

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA  
FACULDADE DE DIREITO  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

**BERNARDO DE ALMEIDA BARREIROS**

**A RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE NA FRAUDE CARROSSEL**

Dissertação elaborada no âmbito  
do Mestrado de Direito e Gestão,  
sob orientação do Professor  
Doutor Sérgio Vasques.

MARÇO 2013

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA  
FACULDADE DE DIREITO  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

**BERNARDO DE ALMEIDA BARREIROS**

**A RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE NA FRAUDE CARROSSEL**

Dissertação elaborada no âmbito  
do Mestrado de Direito e Gestão,  
sob orientação do Professor  
Doutor Sérgio Vasques.

MARÇO 2013

## ÍNDICE

	<b>Abreviaturas e siglas</b> .....	4
<b>I.</b>	<b>Introdução</b> .....	5
<b>II.</b>	<b>A fraude carrossel</b>	
	1. Importância e prejuízos para os Estados Membros .....	6
	2. Noção e funcionamento .....	8
	3. A venda abaixo do preço de mercado ou do custo de aquisição .....	12
<b>III.</b>	<b>Soluções tradicionalmente apontadas e críticas às mesmas</b>	
	1. Negação do direito à dedução .....	16
	2. Reforço da cooperação entre os Estados-Membros .....	17
	3. O mecanismo de <i>reverse charge</i> .....	19
	4. Soluções digitais: o VLN, o certificado D-VAT e o RTvat .....	21
	5. A responsabilidade solidária do adquirente .....	23
<b>IV.</b>	<b>A responsabilidade solidária do adquirente</b>	
	1. O caso <i>FTI</i> do Tribunal de Justiça Europeu .....	24
	2. As vantagens da responsabilidade solidária do adquirente .....	26
	3. A comunicação da HRMC .....	27
	4. O dever de conhecimento do adquirente .....	31
<b>V.</b>	<b>Enquadramento legal no ordenamento jurídico português</b>	
	1. Os artigos 79.º e 80.º do CIVA .....	40
<b>VI.</b>	<b>Conclusão</b> .....	44
<b>VII.</b>	<b>Anexo de quadros e figuras</b> .....	46
<b>VIII.</b>	<b>Bibliografia</b> .....	48

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

AT – Administração Tributária

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

E-M – Estado-Membro

HRMC – Her Majesty’s Revenues and Customs

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TJE – Tribunal de Justiça Europeia

UE – União Europeia

VIES – VAT Information Exchange System

## **I. Introdução**

A União Europeia tem sido o palco de inúmeras fraudes fiscais desde a sua génese. No espaço comunitário atual, o peso da carga fiscal sobre o contribuinte apenas poderá acentuar a tendência para a prática da fraude fiscal.

O presente trabalho pretende abordar um tipo específico de fraude fiscal – a fraude carrossel. Trata-se de uma fraude ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Esta fraude, que tem as suas raízes ainda mais antigas do que a própria União Europeia, tem significado milhares de euros em prejuízos para a comunidade europeia. Não é necessário salientar a importância que deverá ter o eficaz combate à fraude fiscal, não só em Portugal, como em toda a União Europeia.

Ao longo do tempo, diferentes soluções têm sido delineadas pela doutrina para fazer face a este problema. No entanto, inexistente no panorama jurídico um consenso sobre qual a melhor resposta a adotar. Em face da capacidade de mutação da fraude, e da dificuldade em conseguir solucionar definitivamente o problema, é necessário uma solução eficaz, e que, ao mesmo tempo, não transfigure por completo a natureza e o funcionamento do imposto.

As administrações fiscais dos Estados-Membros terão naturalmente um papel importante a desempenhar neste combate. Este estudo também irá analisar algumas situações – como sejam a venda abaixo do preço de mercado ou do custo de aquisição – que poderão de algum modo determinar uma conduta diferente por parte da administração fiscal e dos próprios intervenientes na venda.

De seguida, e com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu, irá ser proposta uma solução para a fraude carrossel: a responsabilidade solidária do adquirente. De que modo deverá esta responsabilidade ser imputada ao adquirente será uma matéria que vai ser aprofundada.

Iremos ainda descobrir se a solução proposta poderá encontrar acolhimento no ordenamento jurídico português, e qual a viabilidade da mesma.

## II. A fraude carrossel

### 1. Importância e prejuízos para os Estados Membros

Este trabalho tem como ponto de partida um tipo específico de fraude fiscal – a fraude carrossel. Trata-se de uma fraude que tem a sua génese e maior incidência no espaço comunitário, mas que também já é praticada fora da União Europeia<sup>1</sup>. No entanto, continua a ser dentro da União onde a fraude é mais devastadora. É patente a dificuldade em assegurar a completude dos dados específicos sobre esta fraude, maioritariamente por duas razões: em primeiro lugar, uma parte indeterminada das situações de fraude continua por detetar; em segundo, muitas vezes os dados disponíveis por país são demasiado genéricos, pois apenas se reportam aos valores de fraude ao IVA – não discriminando quais as percentagens dos vários tipos de fraude ao IVA, como seja a fraude carrossel ou a fraude de supressão<sup>2</sup>, entre outras.

No entanto, podemos afirmar, sem margem para dúvidas, que a fraude ao IVA – e em particular a fraude carrossel – importa elevados prejuízos à receita fiscal dos Estados-Membros. De facto, todos os países da União têm sentido os efeitos da fraude: em Espanha<sup>3</sup> estima-se uma perda de quatro biliões de euros por ano (IVA que deveria ter sido liquidado e entregue ao Estado), sendo que tem aumentado o número de registos de fraude ao IVA desde o início deste século, ao mesmo tempo que a percentagem de imposto efetivamente arrecadado (*deuda finalizada*) em relação ao declarado (*deuda deduzida*) tem diminuído bastante, atingido 0,8% em 2006<sup>4</sup>; em Itália<sup>5</sup>, um dos países da UE mais afetados pela fraude<sup>6</sup>, e apesar de o número de inspeções ter vindo a aumentar nos últimos anos, os números são semelhantes: apenas em referência ao ano de 2008, estima-se um montante de 4,7 biliões de euros referente a IVA liquidado e não entregue ao Estado<sup>7</sup>. Por sua vez, na Bélgica<sup>8</sup>, o prejuízo em matéria de IVA eleva-se,

---

<sup>1</sup> É cada vez maior o número de casos de fraude carrossel que ocorrem envolvendo países não pertencentes à UE, desde a Suíça, EUA, Hong Kong, entre muitos outros.

<sup>2</sup> A fraude de supressão é considerada a forma mais simplificada de fraude ao IVA. O sujeito passivo “suprime” as suas vendas e as suas aquisições, no intuito de declarar um montante menor para efeitos de IVA.

<sup>3</sup> Dados retirados do estudo realizado pela Agencia Tributaria em *Observatorio del delito fiscal, Primer informe*, Dezembro, 2006.

<sup>4</sup> Em comparação com 44,1% em 1999.

<sup>5</sup> Ver *Nota a cura del Servizio Politiche Fiscali e Previdenziali UIL sul Rendiconto Generale dello Stato per l'anno 2008, in mérito all'evasione fiscale*, disponível em [www.uil.it](http://www.uil.it).

<sup>6</sup> Onde o número de contribuintes a pedir um reembolso de IVA é igual ao número que declara uma dívida de IVA – cf. FABRIZIO BORSELLI, *Pragmatic Policies to tackle VAT fraud in the European Union*, in *International VAT Monitor*, vol. 18, n.º 5, 2008.

<sup>7</sup> Incluídos num total de 30,1 biliões de euros de receita que escapou à tributação nesse ano.

apenas para o ano de 2011, a 27,9 milhões de euros, e para os últimos dez anos estima-se uma perda de 914,4 milhões de euros. No Reino Unido<sup>9</sup>, para os anos de 2011 e 2012 é estimada uma VAT *gap* de 9,7 %, o que representa cerca de 10,6 biliões de libras.

Olhando para os dados portugueses, e de acordo com os dados disponíveis pelo Quadro 1<sup>10</sup>, podemos constatar o total de receita fiscal arrecadada referente ao período anual de 2010 e 2011. Os sucessivos aumentos da carga fiscal justificam o aumento da receita fiscal de 7% no IVA, 9,6% no IRS e 11,9% no IRC. Tomando em consideração o atual contexto político e económico da União Europeia, e em particular, o de Portugal, não podemos deixar de perguntar se não é expectável que cada vez mais exista o incentivo à fraude fiscal, em virtude de os contribuintes estarem sujeitos a este tremendo aumento da carga fiscal bem como, no caso do IVA, a novas regras de faturação<sup>11</sup>.

No ano de 2011, e comparando entre os vários impostos, verifica-se que em Portugal a percentagem de imposto detetado em falta do IVA (74%) é muito superior do que a do IRC (16%) ou IRS (7%), conforme se constata pelo Gráfico 1<sup>12</sup>. No mesmo ano, foram emitidas 19.781 notas de cobrança com base em correções efetuadas pela Inspeção Tributária, e o IVA encontrado em falta ascendeu a 399 milhões de euros<sup>13</sup>.

Embora não esteja discriminada a que fatia dos 74% corresponde a fraude carrossel, podemos obter uma aproximação, através da análise de dados da UE: de acordo com um estudo realizado em 2010 pela *PricewaterhouseCoopers*<sup>14</sup>, estima-se que a fraude carrossel é a terceira maior causa de desvio entre o imposto devido e o imposto efetivamente pago (correspondendo a 17-26%)<sup>15</sup>.

---

<sup>8</sup> Ver *Rapport Annuel 2011, Police judiciaire fédérale, Direction criminalité économique et financière*, disponível em [www.polfed-fedpol.be](http://www.polfed-fedpol.be).

<sup>9</sup> De acordo com a informação fornecida pelo *Preliminary estimate of the VAT gap for 2011-12, Official Statistics*, disponível em [www.hrmc.gov.uk](http://www.hrmc.gov.uk).

<sup>10</sup> Ver anexo de quadros e figuras.

<sup>11</sup> Conforme é referido pela própria AT, “(...) é comum, em períodos de crise, que a instauração da dívida aumente e que haja a tentação de não entregar nos cofres do Estado as verbas de IVA, por serem uma fonte de financiamento ilícito fácil das empresas e pessoas singulares.”, cf. Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2011, p. 85.

<sup>12</sup> *Idem*.

<sup>13</sup> *Idem*.

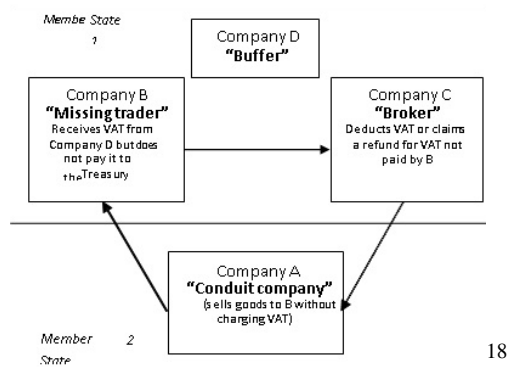
<sup>14</sup> *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report of September 20<sup>th</sup>, 2010*, realizado a pedido da Comissão.

<sup>15</sup> As duas maiores causas de desvio ao IVA são a fraude de supressão (24-38%) e os mecanismos de evasão de IVA (24-28%).

À luz destes dados, podemos constatar que, independentemente da dimensão do país, a fraude carrossel importa sérios prejuízos para todos os Estados Membros. Tendo exposto tal importância, cumpre, neste momento, descrever no que consiste a fraude carrossel.

## 2. Noção e funcionamento

Em primeiro lugar, importa conhecer a definição utilizada pela Comissão Europeia na descrição desta fraude<sup>16</sup>: A empresa (A) efetua uma transmissão de bens<sup>17</sup> intracomunitária sem IVA para a empresa (B), que se situa noutra Estado-Membro. Esta empresa (B) adquire os bens sem pagar IVA e subsequentemente, transaciona os bens a uma terceira empresa (C), esta situada no mesmo país que a empresa (B). A empresa (B) liquida o IVA dessa transação mas não entrega esse IVA às autoridades tributárias, sendo que desaparece. A empresa (C) reclama o reembolso do IVA da sua compra com a empresa (B). Consequentemente, a perda financeira para o Tesouro equivale ao IVA pago pela empresa (C) à empresa (B). Subsequentemente, a empresa (C) poderá declarar uma transação intracomunitária sem IVA à empresa (A) e, subsequentemente a empresa (A) poderá efetuar uma transação intracomunitária sem IVA à empresa (B), repetindo assim o padrão de fraude e assim explicando o termo “fraude carrossel”.



Temos por isso que existem sempre pelo menos três intervenientes na fraude, a saber:

- a *conduit company* – é o transmitente na primeira transação. Vende bens ao *missing trader*, ao abrigo da alínea a) do artigo 14º do Regime do IVA nas

<sup>16</sup> Relatório da Comissão Europeia para o Conselho e Parlamento Europeu sobre o uso de compromissos de cooperação administrativa na luta contra a fraude ao IVA de 16 de Abril de 2004, Secção 3.2.2.

<sup>17</sup> De notar que atualmente a fraude carrossel já não se reporta somente às transmissões de bens, tendo sido também estendida às prestações de serviços.

<sup>18</sup> Esquema retirado do *site* oficial da União Europeia.

