adquiriu a empresas, sujeitos passivos de outros Estados Membros, por um valor inferior àquele pelo qual foram adquiridas. Esta situação só foi possível devido à prévia decisão de não entregar o IVA devido ao Estado. Esta quebra no preço de venda reverteu a favor das empresas clientes da Tejo, ao adquirirem as mercadorias abaixo do preço pelo qual, em circunstâncias normais, o não teriam podido fazer, assim obtendo uma vantagem sobre os seus concorrentes.

As empresas dos Estados Membros, fornecedoras da Euro declararam as vendas efectuadas no sistema VIES. Reportando-nos ao que já foi abordado ao longo deste trabalho, o intervalo de tempo que decorre entre a transacção e a data da transmissão de dados e o respectivo acesso a estes dados por outra Administração Fiscal de um Estado Membro, é vital para a detecção do *missing trader*, no caso presente, se Portugal tivesse tido acesso aos dados das transacções intracomunitárias mais cedo, o prejuízo fiscal poderia ter sido menor.

As situações que acabámos de relatar são características dos esquemas de fraude carrossel e representam as duas principais consequências negativas que estes provocam, lesar o Estado ao não entregar o IVA devido, e a concorrência desleal entre empresas provocada pela quebra nos preços de venda das mercadorias transaccionadas nos esquemas.

6. Conclusão

6.1. Síntese

A fraude carrossel constitui um grave problema para o Sistema do IVA na União Europeia, porque aproveita as fragilidades deste, nomeadamente, da tributação no destino nas transacções intracomunitárias, da fraca utilidade que o sistema VIES tem para os contribuintes e Administrações Fiscais, ao nível das suas capacidades técnicas, quantidade e qualidade de informação e em termos do tempo que leva a disponibilizar as informações das transacções intracomunitárias aos Estados Membros.

Na terceira fase de harmonização comunitária do IVA, foi decidido abolir as fronteiras físicas técnicas e fiscais com o objectivo da criação de um mercado único, e também a instauração de um sistema de tributação no país de destino em Janeiro de 1993, que seria transitório. Por pretender-se substituir este sistema por um regime definitivo baseado no princípio da tributação de bens e serviços no Estado Membro de origem. Tal não aconteceu pelo que o regime transitório continua até hoje e sem perspectivas de ser substituído.

Devido às proporções que a fraude carrossel tomou e o seu impacto nas receitas fiscais da União Europeia, em 2006 a Comissão da União Europeia lançou um debate sobre a estratégia europeia de combate à fraude fiscal, no qual foram propostas duas medidas com vista a modificar o sistema actual do IVA. Por um lado, a substituição do actual modelo por um sistema de *reverse charge* de aplicação geral na União Europeia, ou por um sistema de tributação na origem nas transacções intracomunitárias, por outro a adopção de medidas que permitissem reforçar o modelo do IVA em vigor.

No entanto não existiu a coragem e as condições para que o actual sistema do IVA fosse substituído por uma das duas medidas propostas, no Conselho Ecofin seguinte, os Estados Membros e a Comissão optaram por reforçar as capacidades do actual sistema do IVA, por forma a poder combater as organizações criminosas que o atacam.

Pensamos que a substituição do actual sistema do IVA por um sistema de *reverse charge* geral adoptado por todos os Estados Membros, não seria uma solução com potencialidade para resolver o problema da fraude, porque iria transportar a obrigação da liquidação para o retalhista, um sector constituído essencialmente por pequenas empresas, onde a fuga aos impostos é grande.

A substituição do actual sistema do IVA por um sistema de tributação na origem também não se nos afigura uma solução capaz de solucionar os problemas de fraude no IVA. Poderá acabar com os esquemas de fraude carrossel, no entanto as organizações criminosas encontrarão outras formas de atacar o IVA. Pensamos que este sistema é de difícil implementação, sobretudo pela dificuldade de uniformização das taxas nos diferentes Estados Membros. A uniformização das taxas constitui uma condição importante para o bom funcionamento deste sistema. A existência de diferentes taxas de IVA cria condições de distorção de concorrência entre as empresas dos diferentes Estados Membros, ou seja, o aproveitamento por parte das empresas que têm taxas de IVA mais baixas para atrair mais clientes.

Actualmente os Estados Membros têm diferentes taxas de IVA, aplicadas conforme os objectivos económicos de cada Estado. Ao ser implementado um sistema de tributação na origem, perante uma transacção intracomunitária os bens sairiam do país de origem já tributados, o que originaria situações de crédito de imposto quando o país de destino aplica uma taxa inferior à do país de origem. Implicaria também a criação de um sistema de compensações entre Estados Membros. A Comissão tem preferência por uma compensação bilateral microeconómica com base nas declarações recapitulativas.

