



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

**A Fraude Carrossel no Mercado  
Europeu em sede de IVA**

*An unfair money-go-round?*

Fábia dos Santos Madeira

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2018





**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

**A Fraude Carrossel no Mercado  
Europeu em sede de IVA**

*An unfair money-go-round?*

Fábia dos Santos Madeira

Dissertação de mestrado na área de Direito Fiscal  
Orientação: Professora Doutora Maria Odete Oliveira

Faculdade de Direito | Escola do Porto  
2018

*Aos meus pais.*

*“Tax evasion is probably the oldest profession, despite the claims of the ladies of pleasure. There is no civilization that did not tax, and there are probably no taxes that haven’t been evaded<sup>1</sup>”.*

Charles Adams,

advogado, especialista em tributação internacional e investigador nos Institutos Mises e Cato dos EUA.

---

<sup>1</sup> ADAMS, Charles (1993) – *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Madison Books, p. 393.

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer, desde já, à minha orientadora pela sua completa dedicação. Não teria conseguido realizar a minha pesquisa, escrita e desenvolvimento sem os seus conselhos. Realmente, a sua visão e experiência foi fundamental.

Ao meu pai pela oportunidade dada para poder atingir este nível académico e, não só. Por todo o apoio, força e compreensão que teve comigo ao longo do mesmo. A toda a minha família por estar sempre ao meu lado, principalmente, à minha avó, por ter sido uma segunda mãe e me apoiar em tudo. E, ainda, à minha mãe, por ser a minha estrela guia.

Às minhas irmãs de coração, Sara Duarte e Ana Bernardes, por serem a minha base, o apoio de todas as horas, as amigas de todos os momentos. Como costumo dizer *“não é de sempre, mas é para sempre.”*

À Filipa Barros por ter sido o melhor que a faculdade me deu. Por ter sido o meu pilar neste mestrado, por ser um pilar na minha vida e, por estar presente em tudo, até nas coisas mais simples, como comer uma panqueca. Tornaste-te *“tudo”* em tão pouco tempo e, *“não és de sempre, mas és para sempre”*.

Ao Francisco Costa e ao Pedro Lavajo por serem os chatos da minha vida que completam o quarteto fantástico. Obrigada, por terem entrado na minha vida, obrigada por me fazerem rir de tanta idiotice, obrigada pelo apoio, obrigada por serem: meus amigos!

A todos os outros meus amigos, um muito obrigado por todos os momentos de desconcentração, de amizade, de apoio e incentivo, em particular ao João Carlos, por ter estado presente ao longo de todo o meu percurso académico, por me chatear ao longo do mesmo, mas acima de tudo pela preocupação e carinho demonstrado. E, claro, por ser a peça que é na minha vida!

A todos o meu bem hajam!

## RESUMO

O objetivo desta dissertação é refletir sobre um particular tipo de fraude no IVA: a fraude carrossel, também conhecida na gíria do imposto como fraude do *missing trader* ou do *missing broker*. Sendo o IVA um dos impostos com maior peso na receita fiscal de todos os Estados Membros e, como tal, no Orçamento da União Europeia, a fraude carrossel, causadora de avultadas perdas de receita e de entraves vários ao bom funcionamento do mercado único europeu, surge como problema de combate prioritário.

Com este estudo pretendemos identificar as práticas em que a fraude se consubstancia, do ponto de vista objetivo e, subjetivamente, da caracterização de quem nele opera e o título a que o faz, salientando o crescimento e sofisticação que a entrada em vigor, em 1993, do regime transitório do imposto no comércio intracomunitário lhe proporcionaram. Das estratégias concretas adotadas para lidar este com tipo de fraude no IVA, bem como das propostas de *lege ferenda*, especialmente na perspetiva da União Europeia, com a recente Proposta da Comissão sobre o sistema comum de IVA da UE, sem esquecer o contexto da mecânica e funcionamento do imposto em análise, a atenção recaiu na apresentação dos problemas e na sentida necessidade de melhorar a legislação e práticas nos Estados-membros da União Europeia. Depreende-se assim, que é urgente a diminuição drástica da contribuição destas realidades no tão propalado *VAT gap*.