Transações Intracomunitárias (RITI)<sup>19</sup>, ou seja, isento de IVA. O valor que recebe é totalmente livre de IVA. Corresponde, na descrição da Comissão, à empresa (A);

- o *missing trader* – é adquirente na primeira transação e transmitente na segunda. Liquida o IVA da sua transação com o segundo adquirente (o *broker*), mas não o entrega ao Estado, ficando com o montante para si. Normalmente, passado um determinado tempo, desaparece do sistema para que não seja detetado pela autoridade fiscal. Corresponde, na descrição da Comissão, à empresa (B);
- o *broker* – é o adquirente da transação efetuada com o *missing trader*. Deduz IVA da sua transação, pedindo o reembolso ao Estado. Uma vez que não existe entrega do imposto liquidado referente à mesma transação pelo *missing trader*, o Estado como que paga o montante do imposto ao *broker*. Posteriormente, poderá ser o transmitente numa segunda transação intracomunitária isenta de IVA com a *conduit company*, completando assim o carrossel. Corresponde, na descrição da Comissão, à empresa (C).

Conforme dito acima, para que haja fraude carrossel é necessário que pelo menos estes três intervenientes estejam todos presentes. Para dificultar o *tracing* das autoridades tributárias, os agentes fraudulentos tentam “esticar” o carrossel. Para isso, chamam à colação um quarto interveniente: o *buffer*. O *buffer*, também chamado de empresa-tampão, é uma empresa que se coloca entre o *missing trader* e o *broker*. Ou seja, trata-se de uma empresa que vai ser adquirente numa transação com o *missing trader*, e depois transmitente numa posterior transação com o *broker*. Esta empresa poderá ou não estar a par do esquema de fraude montado; de facto, é muitas vezes difícil distinguir se a empresa tem ou não conhecimento da fraude<sup>20</sup>. Em vários casos, não existe somente um *buffer* inserido no esquema fraudulento, e sim vários, tornando extremamente difícil para as autoridades tributárias traçar o caminho do carrossel até ao *missing trader* (dando tempo a este último para arrecadar para si o montante do imposto liquidado e desaparecer do sistema).

---

<sup>19</sup> De acordo com CASALTA NABAIS, em *Direito Fiscal*, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina 2009, p. 628, a transmissão está isenta de imposto desde que o adquirente reúna as seguintes condições: seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos de IVA em outro Estado-Membro; tenha utilizado o respetivo número de identificação fiscal para efetuar a aquisição; e esteja abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias nesse outro Estado-Membro.

<sup>20</sup> O conhecimento da fraude, bem como a responsabilidade e as consequências que daí advêm, são questões centrais deste estudo, e que por isso mesmo serão aprofundadas abaixo, no capítulo quarto.

Acresce que, ao ser visada a obtenção indevida de vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem uma diminuição das receitas tributárias, dúvidas não poderão existir que aqui estamos perante um crime de fraude fiscal<sup>21</sup>.

Segue um exemplo do modo de operação da fraude carrossel. A empresa Arras Industry, S.A., sediada em Arras, França, é a *conduit company*. Convenciona vender um carregamento de cinquenta telemóveis<sup>22</sup> por € 10.000 à empresa Beja Desportos, S.A., sediada em Beja, Portugal. Esta empresa é a *missing trader*. Uma vez que se trata de uma transação intracomunitária, tem lugar a aplicação da regra da isenção constante da alínea a) do artigo 14.º do RITI, ou seja, importação isenta de IVA. De seguida, a Beja Desportos vende o mesmo carregamento à empresa Castelo Branco Canoagem, Lda., com sede em Castelo Branco, Portugal. Esta transação é efetuada dentro do território português, e sujeita a IVA de 23% nos termos gerais constantes da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA. Ou seja, o montante que a Castelo Branco Canoagem irá entregar à Beja Desportos será de € 12.300 (€ 10.000 + € 2.300 de imposto). Os € 2.300 correspondem ao montante de imposto liquidado, e deveriam ser entregues ao Estado pela Beja Desportos. Sucede que, ao invés, esta empresa desaparece do sistema, ficando com os € 2.300 para si. Do outro lado, a Castelo Branco Canoagem irá vender o mesmo carregamento de telemóveis à Arras Industry por € 10.000; tal como na primeira transação, sendo uma troca intracomunitária está isenta de IVA, sendo por isso que o total pago pela Arras Industry à Castelo Branco Canoagem será os € 10.000. Esta última irá deduzir o imposto que suportou, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, exigindo ao Estado a entrega de € 2.300 – e é neste momento que ocorre a perda financeira do Estado.

Este exemplo demonstra o esquema tradicional da fraude carrossel, na sua forma mais simples. No entanto, também é possível obter os lucros desta fraude sem sequer transacionar qualquer bem físico. Isto porque sendo o sistema IVA baseado na fatura, basta que os intervenientes na fraude simulem as transações e registem as devidas

---

<sup>21</sup> Para um maior aprofundamento da questão das normas incriminadoras e da qualificação de crime enquanto obtenção indevida de vantagens patrimoniais suscetíveis de causar diminuição nas receitas tributárias, ver NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal*, Almedina 2005.

<sup>22</sup> O exemplo dos telemóveis não é completamente aleatório: de facto, a preferência dos agentes fraudulentos para os bens transacionados nesta fraude vai para bens de pequeno porte e elevado valor, como sejam os telemóveis, computadores e equipamento relacionado com computador (software e hardware), *tablets*, máquinas fotográficas, entre outros. A prevalência da comercialização deste tipo de bens nesta fraude já levou a que fosse implementado, no Reino Unido, um mecanismo de *reverse charge* com um âmbito de aplicação limitado a este tipo de bens – ponto que será desenvolvido mais adiante.

faturas, sem que sequer os bens saiam do armazém da *conduit company*, ou que sequer existam<sup>23</sup>.

Dois exemplos paradigmáticos<sup>24</sup> desta nova realidade são os carrosséis de carbono e os carrosséis virtuais. Os carrosséis de carbono<sup>25</sup> configuram uma nova versão desta fraude, aproveitando-se do mercado intracomunitário de licenças de emissão de gases com efeitos de estufa (Co2). De facto, as indústrias intensivas de carbono necessitam de cobrir anualmente as suas emissões de gases com efeitos de estufa, por força do cumprimento do Protocolo de Quioto. Estas licenças podem ser vendidas e adquiridas livremente, pelos particulares, através de um sistema de leilão informático. Esse leilão, atualmente, não está apenas aberto às referidas indústrias intensivas de carbono, mas a muitos outros operadores, como bancos, fundos de investimento e especuladores, tornando-se a troca de licenças mais um negócio para muitos deles.

Rapidamente os agentes fraudulentos descobriram uma janela de oportunidade para transfigurar a fraude carrossel para este mercado: compram licenças a um operador noutro Estado-Membro (ou ao próprio Estado-Membro, uma vez que tal também é possível), e posteriormente vendem-nas dentro do seu próprio Estado-Membro, encontrando aqui uma situação em que podem replicar as condições necessárias para “ativar” o carrossel, sem envolver o transporte de qualquer mercadoria física – pelo facto das licenças serem intangíveis<sup>26</sup>. No ano de 2009, estima-se que em apenas três meses esta mutação da fraude carrossel terá lesado o Estado português em mais de três milhões de euros<sup>27</sup>.

No caso dos carrosséis virtuais, poderá alegar-se que a fraude é ainda mais gritante, uma vez que aí não existem sequer bens intangíveis. Através da utilização de novos programas informáticos, criam-se carrosséis virtuais que simulam no momento

---

<sup>23</sup> São os chamados carrosséis documentais.

<sup>24</sup> Com o intuito prévio de não aprofundar em demasia nenhuma destas mutações de fraude, por se desviarem do escopo do trabalho, não poderemos ainda assim deixar de conceder uma referência às mesmas, pois permitem elucidar a rapidez de adaptação que esta fraude possui.

<sup>25</sup> Para um maior aprofundamento do tema, ver REDMAR WOLF, *The Sad History of Carbon Carousels*, in *International VAT Monitor*, vol. 21, n.º 6, 2010.

<sup>26</sup> A União Europeia e os Estados-Membros retaliaram contra esta mutação da fraude, através da imposição de um mecanismo de *reverse charge* aplicável à transmissão de licenças.

<sup>27</sup> Estimativa retirada do Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2011.

transações entre empresas (reais ou fictícias) gerando toda a documentação necessária para convencer as autoridades tributárias que ocorreram transações reais<sup>28</sup>.

### 3. Venda abaixo do preço de mercado ou do custo de aquisição

No caso acima exemplificado, o *missing trader*, que era a empresa Beja Desportos, vendia o carregamento de cinquenta telemóveis à Castelo Branco Canoagem, pelo custo de aquisição, ou seja € 10.000. Em bom rigor, numa situação não fraudulenta, um intermediário irá colocar os bens à venda ao preço de mercado (eventualmente um pouco abaixo), mas nunca pelo seu custo de aquisição (ou abaixo), uma vez que se assim o fizesse estaria a suprimir a sua margem de lucro. Por *preço de mercado*, entende-se o preço que iguala a quantidade oferecida e a quantidade procurada<sup>29</sup>, e por *custo de aquisição*, o montante pago por cada unidade adquirida.

No entanto, um intermediário que faça parte de uma fraude carrossel, ou seja, um *missing trader* que se situa no “coração” da fraude, sabe que o seu verdadeiro lucro não provirá da venda, mas do imposto liquidado que não irá entregar.

Assim, pelo conjunto de telemóveis que adquire por € 10.000, a Beja Desportos encontrará muito mais rapidamente – e aqui a palavra de ordem será mesmo a rapidez, uma vez que o intuito do *missing trader* é realizar o maior número de transações possíveis antes de decidir desaparecer ou ser descoberto – um comprador se colocar os telemóveis (que valem € 10.000) à venda abaixo do preço de mercado<sup>30</sup>. Por exemplo, se fizer um desconto de 10% em relação ao preço de mercado, e colocar à venda por € 9.000, isso significa que o adquirente irá entregar à Beja Desportos o montante de € 11.070 (€ 9.000 + € 2.070 de imposto). Uma vez que não irá ocorrer entrega de imposto, mesmo vendendo a um preço abaixo do preço de mercado, a Beja Desportos conseguirá obter um lucro de € 1.070.

<sup>28</sup> Acionar o carrossel virtual pode demorar apenas dez minutos, a partir de um café com internet gratuita ou mesmo do sofá de casa, e depois bastará apenas esperar trinta dias para que o dinheiro seja depositado na conta – cf. entrevista realizada pelo *The Guardian*, intitulada *Bogus deals keep Customs in a spin*, de 9 de Maio de 2006.

<sup>29</sup> Definição tirada de *Microeconomics*, 2009, de PAUL KRUGMAN e ROBIN WELLS, página 78. Também chamado de preço de equilíbrio.

<sup>30</sup> Também poderia colocar os produtos à venda por um preço excessivamente superior comparativamente com o preço de mercado, porventura com o objetivo de arrecadar mais IVA para si, uma vez que quanto maior for o preço da transação, maior será o IVA liquidado. No entanto, essa hipótese é menos frequente e é desde logo mais fácil de ser descoberta pela autoridade fiscal, uma vez que a venda dos produtos por um preço excessivamente mais elevado levantaria mais atenções.

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

Mas mais do que isso, esta venda abaixo do preço de mercado tem ainda um efeito que pode vir a ser bastante prejudicial para a concorrência e para o normal e saudável funcionamento dos mercados. De facto, se em determinado sector de atividade, existem algumas empresas que, por estarem envolvidas num esquema de fraude carrossel, podem vender abaixo do preço de mercado ou do custo de aquisição (porque vão reter o imposto liquidado), então essas empresas posicionam-se no mercado a praticar preços mais baixos do que as outras empresas que cumprem todas as suas obrigações tributárias. O que isso significa, é que ocorre uma distorção da concorrência, no sentido em que é produzida uma tendência para a médio prazo, expulsar do mercado as empresas cumpridoras, visto que estas terão mais dificuldades em vender os seus produtos no mercado do que as empresas fraudulentas. A competitividade no sector ficará viciada, tornando-se as empresas fraudulentas as mais competitivas<sup>31</sup>.

Por isso existe, desde logo, um incentivo por parte do *missing trader* para vender abaixo do preço de mercado – o da rapidez em transacionar os seus bens. No entanto, é patente que afigura-se como irregular a situação financeira de uma empresa que de forma consistente vende os seus produtos abaixo do preço de mercado. Uma empresa que não consegue sistematicamente atingir o lucro, é uma empresa que não poderá legalmente manter-se solvente, num curto-médio prazo. Temos por isso que a venda abaixo do preço de mercado deverá consubstanciar, desde logo, um foco de luz para as autoridades tributárias. Sendo certo que a venda abaixo do preço de mercado, *per se*, não constitui uma infração tributária num mercado de livre concorrência, deverá ser uma chamada de atenção para as autoridades tributárias, pelo facto de que, reiteramos, não ser expectável que uma empresa consiga manter-se solvente no curto prazo, a não

---

<sup>31</sup> Alguns estudos já vêm alertando para este efeito – cf. estudo já cit., *Observatorio del delito fiscal, Primer informe*.

ser que obtenha ganhos através de outros meios, provavelmente ilícitos (i.e., por via de participação numa fraude fiscal, como seja a fraude carrossel)<sup>32</sup>.