A Comissão Europeia estabeleceu um sistema que não implicaria uma harmonização geral das taxas de IVA, que consiste na substituição da isenção nas transacções intracomunitárias por uma tributação à taxa de 15%. Se o Estado Membro de chegada das mercadorias aplicar uma taxa superior a 15%, a diferença fica para esse Estado Membro, se pelo contrário aplicar uma taxa inferior a 15%, o Estado Membro do comprador concederá um crédito ao sujeito passivo que faz a aquisição intracomunitária.

Pensamos que esta medida seria eficaz no combate à fraude carrossel. A aplicação da taxa de 15% a todas as transacções intracomunitárias facilitaria este sistema de tributação na origem, no entanto a fraude carrossel seria com certeza substituída por outro tipo de fraude no IVA. As organizações criminosas são muito maleáveis e o sistema de compensações entre Estados Membros poderá originar conflitos, causados pelo facto do Estado Membro de origem da transacção intracomunitária ter sempre de pagar o IVA indicado na declaração recapitulativa do fornecedor ao Estado Membro do comprador, independentemente do sujeito passivo fornecedor ter entregue ou não o imposto ao Estado. Politicamente, a questão mais difícil de resolver seria o facto de as receitas fiscais de cada Estado Membro ficarem dependentes das transferências feitas por outros Estados Membros. Essa é uma questão para a qual não há resposta. O Conselho europeu não deu seguimento à proposta da Comissão, mantendo-se a tributação no destino até hoje.

A primeira medida para reforçar as capacidades do actual sistema do IVA foi a diminuição do prazo de apresentação dos mapas recapitulativos, que passou de 3 meses para um mês. No entanto esse prazo apenas funciona para as empresas com periodicidade de envio mensal da declaração periódica. Nas empresas cuja periodicidade de envio da declaração periódica é trimestral e o montante de transacções intracomunitárias a incluir na declaração é inferior a €100.000,00, bem como quando não tenham ultrapassado este montante nos quatro trimestres anteriores, o período que medeia a transacção intracomunitária até à sua comunicação através da declaração recapitulativa pode chegar aos 3 meses.

Contudo a diminuição deste prazo para um mês é positiva, porque a fraude carrossel envolve transacções de bens ou prestações de serviços com valores bastante elevados. Na maior parte dos casos a declaração periódica a enviar pelo fornecedor do *missing trader*, terá uma periodicidade mensal.

Na comunicação da Comissão de Dezembro de 2008 foi proposto uma melhoria ao nível da informação obtida através do Sistema VIES, nomeadamente a possibilidade de disponibilizar também o nome e o endereço do contribuinte. Pensamos que é importante para o combate à fraude. Se os Estados Membros e as empresas tiverem uma maior

qualidade e quantidade de informação sobre os operadores que efectuam transacções intracomunitárias.

A fraude carrossel também tem vindo a aproveitar a isenção na importação. Como forma de colmatar esse problema, em Junho de 2009 entrou em vigor a Directiva 2009/69/CE, que veio definir as regras da isenção na importação, quando essa importação é seguida de uma entrega ou expedição intracomunitária de bens importados por um sujeito passivo noutra Estado Membro. A regulamentação desta isenção estava a cargo dos Estados Membros. Como estes a não definiam nem controlavam a circulação dessas mercadorias que entravam na Europa com isenção por se destinarem a outro Estado Membro, as organizações criminosas aproveitavam essas falhas de regulamentação. Como tal, pensamos que a regulamentação que impõe determinadas regras na concessão da isenção, veio resolver grande parte da fraude carrossel nas importações.

Acreditamos que é de vital importância no combate à fraude carrossel que os mecanismos de cooperação administrativa sejam utilizados de forma mais intensiva, e que o sistema VIES funcione melhor ao nível da rapidez da disponibilização de informação e da qualidade e quantidade de informação. Pensamos que a União Europeia tem a mesma opinião, uma vez que as suas orientações aos Estados Membros, têm sido nesse sentido. Em 2010 foi reformulado o Regulamento 1798/2003 do Conselho, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no IVA, no sentido de acelerarem o intercâmbio de informações e cooperação administrativa entre Estados Membros. Este permite aos Estados Membros o acesso automatizado aos dados relacionados com a identificação de um sujeito passivo e às suas actividades contidas nas bases de dados de outros Estados Membros. Consideramos que esta medida é um trunfo muito importante no combate à fraude carrossel, na medida em que este acesso permite aceder a informações em tempo útil de forma a encontrar o *missing trader*, antes de este desaparecer com o IVA que subtraiu ao Estado. Por outro lado os pedidos de informação entre Estados Membros deixam de ser tão utilizados, libertando assim meios humanos que se podem dedicar a outras áreas, por exemplo, à actualização da informação contida nas bases de dados, cuja veracidade, validade e qualidade é de extrema importância para o combate à fraude fiscal no IVA.