A opção neste estudo foi a de utilizar uma abordagem descritiva para explicar o funcionamento da fraude carrossel, pela complexidade que apresenta a multiplicidade dos esquemas que podem ser utilizados usando diferentes variantes para criar e/ou disfarçar atuações fraudulentas. Muitas vezes, as empresas constituídas são usadas para confundir operadores económicos de boa fé, autoridades fiscais dos Estados-Membros, e mesmo os tribunais.

Assim, com a proposta de um novo modelo de funcionamento do iva do comercio intracomunitário recentemente apresentada pela comissão europeia, estaremos perto de um novo antídoto com eficácia diferente das medidas de neutralização já experimentadas?

**Palavras Chave:** Fraude carrossel, Perdas, Receita, Regime Transitório, Sistema Único de IVA, Urgente, Medidas de neutralização.

## *ABSTRACT*

The objective of the following dissertation is to reflect on a particular type of VAT fraud: the carousel fraud, also known in the tax slang as a fraud of the *missing trader* or *missing broker*. Being VAT one of the most heavily taxed taxes in all UE Member States and, as such, in the European Union budget, carousel fraud, which causes huge losses of revenue and various obstacles to the proper functioning of the European single market, emerges as a priority combat problem.

With the following study we intend to identify the practices in which the fraud is consubstantiated, from an objective and subjective point of view, the characterization of who operates in it and the title to which it does it, highlighting the growth and sophistication that the entry into force, in 1993, transitional arrangements for intra-Community trade. From all of the concrete strategies adopted to deal with this type of VAT fraud, as well as the *lege ferenda* proposals, especially from the perspective of the European Union, with the recent Commission proposal on the common EU VAT system, not to mention the context of mechanics and the functioning of the tax under consideration, attention was drawn to the presentation of the problems and the felt need to improve legislation and practice in the Member States of the European Union. Therefore, it is urgent to drastically reduce the contribution of these realities in the *VAT gap*.

The goal in this study was to use a descriptive approach to explain the operation of carousel fraud, due to the complexity that presents the multiplicity of schemes that can be used using different variants to create and / or disguise fraudulent actions. Often corporations are used to confuse bona fide economic operators, tax authorities from the Member States, and even the courts.

So, with the proposal for a new model for the operation of intra-Community trade, recently presented by the European Commission, will we be close to a new antidote with different effectiveness than the neutralization measures we have already tried?

**Keywords:** Carousel Fraud, Losses, Revenue, Transitional Arrangements, Single VAT System, Urgent, Neutralization Measures.

## SUMÁRIO

Glossário.....	10
Introdução.....	11
Capítulo I.....	12
O modelo atual de tributação geral do consumo ou despesa.....	12
1.1. Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	12
1.2. Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.....	14
Capítulo II.....	18
A Fraude Carrossel no Mercado Europeu.....	18
2.1. a mecânica do “carrossel”.....	18
2.2. Os Agentes Económicos Intervenientes.....	21
2.2.1. Conduit Company.....	21
2.2.2. Missing Trader.....	22
2.2.3. Broker.....	23
2.2.4. Buffer.....	25
2.3. A Responsabilidade de cada Agente Económico.....	26
2.4. o Impacto Económico e Fiscal.....	30
2.4.1. Perda de Receitas Fiscais.....	31
2.4.2. Dano ao comércio legítimo dos setores económicos.....	33
2.4.3. Distorção da concorrência em benefício das empresas fraudulentas.....	34
Capítulo III.....	36
O Rumo a um Espaço Único do IVA na UE e a temática da fraude carrossel.....	36
3.1. Ainda a temática do Combate à Fraude.....	36
3.2. O fim à vista?.....	38
3.2.1. Uma “Aclamada” Proposta e o caminho para a concretização das suas soluções.....	40
3.2.1.1. Primeira Etapa Legislativa.....	40
3.2.1.2. Segunda Etapa Legislativa.....	42
3.2.2. Vantagens esperadas.....	43
3.2.3. Da Exequibilidade do Sistema Único de IVA na UE. Considerações.....	44
Capítulo IV Conclusões.....	47
Bibliografia.....	49
Índice de Figuras.....	54