No mesmo sentido, a Comissão Europeia<sup>33</sup> afirmou que as autoridades tributárias deverão atuar com maior incidência, isto é, ser mais vigilantes, nos sectores e empresas que considerem que representam um maior risco de fraude. Por razões de eficiência económica, e porque a administração fiscal não poderá obviamente exercer o mesmo grau de vigilância e atenção sobre todos os contribuintes, deverá conseguir perceber quais aqueles que representam um maior risco – para tal, fará uma análise de risco potencial<sup>34</sup>.

Esta análise está radicada na gestão e identificação de risco<sup>35</sup>, partindo da ideia de que uma prévia identificação reduz o risco do não pagamento de imposto. Atualmente, já são comuns as práticas das administrações fiscais em agrupar os contribuintes em função do seu nível de *compliance*<sup>36</sup>. Um menor nível de *compliance* determina, naturalmente, uma maior atenção por parte da administração fiscal. Esse nível é atribuído em função de determinados comportamentos do contribuinte, assim como de certas características da empresa: por exemplo, a regularidade dos pagamentos de imposto, o surgimento de pagamentos suplementares, a qualidade dos registos ou a existência de correções efetuadas no passado. Todos estes fatores determinam o nível de *compliance* do contribuinte. O que propomos, é que também a venda do produto abaixo do preço de mercado ou de aquisição seja um fator preponderante a ter em consideração para determinar o nível de *compliance*, no sentido de determinar a diminuição do nível

---

<sup>32</sup> Sublinhe-se que não queremos com isto afirmar que basta uma empresa vender o seu produto abaixo do preço de mercado para podermos deduzir que esta se encontra envolvida em atividades ilícitas. Existirão, certamente, casos em que existe um motivo perfeitamente justificável para que a venda ocorra a esse preço (por exemplo preços praticados em virtude de campanhas promocionais, canibalização de produtos, ou vendas praticadas por empresas que se encontram detidas por outras). Afirmamos, tão só, que essa situação deverá despoletar uma chamada de atenção junto da administração tributária. Será também tomando em consideração a mesma, que a autoridade tributária desenvolverá uma determinada atuação que está relacionada pela solução por nós defendida – a responsabilidade do adquirente – e que irá ser desenvolvida no capítulo seguinte.

<sup>33</sup> Ver Relatório da Comissão Europeia e do Parlamento Europeu sobre o uso de compromissos de cooperação administrativos na luta contra a fraude ao IVA de 2004, disponível no *site* oficial da UE.

<sup>34</sup> Aumentar o controlo baseando numa análise de risco potencial tem sido, por várias vezes, a posição tomada pela Comissão como uma das soluções preferenciais no combate à fraude carrossel – cf. Comunicação da Comissão para o Conselho de acordo com o artigo 27(3) da Diretiva 77/388/CEE, de 19 de Julho de 2006.

<sup>35</sup> Para uma leitura mais aprofundada da gestão de risco, ver o guia publicado pela Comissão, *Risk management guide for tax administrations* 2006.

<sup>36</sup> Na Holanda, por exemplo, os contribuintes são agrupados em onze categorias de “atenção”, atribuídas em função do nível de *compliance* de cada uma delas – cf. *Ibidem*.

de *compliance* do contribuinte em questão, garantindo assim uma maior atenção por parte da administração fiscal sobre aquele.

Neste sentido, a troca de informações<sup>37</sup> entre os Estados-Membros é fundamental para uma eficiente análise de risco potencial de todos os contribuintes da UE, especialmente daqueles que transacionam em mais do que um único Estado-Membro.

---

<sup>37</sup> A troca de informações entre os Estados-Membros como medida de combate à fraude carrossel será tratada *infra*, a propósito das soluções tradicionalmente apontadas.

### **III. Soluções tradicionalmente apontadas e críticas às mesmas**

#### *1. Negação do direito à dedução*

Tendo já sido exposto o modo e funcionamento da fraude carrossel, questiona-se qual tem sido a resposta dada pela administração tributária.

O presente capítulo tem como intuito demonstrar as principais soluções que têm sido tradicionalmente apontadas pela doutrina no combate à fraude carrossel. A sua importância é clara: o objeto deste trabalho é a proposta e análise de uma solução que consiste na responsabilidade do adquirente. No entanto, antes de a desenvolver, será um exercício valioso perceber as fragilidades das restantes soluções defendidas, para também poder ser feita uma comparação eficaz entre estas e a responsabilidade do adquirente. Mais importante se torna esse exercício quando verificamos que a solução proposta importa certas consequências para os contribuintes, que apenas serão justificáveis se existir a convicção de que a responsabilidade do adquirente é a solução que consegue dar uma resposta mais eficaz e que comporta menos fragilidades.

As soluções que vão ser apresentadas implicam atuações ou alterações que antecedem o comportamento fraudulento, isto é, são respostas que produzem efeitos antes do carrossel funcionar. Por sua vez, a responsabilidade do adquirente é uma solução que se situa, em função do espaço temporal, após a transação dos bens ou, dito de outro modo, depois do carrossel “rodar”.

A primeira ideia da administração tributária para combater esta fraude foi “atacar” a transação que origina o direito à dedução, declarando que esta não constituía uma verdadeira atividade económica, por existir uma transação fraudulenta no circuito (anterior ou posteriormente), e que por isso não era possível deduzir IVA.

O surgimento desta solução, de não permitir a dedução por não considerar a transação como uma verdadeira atividade económica, ocorreu quando a administração tributária britânica negou o direito de deduzir IVA a três empresas por considerar que, para efeitos de IVA, as transações não eram realizadas no âmbito do objeto negocial da empresa, e que por isso não poderiam originar direito à dedução.

O Tribunal de Justiça Europeu (TJE) foi chamado a pronunciar-se sobre a matéria<sup>38</sup>, e afastou a possibilidade de negar o direito à dedução nos termos propostos pela administração tributária britânica, afirmando que as transações em causa, desde que cumprissem o critério objetivo das definições constantes da Sexta Diretiva IVA, seriam consideradas como fazendo parte da atividade económica, realizadas por um sujeito passivo, independentemente das intenções fraudulentas que outro interveniente na cadeia de transações possa ter. Em suma, o direito à dedução do sujeito passivo não poderia ser afetado por ter existido, no mesmo circuito económico, uma transação fraudulenta<sup>39</sup>.

Em duas decisões subsequentes, no caso *Halifax*<sup>40</sup> e no caso *Kittel e Recolta Recycling*<sup>41</sup>, o TJE reiterou que não é possível excecionar do regime de IVA uma transação de bens devido à intenção fraudulenta de uma transação anterior ou subsequente – no entanto acrescentou que um sujeito passivo não poderá deduzir IVA se a transação que está na base da dedução se constitui como uma prática abusiva, ou seja, é intentada, não no “*contexto normal das operações comerciais*”, mas apenas para obter uma vantagem contrária ao previsto pela Sexta Diretiva. Caberia depois aos tribunais nacionais determinar quando se estaria perante uma prática abusiva.

Foi, no entanto, apenas com a decisão proferida no caso *FTI*<sup>42</sup>, que o TJE fez uma interpretação de um artigo da Sexta Diretiva no sentido de permitir que os Estados-Membros possam emanar legislação que responsabilize solidariamente o adquirente nas transações intracomunitárias<sup>43</sup>.

## 2. Reforço da cooperação entre os Estados-Membros

A maior parte dos autores apontam o aumento da cooperação e da troca de informações entre os Estados-Membros como o melhor caminho a seguir<sup>44</sup>. Nesse

---

<sup>38</sup> Caso *Optigen, Fulcrum and Bond House*, processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 de 12 de Janeiro de 2006.

<sup>39</sup> Esta decisão do TJE foi o principal fator para uma subida repentina do número de casos de fraude carrossel na União Europeia durante os anos de 2005 e 2006.

<sup>40</sup> Processo C-255/02 de 21 de Fevereiro de 2006.

<sup>41</sup> Processo C-439/04 de 6 de Julho de 2006.

<sup>42</sup> Caso *Federation of Technological Industries – FTI*, processo C-384/04, de 11 de Maio de 2006.

<sup>43</sup> Esta decisão, pela importância que tem para a solução da responsabilidade do adquirente, irá ser desenvolvida no capítulo seguinte.

<sup>44</sup> Em face do que consideram ser as limitações das soluções alternativas apontadas, a que também aludiremos de seguida.

sentido, a Comissão Europeia emitiu um Regulamento<sup>45</sup>, em 2003, que tinha o intuito de reforçar a colaboração entre as autoridades tributárias dos vários Estados-Membros, impulsionar a criação de um sistema comum de intercâmbio de informações entre estes, e estreitar os prazos de resposta a pedidos de informações. O sistema VIES<sup>46</sup> (sistema informático de validação de números de identificação de IVA das empresas registadas na UE) e os vários programas FISCALIS<sup>47</sup> têm o mesmo propósito do Regulamento: estreitar e tornar mais eficiente a cooperação administrativa entre as várias administrações tributárias de todos os Estados-Membros na luta contra a fraude ao IVA<sup>48</sup>.

Em Novembro de 2010, foi oficialmente lançada a mais recente rede de troca de informações, diretamente vocacionada para melhorar a cooperação administrativa no combate à fraude ao IVA, e em especial à fraude carrossel. O EUROFISC permite exercer uma vigilância direcionada sobre aqueles sujeitos passivos que a administração tributária considera como de potencial risco. No fundo, trata-se de incorporar a análise do risco potencial com a troca de informações, de forma a conseguir uma maior eficácia no combate à fraude.

Em relação a Portugal, através da consulta da Tabela 3<sup>49</sup>, verificamos que Portugal envia mais informações do que recebe, e que no último ano ocorreu um aumento de 2% do número de processos de troca de informação<sup>50</sup>. Este aumento ocorre num contexto em que a troca de informações entre Estados-Membros está cada vez mais generalizada, sendo que atualmente encontram-se em vigor cerca de duzentos acordos de troca de informações em matéria fiscal (ATI's). Os ATI's<sup>51</sup> têm precisamente o intuito de combater a fraude e evasão fiscal e garantir uma maior transparência e fornecem à administração fiscal melhores canais de informação no combate à fraude.

---

<sup>45</sup> 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.

<sup>46</sup> *Vat Information Exchange System*.

<sup>47</sup> De momento, está em curso o programa FISCALIS 2013; para mais informações sobre o conteúdo específico deste programa, consultar no *site* oficial.

<sup>48</sup> O FISCALIS, implementado pela Comissão, tem também uma maior vertente de formação dos vários agentes administrativos.

<sup>49</sup> Ver anexo de quadros e figuras.

<sup>50</sup> Os principais parceiros foram a Espanha (34% dos processos), a Alemanha (20%) e a Itália (9%).

<sup>51</sup> Ver SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 103.

Todavia, não obstante este aumento, parece-nos claro que é necessária uma medida mais eficaz no combate a esta fraude. Uma fraude que, conforme já foi mencionado acima, tem a capacidade de rapidamente mutar para outro tipo de mercados e países, precisa de uma resposta mais acutilante e necessita mais do que um mero reforço na cooperação administrativa – que diga-se, não deixa de ser benéfica e produtora – mas que não é suficiente.

### 3. *O mecanismo de reverse charge*

Uma solução que também tem sido indicada pela doutrina<sup>52</sup> é criação de um mecanismo de *reverse charge*: seja um generalizado, ou um limitado a alguns sectores ou a partir de determinados valores. A introdução de um mecanismo de *reverse charge* generalizado implica que a obrigação de entrega de imposto é transferida do transmitente para o adquirente. Como consequência, o montante de imposto liquidado deixa de passar pelas mãos do transmitente, ou seja, do *missing trader* no caso da fraude carrossel<sup>53</sup>. Se o *missing trader* deixa de ter acesso ao montante de imposto liquidado, desaparece por completo o risco de desaparecer com o dinheiro de imposto, eliminando-se assim o perigo da fraude carrossel.

A Áustria e a Alemanha formularam pedidos à Comissão Europeia para derrogar o artigo 27º, n.º 1, da Sexta Diretiva, no sentido de permitir a introdução de um mecanismo de *reverse charge* para transações superiores a um determinado valor<sup>54</sup>. Contudo, a Comissão rejeitou estes pedidos, numa Comunicação emitida em Julho de 2006<sup>55</sup>, justificando a sua recusa com base nos seguintes argumentos:

- Uma vez que no atual universo IVA, 80% da receita arrecadada é paga por menos de 10% dos sujeitos passivos, a aplicação deste mecanismo teria como consequência uma necessidade de um aumento exponencial do esforço e vigilância da administração tributária, visto que o número de

---

<sup>52</sup> Para um aprofundamento do tema, ver CLOTILDE CELORICO PALMA, *No que consiste o reverse charge, Estudos do IVA II*, Almedina, 2012.

<sup>53</sup> De resto, esta é a principal vantagem que também é apontada ao RTvat, conforme se verá de seguida.