A fraude carrossel é a que tem mais impacto no desaparecimento das receitas do IVA, o que levou a que a União Europeia reagisse através de medidas preventivas, de detecção e combate à fraude.

Os Estados Membros, ao verem ameaçadas as suas receitas do IVA, reagiram sobretudo através da desconsideração da operação económica, de forma a evitar o reembolso e a consequente perda da receita. Também responsabilizando solidariamente os adquirentes de produtos que façam parte de um esquema de fraude pelo pagamento do IVA, que o *missing trader* não entregou ao Estado. As medidas implementadas pelos Estados Membros embora insuficientes para resolver o problema, têm conseguido importunar estas empresas, de tal forma que estas quando vêm os seus esquemas ameaçados num país vão para outros onde o controlo é menor.

No entanto toda e qualquer medida colocada em prática pelos Estados Membros tem de respeitar os princípios nucleares pelos quais o sistema IVA se rege, a saber, o princípio da neutralidade e o princípio da não discriminação fiscal.

Essa tem sido a orientação da jurisprudência do TJUE, nos casos analisados por este órgão da Justiça Europeia. Relativamente à desconsideração da operação económica realizada por alguns Estados Membros a sujeitos passivos que efectuem transacções numa cadeia onde esteja presente um *missing trader*, alguns contribuintes reagiram, chegando ao TJUE várias questões prejudiciais. De acordo com este órgão, e referenciando o n.º 53 do acórdão do Tribunal de Justiça Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd, o direito à dedução previsto no artigo 167.º e seguintes da Directiva 2006/112/CE faz parte integrante do mecanismo do IVA e não podendo em princípio ser limitado. Além disso para o TJUE quando um sujeito passivo se vê incluído num esquema de fraude carrossel, sem dele ter conhecimento, não pode ver recusado o seu direito à dedução.

Defendemos que o caminho a seguir no combate à fraude carrossel passa por um reforço da cooperação administrativa e da troca de informação entre Estados Membros. Se os Estados Membros se preocuparem em manter as suas bases de dados actualizadas e com a maior quantidade e a melhor qualidade possível de informação, acerca dos sujeitos passivos registados no seu país, é possível o acesso em tempo útil à informação dos outros

Estados Membros, e às movimentações e transacções intracomunitárias que os sujeitos passivos realizam. Se um Estado Membro tiver conhecimento no mês seguinte ao da realização da transacção, que um determinado sujeito passivo está a realizar aquisições intracomunitárias de bens que pertencem a sectores de risco e que os seus montantes são elevados, é um alerta para este ser investigado, e se for confirmada a suspeita, consegue-se detectar o *missing trader* em tempo útil.

6.2. Orientações para futuras investigações

Pensamos que será interessante em futuras investigações, aprofundar o estudo do Contra-trader, já que é esta uma forma de evolução da fraude carrossel, utilizada para despistar as Administrações Fiscais, dificultando a detecção do *missing trader* quando é solicitado o reembolso do IVA.

As organizações criminosas que constroem estes esquemas têm uma imaginação de tal forma prodigiosa, que superam quase sempre os obstáculos que lhe são colocados pelas Administrações Fiscais. São tão maleáveis que rapidamente se adaptam às alterações introduzidas nos sistemas fiscais, esquematizando novas fraudes com o objectivo de roubar descaradamente as receitas fiscais dos Estados.

Embora um pouco utópico, pensamos que seria interessante estudar a forma de pensar e de actuar destas organizações, no sentido de as conseguir suplantar, dando tempo de os Estados conseguirem reagir, precavendo-se deste tipo de ataques às suas receitas fiscais.

6.3. Propostas

A realidade actual dos nossos sistemas fiscais é que eles dependem da veracidade dos dados fornecidos pelos contribuintes, e das suas boas intenções ou não perante as suas obrigações declarativas.

Nesse sentido consideramos que é importante distinguir os bons contribuintes dos maus contribuintes, tal como já foi abordado no nosso trabalho, pensamos que essa distinção,

que tem em vista a defesa das receitas do IVA na União Europeia, pode ser realizada mediante a criação de uma obrigação declarativa por parte do sujeito passivo que prevê efectuar uma venda intracomunitária, sendo esta enviada por via electrónica.