## GLOSSÁRIO

**art.** – artigo

**CIVA** – Código de Imposto de Valor Acrescentado

**Cfr.** – conferir

**CRP** – Constituição da República Portuguesa

**EM** – Estado(s) Membro(s)

**IVA** – Imposto de Valor Acrescentado

**n.º** – número

**pp.** – página/páginas

**ss.** – seguintes

**UE** – União Europeia

**VIIES** - *VAT Information Exchange System*

## INTRODUÇÃO

Inerente ao homem, o Direito nunca poderia esgotar-se nos direitos fundamentais que confere. Articulado com eles, há um conjunto de deveres fundamentais que importa ver como o outro lado desses direitos. A assimetria existente entre direitos e deveres é apanágio necessário de um estado de liberdade.

É de salientar que, ao lado dos deveres conexos com os direitos fundamentais existem, os chamados, deveres autónomos. O dever de pagar impostos presente no art. 103.º, da CRP, é um dever autónomo que integra a constituição do indivíduo, isto é, que incorpora a sua esfera jurídica. O imposto é, sem dúvida, um contributo indispensável para a vida de todos os membros da comunidade organizada em estado. E, por isso, não pode ser encarado por estes, como um sacrifício, nem como uma manifestação de poder do estado. Tal como nota J. CASALTA NABAIS, “o imposto é uma prestação (...) exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas<sup>2</sup>”.

Contudo e, apesar do dever fundamental de pagar impostos integrar a constituição do indivíduo, certo é que, a tentação de evitar o desfalque patrimonial que o pagamento sempre significa, faz com que cada vez mais, se assista a um aumento da fraude, por vezes mesmo criminalidade tributária e, em consequência, a um aumento do combate à mesma. A fraude em carrossel em sede de IVA é, sem dúvida, o crime tributário do momento.

Os prejuízos avultados que as fraudes tributárias significam não só para os cofres nacionais, mas também para a comunidade europeia, levaram-me a optar pelo tema: “A fraude em carrossel no mercado europeu, em sede de IVA: an unfair money-go-round?”. Ao longo dos tempos, diferentes soluções têm sido delineadas pela doutrina, sendo certo que não tem havido um consenso acerca das mesmas. Devido à maturidade da fraude, é necessária uma solução eficaz e, que ao mesmo tempo, não coloque em causa a natureza do imposto.

Desta forma, para além de abordar a fraude em si, irei refletir sobre uma proposta de solução para a mesma no contexto do sistema único de IVA na UE, analisando, claro, a proposta da Comissão Europeia.

---

<sup>2</sup> NABAIS, J. Casalta (2012) – *Direito Fiscal*. 7.ª ed., Almedina, pp. 43.

## CAPÍTULO I

### O MODELO ATUAL DE TRIBUTAÇÃO GERAL DO CONSUMO OU DESPESA

#### *1.1. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO*

“O imposto sobre o valor acrescentado constitui o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade, encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo<sup>3</sup>”. Surgiu em meados do século XX, cauteloso e a dar, ainda, os seus primeiros passos, tendo vindo, progressivamente, a ser reconhecido o seu estatuto de melhor modelo de tributação do consumo, sendo hoje, poucos os países que a nível mundial ainda não o adotaram.

Como sempre acontece, não chega o nome para definir o conceito. Conhecer o IVA implica conhecer o seu ADN, o interior da sua mecânica e funcionamento, isto é, a sua essência e as suas características determinantes. Assim, importa referir que estamos perante um imposto plurifásico, que funciona com base no mecanismo de pagamentos fracionados e, ainda, que se baseia no método da subtração indireta<sup>4</sup>, que, conseqüentemente, nos leva a um imposto não cumulativo, dotado de grande neutralidade, tanto ao nível interno como no contexto internacional..