<sup>54</sup> A proposta austríaca previa *reverse charge* para transações que excedessem €10.000, ou € 40.000 quando se tratasse das mercadorias para um consumidor final durante o período contabilístico. Por sua vez, a proposta alemã implicava o acionamento do mecanismo para transações superiores a € 5.000, impondo ainda uma série de obrigações declarativas adicionais para as partes, que iriam depois permitir um *cross-checking* pelas autoridades tributárias.

<sup>55</sup> Comunicação da Comissão para o Conselho de acordo com o artigo 27º, n.º 3, da Diretiva 77/388/EEC, de 19 de Julho de 2006.

sujeitos passivos que entregam o imposto ao Estado iria passar a ser significativamente maior;

- Esta solução não só não iria resolver como iria aumentar o número de transações efetuadas na economia subterrânea, visto que o incentivo do sujeito passivo que está no final da cadeia de distribuição iria aumentar de acordo com o aumento do IVA liquidado que passaria a estar nas suas mãos;
- Seria provável que surgissem novas formas de fraude com a introdução de um mecanismo deste tipo;
- Para um imposto que foi pensado na sua génese com o objetivo de ser claro e simples, os sujeitos passivos iriam estar sujeitos a três regimes diferentes (o normal, o intracomunitário e o de *reverse charge*) e a um acréscimo de obrigações de reporte que dificilmente se compatibilizam com a natureza do imposto.

No ano seguinte, a Comissão divulgou um estudo<sup>56</sup> justamente sobre as consequências e custos da introdução do mecanismo de *reverse charge* na UE. Em conformidade com o que vem sendo a opinião da Comissão, as conclusões do estudo apontaram que a introdução desse mecanismo iria levar a um aumento significativo de custos administrativos, bem como um impacto negativo nos *cash-flows* das empresas de pequena e média dimensão<sup>57</sup>.

Em Portugal, foi criado em 2007 um Grupo de Trabalho com o propósito de estudar uma eventual substituição do atual sistema IVA por um mecanismo generalizado de *reverse charge*. Depois de uma análise à receita do Estado e aos custos de contexto e competitividade para os agentes, o Grupo concluiu que as desvantagens da introdução deste mecanismo seriam superiores às vantagens<sup>58</sup>.

No entanto, a Comissão admitiu a introdução de um mecanismo de *reverse charge* com uma aplicação limitada a um determinado sector: o das licenças de emissão de gases com efeitos de estufa (Co2). De facto, através da Diretiva 2010/23, a Comissão

---

<sup>56</sup> Estudo realizado pela *pwc*, *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission*, 2007, pp. 40-41.

<sup>57</sup> Ao invés, nas empresas de grande dimensão, o impacto no *cash-flow* seria positivo.

<sup>58</sup> Ver CLOTILDE CELORICO PALMA, *ob. cit.*, p. 209.

permitiu que, durante um período transitório<sup>59</sup>, os Estados-Membros transfiram a obrigação da entrega de imposto proveniente das transmissões de licenças de emissão de gases com efeitos de estufa para o adquirente. O teor dessa diretiva foi incorporado no artigo 199º-A da Diretiva 2006/112/CE, também designada Diretiva do IVA.

#### 4. *Soluções digitais: o VLN, o certificado D-VAT e o RTvat*

Por último, têm sido indicadas soluções digitais<sup>60</sup> para acabar com esta fraude: o VLN, o D-VAT e o RTvat.

O VLN, sendo o mais simples e menos intrusivo dos três, consiste na atribuição de um número (o VAT Locator Number) a cada transação efetuada pelo sujeito passivo. Esse número irá ser verificado e autenticado por uma central governamental que irá validar o número automaticamente, através de um programa informático. O fornecedor terá então que imprimir esse VLN validado, incluindo-o na fatura. No caso de ocorrer uma transação em que o VLN não é validado, a obrigação de pagamento do IVA dessa transação é automaticamente transferida para o adquirente. A sua fraca capacidade de êxito reside no facto de que seria impraticável aplicá-lo a todos os sectores que o IVA abrange, bem como a todos os produtos.

Por sua vez, o D-VAT consiste na certificação dos sistemas de *software* das empresas que efetuam as transações. Para ocorrer a certificação, o *software* teria que preencher uma série de requisitos exigidos pela administração tributária. No entanto, essa certificação não assegura que a empresa a que pertence o software certificado não está envolvida num esquema de fraude carrossel, pois o IVA vai na mesma continuar a ser entregue ao fornecedor, que poderá, se for um *missing trader*, desaparecer com o referido montante. Acresce que os custos de investimento necessários para instalar todos esses *softwares* (e garantir as respetivas certificações) estimam-se como sendo bastante avultados, o que, tendo em conta a incerteza de resultados positivos no combate à fraude, parece afastar o D-VAT como solução real para a fraude carrossel.

Finalmente, o sistema RTvat, que nos afigura como a melhor das três soluções digitais apresentadas<sup>61</sup>. Através deste sistema, o transmitente recebe do adquirente o

---

<sup>59</sup> Até 30 de Junho de 2015.

<sup>60</sup> Para um maior desenvolvimento das soluções tecnológicas, ver RICHARD AINSWORTH, *Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, International VAT Monitor*, May/June, 2011.

preço do produto transacionado, mas não o montante do imposto. Esse montante de imposto é automaticamente separado do restante e é eletronicamente remetido para as autoridades tributárias (pelo banco do transmitente). Ou seja, o *missing trader* nunca chega a ter em mãos o montante do imposto liquidado, tal como sucedia no caso do mecanismo de *reverse charge*. A diferença, é que neste caso esse imposto liquidado é reconduzido diretamente, por via eletrónica, para as autoridades tributárias.

Justamente por ser reconduzido por via eletrónica, o RTvat necessita que todas as transações sejam efetuadas através de um cartão de crédito ou débito.

A Figura 1<sup>62</sup> ilustra um exemplo do modo de funcionamento do sistema RTvat: para proceder ao pagamento de uma transação efetuada entre o sujeito passivo A (localizado no Reino Unido) e B (localizado em França), B irá entregar ao banco de A 120 euros (100 do preço mais 20 de IVA). O banco irá, posteriormente, reencaminhar os 100 euros para a conta de A, e os 20 euros de imposto diretamente para as autoridades tributárias do país de origem (o Reino Unido). Estas irão logo de seguida, no mesmo dia, reembolsar o sujeito passivo B caso este tenha deduções a fazer.

De notar que já são praticados sistemas semelhantes, embora fora da UE, que em caso de pagamento com cartão de crédito ou débito, direcionam automaticamente uma percentagem do imposto para as autoridades tributárias<sup>63</sup>.

O sistema RTvat configura uma solução efetiva à fraude carrossel, que caso venha a ser posto em prática, vai certamente eliminar por completo esta fraude. No entanto, este sistema tem algumas limitações que condicionam a sua praticabilidade. O sistema implica, desde logo, alterações significativas ao atual regime de IVA: a data do direito à dedução reduz para o dia em que o adquirente paga ao fornecedor. Para além disso, o RTvat não é baseado nas faturas, mas sim num sistema eletrónico de registo e controlo de transações, que tem inerente uma boa dose de recolha de dados e procedimentos de segurança, bem como da necessidade de elevados investimentos.

Outra limitação importante é o facto de este sistema só poderia funcionar no caso de os pagamentos serem efetuados através de cartão de crédito ou débito. Isso

---

<sup>61</sup> São cada vez mais os autores que defendem a aplicação do RTvat, no intuito de criar um sistema IVA robusto. A título de exemplo, ver autores já cit. AINSWORTH e WOLF.

<sup>62</sup> RICHARD AINSWORTH, *ob. cit.*, p. 157.

<sup>63</sup> Nomeadamente no Equador, na Colômbia e no México.

significa que as pequenas transações ficariam fora do RTvat, o que teria como natural consequência a implementação de um sistema IVA com dois regimes distintos: o atual para as pequenas transações e o RTvat para as restantes<sup>64</sup>.

##### 5. *A opção pela responsabilidade solidária do adquirente*

Tentámos demonstrar que as soluções apresentadas neste capítulo não conseguem atualmente, e no nosso entendimento, dar uma resposta eficaz e prática ao problema da fraude carrossel.

O mecanismo generalizado de *reverse charge*, e o RTvat poderiam de facto trazer resultados substanciais no combate a esta fraude, mas impõem ao mesmo tempo a necessidade de efetuar uma mudança estrutural no imposto (para além de importarem outras limitações, que já evidenciámos). É essencial usar a maior cautela antes de decidir tomar uma destas soluções. No universo dos contribuintes, apenas uma minoria são agentes fraudulentos. Uma mudança deste tipo, realizada com o intuito de reduzir as possibilidades de êxito de fraude dessa minoria, irá afetar todos os contribuintes – incluindo a maioria que cumpre legal e atempadamente as suas obrigações tributárias.

As restantes soluções apresentadas também não servem: ou por não darem uma resposta suficiente, ou por necessitarem de elevados custos de investimento.

No capítulo seguinte analisaremos a solução proposta, que consiste na responsabilidade solidária do adquirente. É uma resposta que é dada num momento posterior à ocorrência da fraude, e que implica a responsabilização do adquirente pelo IVA que não foi pago pelo *missing trader*.

---

<sup>64</sup> A questão de saber até que ponto essa implementação de um regime dual seria possível e praticável é uma que terá o seu interesse, mas que não irá ser aprofundada neste trabalho, por razões de limitação de espaço.

#### IV. A responsabilidade solidária do adquirente

##### 1. O caso FTI do Tribunal de Justiça Europeu

Na gênese do desenvolvimento de uma solução de responsabilidade solidária do adquirente está uma decisão do TJE de Maio de 2006, o caso *FTI*<sup>65</sup>, na qual o tribunal interpretou o artigo 21º, n.º 1, alínea a) da Sexta Diretiva no sentido de permitir que os E-M possam emanar legislação que responsabilize solidariamente o adquirente nas transações intracomunitárias.

A expressão utilizada na letra do artigo foi “joint and several liability”, e é a mesma que tem sido desenvolvida pela jurisprudência do TJE. Dúvidas não poderão existir de que a esta expressão corresponde, no nosso direito português, a responsabilidade solidária. No entanto, esclareça-se que esta é uma responsabilidade que é imputada num momento superveniente, sendo por isso certo que não estamos, evidentemente, perante uma obrigação solidária, isto é, a administração tributária não tem o direito, logo num primeiro momento, “(...) de exigir toda a prestação de qualquer um dos devedores (...)”<sup>66</sup>.

Do mesmo modo, ao contrário do que resulta da aplicação do regime da responsabilidade solidária passiva, não é a insolvência de um dos devedores – neste caso, do *missing trader* – que irá permitir, no caso em apreço, que a administração fiscal exija do adquirente o pagamento do IVA em falta. Conforme veremos de seguida, para a imputação da responsabilidade do adquirente são necessários requisitos bem mais exigentes do que a insolvência de um fornecedor<sup>67</sup>. Este é apenas um dos aspetos que nos permite salientar que não podemos, naturalmente, aplicar, sem mais, o regime da responsabilidade solidária passiva a esta situação<sup>68</sup>.

---

<sup>65</sup> Caso *Federation of Technological Industries – FTI*, processo C-384/04, de 11 de Maio de 2006.

<sup>66</sup> Cf. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 10.ª Edição, Almedina, 2000, p. 767.

<sup>67</sup> Aliás, conforme se verá, a insolvência do *missing trader* é, para as autoridades tributárias britânicas, justamente uma das exceções que permitem a exclusão da responsabilidade solidária do adquirente.

<sup>68</sup> Sem prejuízo de deixar aqui o reparo de que suscitaria uma questão interessante a de saber se o adquirente depois teria direito de regresso sobre o *missing trader* – contando que o conseguiria encontrar, o que seria provavelmente um problema ainda mais difícil.

O referido artigo da Sexta Diretiva tem a sua versão atual no artigo 205º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de Novembro de 2006, comumente designada Diretiva do IVA<sup>69</sup>, que versa do seguinte modo:

“Artigo 205.º

*Nas situações previstas nos artigos 193.º a 200.º, 202.º, 203.º e 204.º, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA.”*<sup>70</sup>

No entanto, condiciona os E-M a que a legislação que venham a produzir ter que ser conforme os princípios de direito comunitário da segurança e da proporcionalidade. Como bem alertou o Advogado-Geral no caso *FTI*, isso significa justamente que os E-M não têm “carta-branca” para impor a responsabilidade solidária. O Tribunal argumentou que a responsabilidade deveria ocorrer justamente se, no momento da transação, o contribuinte *conhecia ou tinha o dever de conhecimento* de que o IVA liquidado não iria ser entregue ao Estado.

Por outro lado, ao abrigo dos já referidos princípios da segurança jurídica e proporcionalidade, se o contribuinte tomasse todas as precauções necessárias de forma a assegurar que as suas transações não fazem parte de uma fraude carrossel, então este deveria poder contar que não iria ser responsabilizado pelo pagamento do IVA de nenhuma dessas transações.

O Tribunal alertou ainda para que os E-M não desenvolvessem presunções deste dever de conhecimento de maneira a que “*tornasse praticamente impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo combatê-las mediante prova em contrário*”<sup>71</sup>.

De facto, a preocupação do TJE é a de que a legislação produzida venha a criar um sistema de *strict liability*, ou seja, em que o contribuinte é responsabilizado por algo que não poderia evitar. O TJE determinou que a pedra de toque venha a residir no conhecimento ou dever de conhecimento, sendo a partir deste conceito que se poderá ou não responsabilizar solidariamente o adquirente.