Esta declaração seria enviada na altura que o sujeito passivo consulta o VIES no sentido de verificar a validade do NIF do sujeito passivo adquirente para efeitos de transacções intracomunitárias. Para o cumprimento desta obrigação seria necessário a implementação de uma aplicação onde os sujeitos passivos colocariam os dados da venda intracomunitária que pretendiam fazer, nomeadamente o valor, data previsível da venda e a identificação dos bens ou serviços que constituem a venda.

Esta informação seria enviada de imediato para o Estado Membro de destino ao abrigo do artigo 13.º do Regulamento (UE) n.º 904/2010, permitindo à Administração Fiscal do Estado Membro de destino da transacção intracomunitária vigiar o comportamento do sujeito passivo adquirente ao nível do cumprimento das suas obrigações fiscais.

O cumprimento desta obrigação por parte do sujeito passivo fornecedor, afastaria dele a eventual responsabilidade solidária, no caso de o adquirente estar envolvido em fraude fiscal.

Para o contribuinte por um lado não acarreta um significativo aumento de trabalho, por outro os bons contribuintes teriam a oportunidade de se distinguirem dos maus, na medida em que se veriam afastados de qualquer suspeita de envolvimento num caso de fraude fiscal. Para a Administração Fiscal, seria uma forma de ter o controlo em tempo útil das transacções intracomunitárias.

Actualmente vivemos num mundo onde a informática evolui a uma velocidade estrondosa e tem capacidades que exploradas podem ser de uma mais-valia enorme para os nossos sistemas fiscais.

É nosso entendimento que essas capacidades podem ser aproveitadas para a resolução do nosso problema de combate à fraude fiscal no IVA, nomeadamente através da criação de uma plataforma on-line a nível comunitário, onde possam ser enviadas as declarações recapitulativas, o acesso nacional seria imediato, logo que a informação fosse validada,

ficaria disponível a nível comunitário, em poucos dias a informação das transacções intracomunitárias ficaria disponível para todos os Estados Membros.

Na mesma ordem de ideias consideramos também, que outra forma de combater a fraude, seria tornar obrigatório que a emissão da facturação dos sujeitos passivos seja feita on-line, numa plataforma da Administração Fiscal, que permitiria a construção automática da declaração recapitulativa.

Os contribuintes iriam ver as suas obrigações declarativas mais facilitadas e as Administrações Fiscais, teriam informações mais fidedignas e actualizadas.

Acreditamos que se a facturação das empresas for realizada directamente no portal da Administração Fiscal, poderá ter resultados muito positivos ao nível do combate à fraude, porque permite aos Estados Membros terem acesso às transacções intracomunitárias, efectuadas pelos sujeitos passivos dos seus países de uma forma imediata. O tempo de acesso à informação das transacções intracomunitárias deixaria de ser um entrave no combate à fraude carrossel.

Referências bibliográficas

ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd, contra Commissioners of Customs & Excise. Processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03. **Jornal Oficial C 74**. (25.3.2006) 1.

ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça Federation of Technological Industries contra Commissioners of Customs & Excise, Attorney General. Processo C-384/04. **Jornal Oficial C 165**. (15.7.2006) 7 – 8.

ACÓRDÃO do Tribunal de Justiça Axel Kittel/Estado Belga. Pedido de decisão prejudicial da Cour de cassation — Bélgica. Processos apensos C-439/04 e C-440/04. **Jornal Oficial C 212**. (2.9.2006) 4 - 5.

ANTUNES, Francisco – A evasão fiscal e o crime de fraude fiscal. **Verbo Jurídico, 2005**. [Consult. 25 Jun. 2011] Disponível em: http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/evasao_fraudefiscal.html.

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu **relativa a medidas para modificar o sistema do IVA com vista a combater a fraude**. COM(2008) 109 final.

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu. **Estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude ao IVA na União Europeia**. COM(2008) 807 final.

COMUNICAÇÃO da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu **sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal**. COM(2006) 254 final.

DECRETO-LEI nº 134/2010. **D.R. I Série**. 249 (27-12-2010) 5927-5931.

DECRETO-LEI nº 186/2009. **D.R. I Série**. 155 (12-08-2009) 5235-5244.

DECRETO-LEI nº 21/2007. **D.R. I Série**. 20 (29-01-2007) 822-827.

DECRETO-LEI nº 198/90. **D.R. I Série**. 139 (19-06-1990) 2564-2567.

DIRECTIVA 2009/69/CE do Conselho de 25 de Junho de 2009 que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que se refere à evasão fiscal ligada às importações. **Jornal Oficial L 175**. (4.07.2009) 12-13.