---

<sup>69</sup> Designação que passaremos também a adotar.

<sup>70</sup> As situações previstas nos referidos artigos reportam-se a casos em que o sujeito passivo que menciona o IVA na fatura é o devedor de imposto e representante fiscal..

<sup>71</sup> Ponto 32 do cit. acórdão *FTI*.

## 2. As vantagens da responsabilidade solidária do adquirente

A responsabilidade solidária do adquirente é, no nosso entendimento, uma resposta segura à fraude carrossel. Conforme veremos, se esta solução for devidamente aplicada, tem em si inerentes as seguintes vantagens:

- Reduzida carga administrativa;
- Maior certeza jurídica;
- Irrelevância do desaparecimento do *missing trader*;
- Não provoca uma grande mudança no atual sistema IVA;
- Não necessita de mais investimento.

Refira-se que estas vantagens têm que ser avaliadas olhando comparativamente com as soluções que foram previamente apresentadas no capítulo anterior. Assim, a aplicação da responsabilidade solidária do adquirente importa uma menor carga administrativa do que, por exemplo, a introdução de um mecanismo generalizado de *reverse charge*, ou da criação do RTvat.

Na esteira do entendimento do TJE, caso o sujeito passivo tome as precauções necessárias para que se assegure da legalidade das suas transações (que não estão envolvidas numa fraude carrossel), então a administração fiscal não lhe poderá exigir o pagamento do IVA em falta – esse facto traduz-se, indubitavelmente, numa maior certeza jurídica<sup>72</sup>.

Outra principal vantagem desta solução é que torna, de certo modo, irrelevante o desaparecimento do *missing trader*, uma vez que será o *broker* (o adquirente) a ser chamado pela administração fiscal para entregar o IVA em falta ao Estado. E dependendo do modo como a responsabilidade é aplicada, o adquirente poderá não ser o único a ser chamado: relembrando que na fraude carrossel poderão existir mais do que os tradicionais três intervenientes, também as empresas-tampão, ou *buffers*, poderão ser chamados a repor o IVA em falta, caso se verifique que também estes tinham ou deveriam ter o conhecimento de que as suas transações estavam envolvidas em operações fraudulentas. Naturalmente, seria um grande avanço como desincentivo à

---

<sup>72</sup> Obviamente, questão fundamental para a efetiva certeza jurídica é como serão avaliadas essas precauções tomadas pelo contribuinte, e de que forma poderá ser afastada a responsabilidade solidária do adquirente – essa questão irá ser desenvolvida *infra*.

fraude: será muito mais complicado fazer desaparecer rapidamente um carrossel inteiro do que apenas um dos intervenientes (o *missing trader*)<sup>73</sup>.

Também comparativamente com algumas das soluções anteriormente expostas, a responsabilidade solidária do adquirente não implica uma grande mudança no atual sistema IVA. De facto, para a maioria dos sujeitos passivos, nenhuma mudança iria ocorrer. Apenas nos sectores de atividade mais propensos a fraude é que teriam que surgir maiores cautelas (que se traduziriam em obrigações tributárias) para os sujeitos passivos. Do mesmo modo, não seria necessário nenhum investimento em novo equipamento, quer do lado da administração tributária, quer do lado do contribuinte. É uma realidade distinta das grandes mudanças que ocorreriam com a introdução do sistema RTvat, ou do mecanismo generalizado de *reverse charge*.

Contudo, a maioria destas vantagens só serão reais dependendo do modo como a responsabilidade solidária do adquirente é legislada e aplicada. Pois na verdade, também aqui há discricionariedade suficiente para impor ao sujeito passivo pesadas obrigações tributárias, conforme se verá de seguida.

### 3. A comunicação da HRMC

Logo após a decisão do tribunal no caso FTI, em Maio de 2007, através da introdução da Section 77A ao VAT Act 1994, o Reino Unido estabeleceu as condições para desenvolver o seu regime de responsabilidade do adquirente. À semelhança do que foi determinado pelo TJE, a administração tributária britânica (HMRC<sup>74</sup>) decidiu responsabilizar o adquirente caso este “*knew or had reasonable grounds to suspect*” que, alguma parte do imposto, na total cadeia de transações, não irá ser entregue ao Estado. Para determinar em que momentos o sujeito passivo tem “*reasonable grounds to suspect*”, a HRMC faz presunções ilidíveis nas duas seguintes situações:

- o adquirente comprou os bens em questão por menos do valor mais baixo do mercado; ou
- o preço pago pelos bens é inferior ao pago por um adquirente anterior.

---

<sup>73</sup> A questão da extensão espacial do dever de conhecimento, implicando a responsabilidade do sujeito passivo em transações anteriores ou subsequentes à sua, irá ser desenvolvida *infra*.

<sup>74</sup> *Her Majesty's Revenues & Customs* (HRMC).

Verifica-se assim, que a administração fiscal britânica levou mais longe a premissa que foi desenvolvida no capítulo segundo a propósito da análise de risco potencial. Dissemos aí, que a administração fiscal deveria estar particularmente incidente e alerta sobre aqueles sujeitos passivos que adquirem bens a preços inferiores ao preço de mercado, ou ao custo de aquisição, visto que estes representam uma maior probabilidade de estarem envolvidos em atuações fraudulentas.

A HRMC determinou que quando se verifique uma das duas situações elencadas acima, estará preenchida uma das presunções (repita-se, ilidíveis) que permitem determinar que existe “*reasonable grounds to suspect*” e, por conseguinte, responsabilizar solidariamente o adquirente pela entrega em falta do IVA.

A segunda presunção está diretamente relacionada com a vantagem que o adquirente tem na transação: quando compra a um preço inferior do que o fornecedor comprou (ou outro agente na cadeia de transações), está a retirar a margem de lucro do fornecedor e a possibilidade de fazer prosperar o negócio deste último. Corresponde à situação em que o *missing trader* compra à *conduit company* por 100, e vende por 90 ao *broker*. Nesse caso, terá que ser feita a pergunta de porque é que o *missing trader* está a vender o produto abaixo do seu custo de aquisição. Caso estejamos perante um caso de fraude carrossel, a resposta é clara: o agente vende abaixo do custo de aquisição porque sabe que irá compensar esse preço com o montante de imposto liquidado que não irá entregar ao Estado.

Logicamente, não podemos afirmar que estamos perante uma fraude carrossel logo e apenas porque ocorre uma venda abaixo do custo de aquisição; poderá tratar-se de vendas inseridas em campanhas promocionais ou existir um outro intuito perfeitamente admissível e legal.

De facto, a HRMC considerou essa possibilidade, e determinou que caso a empresa consiga provar que o baixo preço pago pelos bens foi devido a circunstâncias que não estão relacionadas com a falta de entrega de imposto, então a responsabilidade do adquirente não opera.

A HRMC estabeleceu ainda outras três exceções que determinam a não aplicação da responsabilidade solidária do adquirente:

- o imposto não foi pago devido a verdadeiras dívidas;

- o imposto não foi pago devido à falência da empresa;
- os bens foram pagos para uso próprio da empresa, e não para serem transacionáveis;

Analisando do ponto de vista processual, o sujeito passivo recebe uma notificação de obrigação de pagamento de IVA, a qual poderá intentar recurso, no prazo de trinta dias, junto do *Independent VAT and Duties Tribunal*. Também tem um meio de reação não judicial, que consiste em pedir à HRMC que reconsidere a decisão (semelhante à nossa reclamação graciosa), alegando quais os factos que acha que deveriam ter sido tomados em consideração. O prazo para o pedido também é de trinta dias. Optar por este meio de reação não bloqueia o acesso ao meio contencioso<sup>75</sup>.

Nenhum dos meios de reação adia ou prorroga a obrigação de pagamento do IVA, a não ser que o contribuinte requeira à administração fiscal ou ao tribunal o mesmo, e consiga provar que a realização do pagamento iria provocar dificuldades.

A HRMC indica ainda algumas medidas que entende que poderão ser tomadas pelo contribuinte para que prove, na esteira do pugnado pelo TJE, que tomou as providências necessárias para não vir a ser responsabilizado pelo IVA em falta. Nomeadamente, que o sujeito passivo deverá confirmar a legalidade dos seus clientes e fornecedores, bem como da viabilidade dos bens em causa. Refere também uma série de situações suspeitas, que deverão alertar o sujeito passivo.

Por exemplo, no caso de um comprador e um vendedor o contactarem num curto espaço de tempo, para transacionar a mesma quantidade e a mesma mercadoria, tal parece indicar que o referido sujeito passivo está a servir de *buffer* numa fraude carrossel. Do mesmo modo, é de suspeitar o caso de a outra parte ser uma empresa desconhecida ou recém-formada, mas que consegue colocar os bens à venda a um preço mais baixo do que outras empresas conhecidas, ou já estabelecidas no mercado. Também podem existir indícios relacionados com os próprios bens: serem específicos apenas para o Reino Unido, mas terem um destino de exportação ou serem em quantidades que não são credíveis.

---

<sup>75</sup> Nesse caso, o sujeito passivo terá vinte e um dias contados da data da decisão do pedido para apresentar recurso junto do tribunal.

A HRMC informa o sujeito passivo que o afastamento do “*reasonable grounds to suspect*” não depende apenas destes indicadores que obteve, mas também das ações que tomou com base nos mesmos. E enumera algumas ações que deverá tomar, como sejam: obter e verificar (se possível, junto da própria administração fiscal) certificados de registo de IVA, obter dados bancários da contraparte (se o banco e a contraparte têm o mesmo país de residência, se os pagamentos são efetuados a um terceiro), bem como ter documentação, a par das faturas, que suporte todas as transações efetuadas (ordens de pagamento, notas de entrega, relatórios de inspeção).

No fundo, parece impor que o sujeito passivo proceda a um género de uma *due diligence* a cada um dos seus fornecedores e clientes.<sup>76</sup> Nesse sentido, teremos que mais uma vez recordar o que foi mencionado no final do capítulo anterior, a propósito de exigir elevada cautela no que refere a sobrecarregar o sujeito passivo de obrigações tributárias, que poderão levar a um enfraquecimento do comércio intracomunitário. É fundamental perceber que a solução da responsabilidade solidária do adquirente não tem necessariamente que incorrer nesse caminho. Tudo dependerá, justamente, a partir de que condições podemos considerar que o adquirente deverá ser responsabilizado. Que medidas são, ao abrigo dos princípios comunitários da proporcionalidade e da segurança jurídica, justificadamente exigíveis para que possa ocorrer um afastamento da responsabilidade. Quando é que se pode afirmar que existem “*reasonable grounds to suspect*”, ou que existe um dever de conhecimento, é o que se pretende averiguar de seguida.

---

<sup>76</sup> Em bom rigor, a HRMC também tem em conta o tipo de sector a que fazem parte as transações. Caso se trate de um sector que é menos propenso à fraude, também menor será a exigência ao sujeito passivo – voltaremos a esta ideia quando analisarmos em detalhe o preenchimento do dever de conhecimento.

#### 4. O dever de conhecimento do adquirente

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que o preenchimento do conceito de dever de conhecimento não tem sido muito debatido nem na doutrina (nacional e estrangeira), nem na jurisprudência, quer dos nossos tribunais, quer do TJE.

No entanto, poderemos começar por consolidar a opinião do TJE, com base, principalmente, no que foi decidido no caso *Optigen, Fulcrum e Bond House* e no já mencionado caso *FTI*. No primeiro caso, o tribunal afastou a possibilidade da autoridade tributária negar o direito à dedução<sup>77</sup> de uma transação que faz parte de um circuito de operações onde, anterior ou subsequentemente, ocorreram transações fraudulentas, no caso em que o sujeito passivo “*had no knowledge and no means of knowledge*”<sup>78</sup> da fraude.

Por sua vez, no caso *FTI*, conforme já foi referido acima, o TJE explicitou que a imposição da responsabilidade solidária do adquirente deveria obedecer aos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica.

Podemos desde logo assumir que a primeira parte da premissa – isto é, o conhecimento – é de fácil apreensão: se o adquirente tem conhecimento de que a sua transação tem intuito fraudulento, ou que está inserida num circuito em que ocorreu pelo menos uma transação fraudulenta, então, no caso do desaparecimento do *missing trader*, aquele poderá ser responsabilizado pelo pagamento do IVA em falta.

É o dever de conhecimento que levanta dúvidas sobre o seu preenchimento. Em virtude da já aludida escassez de conteúdo sobre o assunto, quer na doutrina, quer na jurisprudência, será um bom exercício começar por estabelecer algumas balizas.

Desde logo, terá que ser definido o âmbito espacial desse dever: deverá reportar-se apenas à transação em que o adquirente participa, somente as anteriores, as subsequentes, ou este terá que assegurar-se que não existem comportamentos

---

<sup>77</sup> O dever de conhecimento tem sido utilizado como requisito para duas consequências distintas: a responsabilização do adquirente pelo IVA em falta, e a negação do direito à dedução. São soluções jurídicas diferentes, embora na ótica do Estado, os efeitos sejam os mesmos. Ao negar o direito à dedução, é impedida a saída de dinheiro dos cofres do Estado; na responsabilidade do adquirente, essa saída de dinheiro não é travada, mas é compensada pelo montante que o adquirente fica responsável de entregar.

<sup>78</sup> Ponto 46 do cit. acórdão *Optigen, Fulcrum e Bond House*.

fraudulentos ao longo de todo o circuito económico de transações? A questão traduz uma maior relevância do que à primeira vista possa parecer, pois de facto, se por um lado poderá ser considerado limitativo aplicar o dever de conhecimento apenas à transação em que o adquirente participa (poderá alegar-se que irá potenciar uma subida dos níveis de fraude), por outro é preciso compreender o alcance e extensão que o dever poderá tomar caso se opte por estender ao longo de todo o circuito de transações. Justamente, nesse último caso, estaremos muito perto de igualar uma das características de outras soluções aqui apontadas<sup>79</sup>: provocar um receio no sujeito passivo de realizar transações no comércio intracomunitário, ao mesmo tempo que caminhamos para um sistema de *strict liability*.

Cumulativamente, poderemos estar a eliminar uma das vantagens previamente apontadas à solução da responsabilidade do adquirente: a desejada certeza jurídica deixa de produzir efeito se estiver demonstrada a sua imensa dificuldade em alcançá-la.

A propósito desta questão, o Tribunal de Justiça Europeu teceu algumas considerações, no caso *Netto Supermarkt*<sup>80</sup>. Conforme já tinha explanado no anterior caso *FTI*, o tribunal lembrou que no exercício dos poderes conferidos aos E-M pelas diretivas, os E-M deverão observar os princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica e da tutela de expectativas legítimas. Mais precisamente, em relação ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal sustentou que os E-M deverão empregar meios que, assegurando efetivamente os objetivos perseguidos pelas leis nacionais, causam o menor dano possível ao cumprimento pleno dos princípios comunitários referidos. Isto é, as medidas tomadas não poderão ir mais além do que o necessário para atingir os seus propósitos<sup>81</sup>.

Assim sendo, o TJE afirmou expressamente que, numa situação de fraude cometida por terceiro, qualquer partilha de risco (de suportar a falta de pagamento do imposto) entre o fornecedor e as autoridades tributárias, *terá que ser compatível* com o princípio da proporcionalidade. É verdade que o Tribunal está a referir-se a uma partilha entre o fornecedor – e não o adquirente – e as autoridades tributárias, mas afigura-se-nos pacífico que poderemos proceder a uma interpretação extensiva de modo a incluir também o adquirente nesta premissa.

---

<sup>79</sup> Nomeadamente, o mecanismo generalizado de *reverse charge* ou o D-VAT – ver o capítulo anterior.

<sup>80</sup> Processo C-271/06 de 21 de Fevereiro de 2008.

<sup>81</sup> Ver pontos 29 e 30 do cit. acórdão *FTI*, e pontos 18, 19 e 20 do cit. acórdão *Netto Supermarkt*.

O Tribunal adiantou que não existirá essa compatibilidade se o regime fiscal fizer incidir inteiramente a responsabilidade do pagamento do imposto sobre os fornecedores, independentemente de estes estarem ou não envolvidos na fraude cometida pelo comprador. Concordando com o Advogado-Geral, o Tribunal afirmou que seria claramente desproporcional responsabilizar um sujeito passivo pela perda de imposto causada por atos fraudulentos praticados por terceiros, atos esses sobre os quais ele não teria qualquer influência<sup>82</sup>.

Verifica-se, por isso, que foi intenção do Tribunal estabelecer um limite para a responsabilização do sujeito passivo, de modo a não cairmos num sistema de *strict liability*. No entanto, estabelecido esse limite, o Tribunal veio a conceder alguma margem de manobra aos Estados-Membros, quando declarou que não é contrário à lei comunitária exigir que o fornecedor tome as devidas medidas para se certificar que a transação que efetua não está viciada de fraude. Mais adianta que a demonstração de que o sujeito passivo agiu em boa fé, e que tomou todas as medidas razoáveis em seu poder para que não fosse participante numa fraude são pontos importantes na decisão de saber se este deverá ser responsabilizado pelo montante de imposto em falta<sup>83</sup>.

O Tribunal deu ainda como exemplo, a situação em que, se o fornecedor entregar os documentos que foram pedidos pela administração tributária que suportam uma determinada transação, e esta última aceitar esses documentos, então o primeiro poderá confiar que não virá a ser responsabilizado, em referência àquela transação, pelo IVA em falta, ou negado direito à dedução<sup>84</sup>. No fundo, trata-se da vantagem já apontada de garantir uma maior certeza jurídica. Com este exemplo, o Tribunal está também a fazer uma aproximação ao conceito do *caveat emptor* (o comprador que se acautele), uma das ideias que está na origem do *due commercial care*, também designado de *due diligence*. O significado literal é o de “diligência devida”, ou seja, um padrão de

---

<sup>82</sup> Ver pontos 22 e 23 do cit. acórdão *Netto Supermarkt*.

<sup>83</sup> À semelhança do que faz a HRMC, quando determina que o contribuinte tome medidas e procure indícios para garantir a legalidade das suas transações.

<sup>84</sup> Caso a administração tributária depois viesse a responsabilizar o contribuinte, afigura-se-nos que ocorreria uma situação de abuso de direito, semelhante a um *venire contra factum proprium* positivo. Isto é, num primeiro momento, a administração tributária gera a convicção ao contribuinte que não vai praticar o ato de responsabilização uma vez apresentados os documentos que requereu, para posteriormente proceder a essa imputação de responsabilidade, ignorando o facto de o contribuinte ter cumprido com o seu pedido. Para aprofundar o *venire*, bem como outras formas de abuso de direito, ver MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português*, tomo IV, Parte Geral, Almedina, 2007.

diligência exigível<sup>85</sup> – ora, está a afirmar que ao sujeito passivo é exigido um determinado nível de diligências, atuações no que se refere a conferir a legalidade das suas transações.

Já vimos que com o conhecimento da fraude, é patente que deverá existir responsabilidade do adquirente. Cimentamos agora, no que se refere ao entendimento do TJE sobre o dever de conhecimento, que o adquirente não poderá, pura e simplesmente, abster-se de tomar quaisquer medidas ou atuações – pois se assim proceder, ser-lhe-á imputada a responsabilidade pelo IVA em falta. Deverá, segundo um certo nível de exigência, tomar medidas para conferir a legalidade das suas transações.

Para perceber um pouco melhor em que consiste esse nível de exigência, e que atuação é exigida ao adquirente, e ainda seguindo a jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça, foi perguntado a este último, no caso *Gábor Tóth*<sup>86</sup>, se pode considerar-se que o destinatário da fatura atua com negligência quando não verifica se existe uma relação jurídica entre os trabalhadores numa obra e o emissor de fatura, nem se este cumpriu as suas obrigações fiscais de declaração ou outras obrigações relativas àqueles trabalhadores.

O TJE respondeu negativamente, explicitando que essa não verificação não constitui uma circunstância objetiva que permita concluir que o destinatário da fatura sabia ou devia saber que participava numa operação implicada numa fraude ao IVA<sup>87</sup>.

Justifica este entendimento assegurando que não se pode esquecer que é sobre a autoridade tributária que incumbe a tarefa de efetuar as fiscalizações necessárias junto dos sujeitos passivos a fim de detetar irregularidades e fraudes ao IVA, bem como impor sanções ao sujeito passivo que cometa essas mesmas irregularidades e fraudes. A administração tributária não pode, com a incidência deste dever de conhecimento, fazer-se substituir das suas funções, delegando-as para o sujeito passivo. Ainda mais quando aquela (a administração tributária) está muito melhor preparada e com melhores meios disponíveis para controlar os agentes fraudulentos do que o sujeito passivo.

---

<sup>85</sup> Cf. MENEZES CORDEIRO, *Os deveres fundamentais dos administradores das sociedades (artigo 64.º/1 do CSC) in Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura. A reforma do Código das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 24, e CASTRO RUSSO, *Due Diligence e responsabilidade* in I Congresso Direito das Sociedades em Revista, Almedina, 2011.

<sup>86</sup> Processo C-324/11, de 6 de Setembro de 2012.

<sup>87</sup> Ver ponto 45 do cit. acórdão *Gábor Tóth*.

Com esta decisão, parece que o Tribunal pretendeu refrear um pouco alguma tentação que a administração tributária pudesse ter em, como o próprio Tribunal indica, tornar o sujeito passivo num agente que fiscaliza os seus fornecedores e compradores.

Completa esta decisão, subordinando o não preenchimento do dever de conhecimento à condição de que *o destinatário não dispunha de indícios que permitissem suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte do emitente da fatura*. Concluímos por isso o seguinte:

- Existindo conhecimento da fraude pelo adquirente, então é patente que este deverá ser responsabilizado pelo IVA em falta;
- No que se refere ao dever de conhecimento, o TJE entende que o adquirente não poderá, abster-se de tomar quaisquer medidas ou atuações – se assim proceder, ser-lhe-á imputada a responsabilidade pelo IVA em falta. Deverá pois, segundo um certo nível de exigência, encetar medidas para conferir a legalidade das suas transações;
- No entanto, não caberá ao adquirente efetuar fiscalizações junto dos seus fornecedores e compradores (por exemplo, a saber se cumprem as suas obrigações fiscais de declaração e quais as relações jurídicas dentro da empresa), pois essa é a tarefa da administração fiscal;
- Para que se conclua que não há dever de conhecimento, o adquirente não poderá dispor de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte do emitente da fatura.

Está-se, assim, perante um equilíbrio delicado: não restam dúvidas que é exigido ao adquirente uma postura ativa – uma atuação que, de algum modo, permita afirmar-se que existe uma preocupação de controlo da legalidade das suas transações – e que, em virtude da sua atuação, se constate que este não possui indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte dos seus fornecedores. Mais se adianta que a procura desses indícios, essa atuação, não poderá ser a mesma (tao ou mais exigente) do que a praticada pela administração tributária – justamente porque não pode esta última fazer-se substituir pelo adquirente.

A estas conclusões, podemos ainda acrescentar duas orientações: em primeiro lugar, a obrigação tributária do adquirente de procurar indícios e de verificar a legalidade das suas transações será tão mais exigente quanto o grau de risco de fraude

do sector da sua atividade. Em segundo, existe uma presunção ilidível do dever de conhecimento no caso de o sujeito passivo adquirir os bens por um preço inferior ao preço de mercado ou, por um preço inferior ao pago por um adquirente anterior.

Efetivamente, nos sectores onde o nível de risco de fraude é mínimo, ou bastante reduzido, não é necessário, para a exclusão da responsabilidade do adquirente, que recaia sobre o adquirente o mesmo nível de exigência e de controlo das suas transações que é exigido a um sujeito passivo que atua num sector de atividade<sup>88</sup> como, por exemplo, o da informática, onde o risco potencial desta fraude é consideravelmente maior<sup>89</sup>.

Assim, verificamos que antes de responsabilizar o adquirente, é necessário que a administração tributária efetue uma análise de risco potencial do sector em que este opera. Só assim, poderá determinar, com respeito pelos princípios comunitários da proporcionalidade e da certeza jurídica, se o adquirente efetuou ou não as devidas diligências para dispor de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte dos seus fornecedores.

Dir-se-á que ainda assim existirá uma margem de discricionariedade da administração tributária na imputação da responsabilidade ao adquirente do pagamento do IVA em falta. No entanto, essa margem reduzida se torna, em virtude destes dois vetores: por um lado, de que o adquirente pratique medidas para verificar a legalidade das suas transações; e por outro, que essas medidas não serão analisadas de um modo independente, e sim que irão ser vistas à luz do nível de exposição à fraude do sector de atividade em que o adquirente opera.

Fazer depender a imputação da responsabilidade do adquirente do próprio nível de fraude do sector da atividade em que opera garante eficazmente certeza jurídica ao sujeito passivo (uma das vantagens referidas). De facto, o sujeito passivo que pretende exercer uma atividade que se insere num sector com elevado risco de fraude saberá de antemão que, para se eximir de ser responsabilizado por IVA em falta, terá que proceder a diversas diligências para se certificar da legalidade das suas transações. Por outro

---

<sup>88</sup> Por sector de atividade, entende-se a área onde a empresa atua.

<sup>89</sup> É, de resto, e conforme foi mencionado acima, uma orientação que a HRMC já adotou na sua comunicação.

lado, aquele sujeito passivo que opera num sector de atividade com um risco de fraude reduzido, também sabe que não lhe será exigida uma atuação tão rigorosa.

Ora, afirmámos que o preenchimento do dever de conhecimento dependerá, conforme foi referido acima, do nível de fraude do sector da atividade do adquirente. Isto é, as diligências que são exigidas ao mesmo, bem como a sua atuação, são analisadas em função do sector em que opera. Assim, o sujeito passivo saberá, consoante o seu tipo de atividade e sector onde se insere, se incide sobre ele um maior ou menor grau de exigência para imputar a responsabilização do IVA em falta. Poderá, no entanto, ainda não saber concretamente que medidas deverá efetuar para, tendo já em consideração o grau de risco do seu sector, certificar-se da legalidade das suas transações e não dispor de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte dos seus fornecedores. Nesse sentido, fará todo o sentido que seja a administração tributária a informar devidamente o sujeito passivo de exemplos de medidas que excluam a responsabilidade pelo IVA em falta *tendo em conta* o nível de fraude a que a sua atividade está exposta. Isto é, a administração tributária deverá informar diferenciadamente o sujeito passivo que se encontra a operar num sector com elevado risco, de outro que se encontra num sector com risco reduzido.