DIRECTIVA 2008/117/CE do Conselho de 16 de Dezembro de 2008 que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a

fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias. **Jornal Oficial L 14/7.** (20.1.2009) 1-2.

DIRECTIVA 2008/8/CE DO CONSELHO de 12 de Fevereiro de 2008 que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. **Jornal Oficial L 44.** (20.2.2008) 11-22.

DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. **Jornal Oficial L 347.**(11.12.2006) 1.

DIRECTIVA 79/1071/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, que altera a Directiva 76/308/CEE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de Direitos Aduaneiros. **Jornal Oficial L 331.** (27.12.1979) 10.

DIRECTIVA 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros. **Jornal Oficial L 73.** (19.3.1976) 18-23.

FONSECA, Pedro Miguel – **Criminalidade Tributária Organizada e Transnacional. O carrossel do IVA. Da atribuição de competência reservada à Investigação Criminal.** in Revista do Instituto Superior de Polícia Judiciária e Ciências Criminais. II Série – N.º 7. Coimbra: Coimbra Editora, Limitada. ISSN 0870-4791. (2006) 129-194.

GONZALEZ, Luís – **Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramias.** Madrid: Ediciones Jurídicas y sociales, S.A., 2008. ISBN 978-84-9768-582-5.

GUIMARÃES, Vasco – O Combate à Fraude Carrossel em IVA e a Jurisprudência do TJCE. In **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha Volume II.** Coimbra: Edições Almedina, SA, 2010. ISBN 978-972-404-147-6. 979-1003.

JANUÁRIO, Mário – **A ausência de contabilidade e a fraude fiscal.** Revista TOC. ISSN 1645-9237 (2007) 25-36.

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

MARQUES, Paulo – Infracções Tributárias Volume I – **Investigação Criminal.** Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública, 2007. ISBN 978-972-98736-9-0.

- MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública - **Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2008. Relatório de Actividades Desenvolvidas.** (Fev. 2009). [Consult. 16 Agosto 2011]. Disponível em: <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/relatorio-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-de-2008>.
- MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública - **Combate à Fraude e Evasão Fiscais em 2009. Relatório de Actividades Desenvolvidas.** (Jun. 2010). [Consult. 17 Agosto 2011]. Disponível em: <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/relatorio-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-2009>.
- MINISTÉRIO das Finanças e da Administração Pública – Secretaria dos Assuntos Fiscais. **Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal.** (Out. 2009). [Consult. 20 Agosto 2011]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf.
- PALMA, Clotilde – **A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge.** Revista TOC. ISSN 1645-9237. 118 (2010) 30-33.
- PALMA, Clotilde – **O IVA E O MERCADO INTERNO Reflexões sobre o regime transitório.** Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1998. ISBN 972-653-174-152-7. 317.
- PEREIRA, Manuel – **Fiscalidade.** 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2009. ISBN 978-972-40-3876-6.
- PINTO, Miguel – **A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos.** Lisboa: Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal - Ano II - Número 2 - Verão, 2009. ISBN 9789724039237. 124-154.
- PINTO, Miguel – **Fraude ao IVA – Um Imposto na Encruzilhada.** in **Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto.** Coimbra: Edições Almedina, SA, 2008. ISBN 978-972-40-3394-5.
- PINTO, Miguel – **Contributos da Jurisprudência Comunitária para a Luta contra a Fraude ao IVA.** In **Estudos em memória de Teresa Lemos.** Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007. ISBN 978-972-653-174-6. 271-289.
- PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de facturação.** COM(2009) 21 final.
- PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE **no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude.** COM(2009) 511 final.

PROPOSTA de Regulamento do Conselho **relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado**. COM(2009) 427 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. 2008/0058 (CNS). COM(2008) 147 final.

PROPOSTA de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 **com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias**. 2008/0059 (CNS). COM(2008) 147 final.

PROPOSTA de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho **relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras**. COM(2008) 805 final.

RELATÓRIO da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu **sobre a aplicação do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do conselho relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado**. COM/2009/0428 final.

REGULAMENTO (UE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010 relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. **Jornal Oficial L 268**. (12.10.2010) 1-18.

REGULAMENTO (CE) n.º 37/2009 do Conselho de 16 de Dezembro de 2008 que altera o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias. **Jornal Oficial L 14/7**. (20.1.2009) 1-2.

REGULAMENTO (CE) n.º 1798/2003 do Conselho de 7 de Outubro de 2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92. **Jornal Oficial L 264**. (15.10.2003) 1.

SANTOS, António Carlos – Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: nem tudo o que luz é oiro. in **Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto**. Coimbra: Edições Almedina, SA, 2008. ISBN 978-972-40-3394-5.