A informação poderá ser fornecida através de comunicações, despachos ou mesmo respostas diretas às dúvidas dos contribuintes (nada impede que também seja o próprio contribuinte a ter o impulso de obter um maior esclarecimento – afinal, o IVA é o imposto que mais depende dos deveres de cooperação do contribuinte<sup>90</sup>). As comunicações deverão ser redigidas em função, naturalmente, dos níveis de fraude dos sectores de atividade, agrupando aqueles que possuam aproximadamente os mesmos níveis<sup>91</sup>. Em função do nível de fraude a que está exposto o sector, o número de medidas exigidas e o seu grau de exigência será diferente. Exemplifique-se: no caso de um sujeito passivo que seja um intermediário de *iPads* e computadores, poderá ser exigido, à luz do dever de conhecimento, que este sujeito passivo obtenha os dados bancários dos seus fornecedores, que confirma com a autoridade tributária se as empresas fornecedoras estão em conformidade com a lei, e a confirmação da adequação

---

<sup>90</sup> Conforme afirma SALDANHA SANCHES em *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, p. 419, “(...) é necessário sublinhar que, no caso do IVA, (...) nenhum imposto repousa tão pesadamente sobre os deveres de cooperação do contribuinte e nenhum proporciona de forma tão intensa possibilidades de fraude fiscal altamente compensatória”.

<sup>91</sup> O tipo de medidas indicadas poderão ser semelhantes às elencadas pela HRMC na sua comunicação, as quais já tivemos oportunidade de aludir neste trabalho.

dos produtos ao país de destino. Contudo, ao adquirente de mercadorias de pêra-rocha, já, provavelmente, não será exigido para que afaste a responsabilidade do IVA em falta, que obtenha os dados bancários dos seus fornecedores.

A segunda orientação que acrescentamos está relacionada com as presunções feitas na comunicação da HRMC para estabelecer “*reasonable grounds to suspect*”: existe uma presunção do dever de conhecimento, e por conseguinte, responsabilidade do adquirente pelo IVA em falta, sempre que este último tenha adquirido os seus bens por um preço inferior ao preço de mercado, ou por um preço inferior ao pago por um adquirente anterior.

É nosso entendimento que nestas duas situações o adquirente dispõe de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte do emitente da fatura – e que por isso o dever de conhecimento está *presumivelmente* preenchido e a responsabilidade pelo IVA em falta deverá ser atribuída. Conforme já foi sufragado neste e no segundo capítulo, não pode ser razoavelmente expectável que uma empresa que venda os seus produtos a um preço inferior ao do mercado – ou ao preço que pagou – consiga obter subsistência e prosperidade. Existe uma forte probabilidade de que a única razão pela qual a empresa está a praticar um preço tão baixo é a de estar envolvida numa operação fraudulenta, sendo que sabe que irá compensar essa perda com o montante de imposto liquidado, que irá guardar para si.

Não queremos com isto dizer que neste caso a imputação da responsabilidade é automática – existe sim, uma presunção de que há dever de conhecimento. O adquirente pode ilidir essa presunção, demonstrando junto da administração tributária que exerceu as diligências necessárias para se certificar da legalidade da transação e que, porventura, encontrou um motivo justificativo para o preço que pagou. Caberá depois à administração tributária, no âmbito da sua discricionariedade, aceitar ou não os argumentos do adquirente – sendo que depois deverá ser permitido ao adquirente recorrer para o tribunal. Salientamos, contudo, que será uma presunção difícil de ilidir.

Acrescentamos por isso dois últimos pontos às conclusões já elencadas:

- A obrigação tributária do adquirente de procurar indícios e de verificar a legalidade das suas transações será tão mais exigente quanto o grau de risco de fraude do sector da sua atividade; antes de responsabilizar o adquirente, a

administração tributária deverá efetuar uma análise de risco potencial desse sector, pois só desse modo poderá determinar, com respeito pelos princípios comunitários da proporcionalidade e da certeza jurídica, se o adquirente tinha ou não dever de conhecimento.

- No caso do sujeito passivo adquirir os bens por um preço inferior ao preço de mercado ou, por um preço inferior ao pago por um adquirente anterior, existe uma presunção ilidível do dever de conhecimento pois o adquirente dispõe de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude por parte do emitente da fatura. Apesar de ilidível, é difícil o adquirente conseguir demonstrar que, no caso, não tinha o dever de conhecimento.

## V. Enquadramento legal no ordenamento jurídico português

### 1. Os artigos 79.º e 80.º do Código do IVA

Acabando de expor a solução proposta, cumpre neste momento do estudo verificar a sua conformidade com a legislação portuguesa. As normas relevantes para o enquadramento da responsabilidade solidária do adquirente e para o dever de conhecimento estão previstas nos artigos n.ºs 79º e 80º do Código do IVA.

Convém referir que, apesar da norma do artigo 19.º, n.º 4 do CIVA se referir expressamente ao dever de conhecimento, verifica-se que não é possível reconduzi-la à responsabilidade solidária do adquirente, pois caso os pressupostos da norma se verifiquem, a consequência não é a responsabilização do adquirente pelo IVA em falta, e sim a proibição ao adquirente da dedução do imposto.

No entanto, a propósito da expressão “adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”, que consta desta norma, o Tribunal Central Administrativo Norte veio afirmar, no acórdão proferido em 15 de Fevereiro de 2012<sup>92</sup>, aquilo que ao certo o adquirente se tem de certificar para confiar na legalidade da sua transação. O TCAN determinou que “(...) *uma adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada não poderá deixar de ser uma organização apta à prossecução da actividade desenvolvida pela empresa, nomeadamente, em termos de instalações, equipamentos, máquinas, recursos humanos e materiais, que lhe permitam desenvolver essa actividade. Ou seja, dispor de uma organização empresarial com os meios materiais e humanos necessários para realizar a sua actividade em condições apropriadas de qualidade e eficiência.*”<sup>93</sup>

Este entendimento reforça uma parte daquilo que já dissemos e também espelha as decisões do TJE nos casos *Halifax* e *Kittel e Recolta Recycling*<sup>94</sup>: a existência de um transmitente que não demonstra ter uma adequada estrutura empresarial suscetível de

<sup>92</sup> Processo n.º 01606/06.0BEVIS, relatora Fernanda Esteves.

<sup>93</sup> O TCAN concluiu, no caso debatido no acórdão, que o facto de o transmitente possuir uma dívida ao Estado em montante superior a € 700.000,00 e permitir o recebimento de créditos das empresas suas clientes através da conta pessoal de um dos seus acionistas, assim demonstrando práticas de duvidosa gestão contabilística/empresarial não era suficiente para suporta a conclusão de que a empresa em causa não tinha adequada estrutura empresarial susceptível de desenvolver a atividade declarada.

<sup>94</sup> Recorde-se as conclusões retiradas destas decisões, expostas no capítulo anterior, e que impediam a dedução do IVA referente a uma transação que se constitui como uma prática abusiva, intentada apenas para obter uma vantagem contrária ao previsto pela Sexta Diretiva.

desenvolver a atividade declarada, significa que o adquirente terá que, à luz do dever de conhecimento, tomar medidas para conferir a legalidade da sua transação, devendo ter assim se apercebido de que o transmitente tinha falta de *meios materiais e humanos necessários para realizar a sua actividade em condições apropriadas de qualidade e eficiência*, ficando assim no âmbito da discricionariedade da administração tributária a imputação da responsabilidade pelo IVA em falta – sendo que deverá ser provável que ocorra, dadas as circunstâncias.

Pelo que mais uma vez se depreende que terá sempre que ocorrer uma atuação do adquirente que permita conferir a legalidade das suas transações, preenchendo assim o dever de conhecimento, para que este consiga não ser responsabilizado pelo IVA em falta.

Contudo, são os artigos 79.º e 80.º que determinam a responsabilidade solidária do adquirente no Código do IVA. Para um melhor entendimento destas normas, é necessário compreender que nestes dois preceitos estão previstas três responsabilidades distintas: a responsabilidade do adquirente por inexistência ou inexatidão da fatura (prevista no n.º 1 do artigo 79º); a responsabilidade do adquirente por operações simuladas (prevista no n.º 4 do mesmo artigo); e a responsabilidade dos sujeitos passivos por operações realizadas com o intuito de não entregar o imposto nos cofres do Estado (prevista no artigo 80.º).

A primeira responsabilidade elencada, isto é, a que vem prevista no n.º 1 do artigo 79.º do CIVA, responsabiliza solidariamente o adquirente pelo pagamento do imposto em casos de inexistência ou inexatidão da fatura. Ainda que na fraude carrossel possam ocorrer inexatidões nas faturas, não nos parece que esta seja a norma (e a responsabilidade) que melhor se adequa para enquadrar os casos de fraude carrossel.

De facto, as duas outras responsabilidades – previstas nos artigos 79.º, n.º 4 e 80.º – podem fornecer uma melhor base legal para a responsabilidade solidária do adquirente (e de outros agentes económicos) na fraude carrossel. Verifica-se que o n.º 4 do artigo 79.º responsabiliza solidariamente o adquirente em casos de operações simuladas ou em que seja simulado o preço constante da fatura. Ao contrário da responsabilidade prevista no n.º 1 do mesmo artigo, a prova pelo adquirente que pagou parte ou a totalidade do imposto não exclui a imputação da responsabilidade.

Por sua vez, a responsabilidade consagrada no n.º 1 do artigo 80.º contém uma expressão diferente, nomeadamente, responsabiliza solidariamente os sujeitos passivos que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, desde que aqueles *tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias*. Desde logo, verifica-se que a letra do preceito está mais de acordo com um enquadramento da fraude carrossel, pois refere-se explicitamente ao dever de conhecimento, assim como inclui no seu âmbito subjetivo todos aqueles sujeitos passivos que tenham intervindo ou venham a intervir em qualquer fase do circuito económico – isto é, a responsabilidade poderá chegar a todo o carrossel, incluindo as empresas-tampão (buffers).

Contudo, esta norma tem um âmbito objetivo restritivo. Talvez por entender que consagrar uma norma que responsabilize todos os sujeitos passivos ligados ao circuito económico, para todos os sectores de atividade poderia provocar um forte receio no comércio intracomunitário (conforme referimos acima), o legislador determinou, logo na norma seguinte, restringir a aplicação desta responsabilidade apenas a transmissões de bens e prestações de serviços a definir por despacho do Ministro das Finanças. Nesse sentido, foi publicado o Despacho n.º 14839/2005 de 7 de Julho que determinou a responsabilidade solidária nos termos do artigo 80.º, n.º 1, apenas para “os sujeitos passivos que realizem operações relacionadas com certos bens, nos quais a prática da fraude ao IVA é reconhecida como um problema significativo”. Restringiu assim a responsabilidade apenas para quando estejam em causa quatro tipos de bens: computadores e equipamento similar (incluindo *software*), telefones, telemóveis, e equipamento similar, veículos automóveis, e sucatas.

O n.º 3 do artigo 80.º estabelece exatamente as mesmas duas presunções ilidíveis que a HRMC criou para determinar em que momentos o sujeito passivo tem *reasonable grounds to suspect*<sup>95</sup>. A segunda conclusão que apresentámos no fim do capítulo anterior encontra nesta norma a sua base legal. Sucede que estas presunções também estão limitadas para os bens previstos pelo despacho.

---

<sup>95</sup> As duas presunções de que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado previstas no n.º 4 do artigo 80.º são: quando o preço seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou quando o preço seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores do circuito económico.

No entanto, não se vê porque não estender o regime da responsabilidade prevista no artigo 80.º e estas presunções a todos os bens e a todas as áreas de atividade. O próprio despacho enuncia que a medida de restrição para aqueles bens se trata de uma “primeira fase”. Ora, desde que a administração tributária forneça informações (ainda que genéricas) ao contribuinte sobre que medidas deverá este efetuar para, tendo em consideração o grau de risco do seu sector, certificar-se da legalidade das suas transações e não dispor de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou fraude por parte dos seus fornecedores, e ao mesmo tempo, a atuação da administração tributária seja limitada pelo respeito pelos princípios comunitários da proporcionalidade e da certeza jurídica, verifica-se que não só a restrição imposta pelo despacho deixa de ser necessária, como esta está a deixar campo aberto para outras áreas ainda não identificadas pelo despacho mas que também estão sujeitas a fraude ao IVA<sup>96</sup>.

Deste modo, se o regime da responsabilidade prevista no artigo 80.º for estendido a todos os bens e áreas de atividade, com as condições que acabámos de mencionar, fica estabelecida a margem de discricionariedade da administração tributária e o garante de não provocar um forte receio intracomunitário no sujeito passivo.

Assim, a grande maioria dos casos de responsabilidade solidária do adquirente e de outros sujeitos passivos na fraude carrossel poderiam ser reconduzidos ao escopo do artigo 80.º, que faz uma referência explícita ao dever de conhecimento, permitindo assim, porventura, uma responsabilização mais eficaz e abrangente do que a decorrente do n.º 4 do artigo 79.º.

---

<sup>96</sup> Já aqui tivemos oportunidade de aludir à rápida capacidade de adaptação da fraude carrossel.

## VI. Conclusão

A fraude carrossel é uma realidade atual que causa avultados prejuízos à receita fiscal arrecadada por todos os Estados-Membros. No panorama atual, em que vários países da UE se encontram a sobrecarregar a carga fiscal aos contribuintes, a fraude fiscal é um perigo que não se afigura que tende a desaparecer – antes pelo contrário, tenderá a ser maior, quanto maior for a tributação.

Foram apresentadas diversas soluções que têm sido apontadas pela doutrina como melhor opção para fazer face a esta fraude. A cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros, e o fortalecimento da troca de informações entre eles é, sem dúvida, um contributo valioso no combate à fraude. No entanto, verificámos que não é suficiente. Do mesmo modo, soluções como a introdução de um mecanismo generalizado de *reverse charge* ou o RTvat, implicam fortes mudanças e, diríamos mesmo, um novo paradigma de como se encara o IVA.

A responsabilidade solidária do adquirente afigura-se-nos, por isso, como o caminho a tomar. Demonstrámos as vantagens que esta solução comporta. Todavia, a imputação ao adquirente da obrigação de pagamento do IVA em falta não poderá ser aplicada, *per si*, sem vetores e condições, sob pena de cairmos na arbitrariedade, desproporcionalidade e incerteza jurídica, levando, em última análise, a um regime de *strict liability* (onde o sujeito passivo é responsabilizado por situações em que nada poderia fazer para as evitar).

Seguindo a jurisprudência do TJE, verifica-se que o conceito do dever de conhecimento servirá como medidor para saber em que situações deverá o adquirente ser responsabilizado. Este último não poderá abster-se de tomar quaisquer medidas ou atuações, no que refere a conferir a legalidade das suas transações, sob pena de ser chamado pelo IVA em falta. Para que se conclua que não há dever de conhecimento, o adquirente não poderá dispor de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude parte do emitente da fatura.

Acrescentámos ainda que a obrigação tributária do adquirente de procurar indícios e de verificar a legalidade das suas transações será tão mais exigente quanto o grau de risco de fraude do sector da sua atividade. E que deverá ser a administração

tributária, através de uma análise de risco, a determinar quais os sectores mais propensos à fraude, e informar devidamente o contribuinte de que tipo de atuações deverão tomar para que afastem a responsabilidade pelo IVA em falta.

Admitimos ainda uma presunção ilidível do dever de conhecimento – e consequente responsabilização do adquirente – sempre que este tenha adquirido os seus bens por um preço inferior ao preço de mercado, ou por um preço inferior pago por um adquirente anterior. Nessas situações, poderemos afirmar que o adquirente dispõe de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude.

A letra da lei permite a imputação da responsabilidade solidária, reforçando a ideia de esta opera através do dever de conhecimento do adquirente. Esta responsabilidade solidária encontra base legal nos artigos 79.º e 80.º do Código do IVA. Apesar da responsabilidade prevista no artigo 80.º fazer referência ao dever de conhecimento e à presunção ilidível acima mencionada, verifica-se que tem o seu âmbito de aplicação objetivo restrito à transação de determinados bens. Estabelecidas as condições acima mencionadas, deixa de ser necessária essa limitação, o que permitirá uma responsabilização mais eficaz e abrangente dos casos de fraude carrossel.

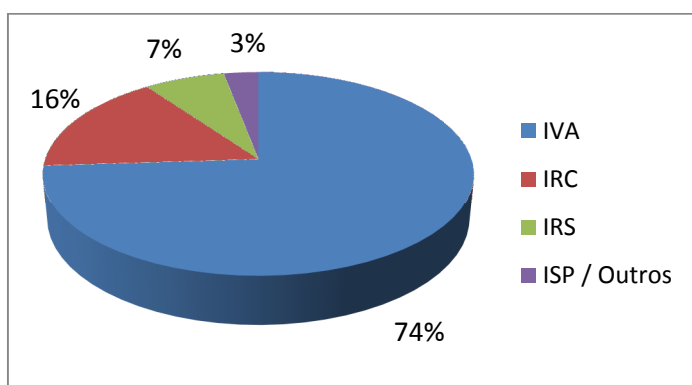
## VII. Anexo de quadros e figuras

Quadro 1 – Receita Fiscal do Estado (ano 2010 e 2011) \*

Receita Fiscal do Estado	Ano 2011	Ano 2010	Variação Homóloga	
	Em milhões €		Em milhões €	Em %
<b>Impostos Diretos</b>	<b>14981</b>	<b>13569</b>	<b>10,4%</b>	<b>1412</b>
IRS	9795	8937	9,6%	858
IRC	5138	4592	11,9%	546
Outros	48	41	18,6%	8
<b>Impostos Indiretos</b>	<b>19261</b>	<b>18721</b>	<b>2,9%</b>	<b>540</b>
ISP (Imposto s/ produtos petrolíferos e energéticos)	2310	2406	-4,0%	-96
IVA	12995	12146	7,0%	849
ISV (Imposto s/ veículos)	627	809	-22,6%	-183
IT (Imposto de consumo sobre o tabaco)	1447	1429	1,3%	18
IABA (Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas)	173	182	-5,1%	-9
Imposto do selo	1483	1539	-3,6%	-56
IUC (Imposto Único de Circulação)	174	151	14,8%	22
Outros	53	59	-10,5%	-6
<b>Receita Fiscal</b>	<b>34242</b>	<b>32290</b>	<b>6,0%</b>	<b>1952</b>

\*Retirado do Sindicato dos Quadros Técnicos do Estado e de Entidades com Fins Públicos, “O que nos diz a execução orçamental do 1.º Trimestre de 2012”, de Maio de 2012.

Gráfico 1 – Imposto Detetado em Falta (por tipo) em 2011 \*



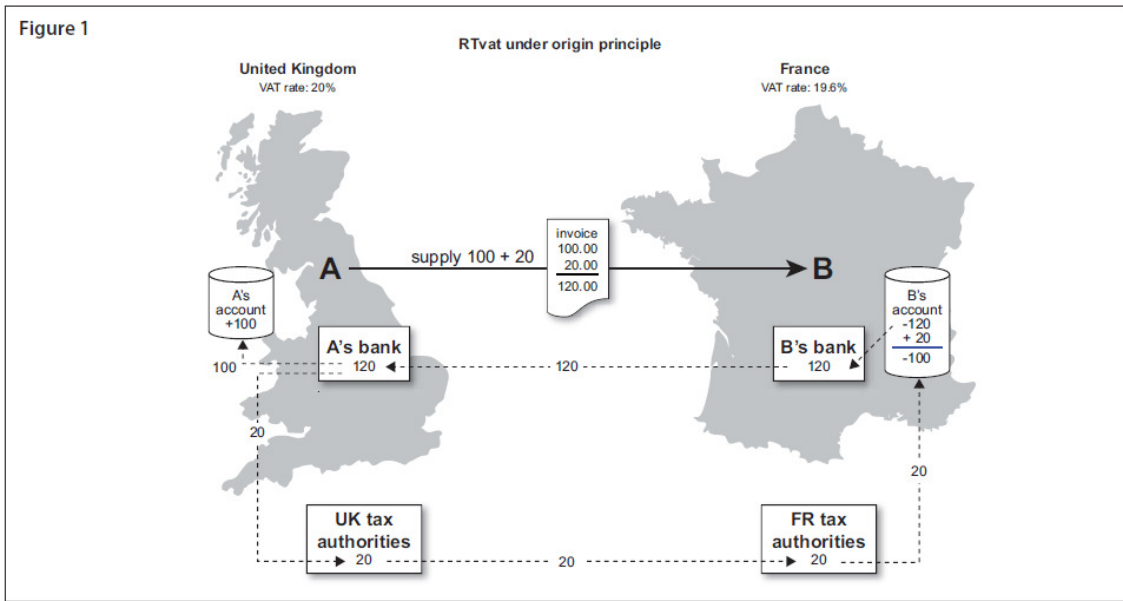
\*Retirado do “Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, 2011.

Quadro 2 – Cooperação e Troca de Informações em Portugal \*

	Pedidos EM's (art.º 5º)		Informações espontâneas (art.º 17º a 19º)		Total		
	Recebidos	Enviados	Recebidos	Enviados	Recebidos	Enviados	R+E
2010	403	462	133	193	536	655	1.191
2011	281	674	127	133	408	807	1.215
Valor	-122	212	-6	-60	-128	152	24
%	-30,3%	45,9%	-4,5%	-31,1%	-23,9%	23,2%	2,0%

\*Retirado do “Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, 2011.

Figura 1 – Exemplo do RTvat \*



\*Retirado de RICHARD AINSWORTH, "Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, in *International VAT Monitor*", vol. 22, n.º 4, 2011.

## VIII. Bibliografia

### Monografias, artigos e estudos científicos:

AINSWORTH, RICHARD, *Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification*, in *International VAT Monitor*, vol. 22, n.º 4, 2011.

ANTUNES VARELA, JOÃO DE MATOS, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 10.ª Edição, Almedina, 2000.

BORSELLI, FABRIZIO, *Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union*, in *International VAT Monitor*, vol. 18, n.º 5, 2008.

CASALTA NABAIS, JOSÉ, *Direito Fiscal*, 5.ª Edição, Almedina, 2009.

CASTRO RUSSO, FÁBIO, *Due Diligence e Responsabilidade*, in *I Congresso Direito das Sociedades em Revista*, Almedina, 2011.

CELORICO PALMA, CLOTILDE, *No Que Consiste o Reverse Charge*, in *Estudos do IVA II*, Almedina, 2012.

KRUGMAN, PAUL; WELLS, ROBIN, *Microeconomics*, 2.ª Edição, 2009.

MENEZES CORDEIRO, ANTÓNIO, *Tratado de Direito Civil Português*, tomo IV, Parte Geral, Almedina, 2007.

MENEZES CORDEIRO, ANTÓNIO, *Os Deveres Fundamentais dos Administradores das Sociedades (artigo 64.º/1 do CSC)*, in *Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Raúl Ventura. A Reforma do Código das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2007.

POMBO, NUNO, *A Fraude Fiscal*, Almedina, 2005.

SALDANHA SANCHES, JOSÉ LUÍS, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

SWINKELS, JOEP, *Carousel Fraud in the European Union*, in *International VAT Monitor*, vol. 19, n.º 2, 2008.

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011.

WOLF, REDMAR, *The Sad History of Carbon Carousels*, in *International VAT Monitor*, vol. 21, n.º 6, 2010.

### Estudos, comunicações e relatórios institucionais:

- Administração Fiscal, *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, 2011.

- Agencia Tributaria, *Observatorio del delito fiscal, Primer informe*, Dezembro, 2006.
- Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão para o Conselho de acordo com o artigo 27 (3) da Diretiva 77/388/CEE*, de 19 de Junho de 2006.
- Comissão Europeia, *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*, de 7 de Outubro de 2003.
- Comissão Europeia, *Relatório da Comissão Europeia para o Conselho e Parlamento Europeu sobre o uso de compromissos de cooperação administrativa na luta contra a fraude ao IVA*, Secção 3.2.2., de 16 de Abril de 2004.
- Comissão Europeia, *Risk Management Guide for Tax Administrations*, 2006.
- Her Majesty's Revenues & Customs, *Joint and several liability for unpaid VAT*, Notice 726, Março 2008.
- Her Majesty's Revenues & Customs, *Preliminary estimate of the VAT gap for 2011-12, Official Statistics*, Dezembro 2012.
- Police Judiciaire Fédérale, *Rapport Annuel 2011, Police judiciaire fédérale, Direction criminalité économique et financière*, 2011.
- PricewaterhouseCoopers, *Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission*, de 20 de Junho de 2007.
- PricewaterhouseCoopers, *Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Final Report of September 20<sup>th</sup>*, 2010.
- Servizio Politiche Fiscali, *Nota a cura del Servizio Politiche Fiscali e Previdenziali UIL sul Rendiconto Generale dello Stato per l'anno 2008, in mérito all'evasione fiscale*, 2008.

### **Jurisprudência:**

- TJE, caso *Optigen, Fulcrum and Bond House*, processos apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 de 12 de Janeiro de 2006.
- TJE, caso *Halifax*, processo C-255/02 de 21 de Fevereiro de 2006.
- TJE, caso *Kittel and Recolta Recycling*, processo C-439/04 de 06 de Julho de 2006.
- TJE, caso *Federation of Technological Industries – FTI*, processo C-384/04 de 11 de Maio de 2006.
- TJE, caso *Netto Supermarkt*, processo C-271/06 de 21 de Fevereiro de 2008.
- TJE, caso *Gábor Tóth*, processo C-324/11 de 6 de Setembro de 2012.
- TCAN, processo n.º 01606/06.BEVIS, relatora Fernanda Esteves, de 15 de Fevereiro de 2012.

**Sites:**

[www.uil.it](http://www.uil.it)

[www.polfed-fedpol.be](http://www.polfed-fedpol.be)

[www.hrmc.gov.uk](http://www.hrmc.gov.uk)

[www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)

*The Guardian*, intitulada *Bogus deals keep Customs in a spin*, de 9 de Maio de 2006.