Garante do princípio da neutralidade é o denominado mecanismo do direito à dedução, sem o qual, o princípio aqui em questão seria posto em causa. O direito à dedução consiste no direito que o sujeito passivo tem de deduzir ao IVA liquidado nas vendas de bens ou prestações de serviços aos clientes, o IVA suportado nas compras associadas, preenchidas que sejam certas condições, quer de carácter substancial quer de natureza formal, onde nestas assume relevância especial, a obrigatoriedade de o IVA suportado constar de fatura emitida em forma legal, ou seja, elemento essencial para exercer o direito à dedução. Como refere DESTERBECK “dada a sua importância como meio de prova, a fatura é um documento que se presta por excelência à falsificação<sup>5</sup>”. E é, neste contexto, que no direito à dedução se podem induzir fraudes de diversos tipos e gravidades, como por exemplo, deduções superiores aos montantes que o sujeito passivo tem efetivo e real direito: deduções sem faturação ou deduções com faturas

---

<sup>3</sup> VASQUES, Sérgio (2013), *Cadernos de Iva 2013: O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*. Col. “Católica Tax”, Almedina, pp. 355.

<sup>4</sup> Chamado igualmente de método do crédito ou método das faturas.

<sup>5</sup> Cfr. SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é ouro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 50.

falsas ou ainda deduções de imposto suportado cujo pressuposto legitimador desaparece porque as operações a jusante constituem transmissões intracomunitárias de bens, ou exportações, fictícias. Quando tal acontece, estamos perante um tipo de fraude em que o Estado subsidia ilegalmente o sujeito passivo. Trata-se de um tipo de fraude que pode existir isoladamente, ou de forma organizada, como acontece na denominada fraude carrossel, fraude do *missing trader* ou do *missing broker*.

Se, em si mesmo, a mecânica do imposto contém o germe permissor deste tipo de fraude (o direito a dedução), a abolição das fronteiras físicas e fiscais que deu lugar à adoção do regime do IVA no comércio intracomunitário, abriu novos e desafiantes caminhos de estímulo à sua expansão. Sendo aquela abolição (das fronteiras físicas e fiscais) considerada, desde sempre, essencial para a concretização do mercado interno<sup>6</sup>, no Livro Branco, criado em 1985 por iniciativa do Presidente da Comissão, Jacques Delors, identificaram-se 279 medidas legislativas necessárias para a realização do mesmo, temática realçada no Ato Único Europeu de 1987, “O Acto Único Europeu (AUE) revê os Tratados de Roma com o objectivo de relançar a integração europeia e concluir a realização do mercado interno (...)”<sup>7</sup>, definindo o mercado interno como “um espaço sem fronteiras internas, no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada (...)”<sup>8</sup>.

Após a implementação do primeiro sistema comum de IVA<sup>9</sup> e do segundo sistema comum<sup>10</sup>, o terceiro sistema comum de IVA foi instituído pela Diretiva n.º 91/680/CEE, de 16 de dezembro<sup>11</sup> “que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE”. A Sexta Diretiva, profundamente remodelada, consagra, agora, a título provisório, o regime do IVA nas transações intracomunitárias resultante da abolição das fronteiras físicas e fiscais na comunidade europeia,

*Considerando que a realização do mercado interno pressupõe a eliminação das fronteiras fiscais entre os Estados-membros e que, para esse efeito, há que*

---

<sup>6</sup> No mesmo sentido a “Comunicação Global”, de 21 de agosto de 1967, conhecida por Proposta Cockfield ou Pacote Cockfield.

<sup>7</sup> EUROPEAN, Commission, “Acto Único Europeu”, 20/out/2010. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:xy0027&from=PT>, consult. em 5/abril/2018.

<sup>8</sup> EUROPEAN, Commission, “Acto Único Europeu”, 20/out/2010. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:xy0027&from=PT>, consult. em 5/abril/2018.

<sup>9</sup> Introduzido pela Primeira Diretiva (Diretiva n.º 67/277/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967, publicada em JO n.º L 71, de 14 de abril) e pela Segunda Diretiva (Diretiva n.º 67/228/CEE, do Conselho, de 11 de abril de 1967, publicada em JO n.º L 71, de 14 de abril).

<sup>10</sup> Sexta Diretiva (Diretiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada em JO n.º L 145, de 13 de junho).

<sup>11</sup> Publicada no JO n.º L 376, de 31 de dezembro de 1991.

*suprimir definitivamente as tributações na importação e os desagravamentos na exportação, nas trocas entre os Estados-membros; e Considerando que, a partir de 1 de Janeiro de 1993, ficam assim definitivamente abolidos os controlos para efeitos fiscais nas fronteiras internas relativamente a qualquer operação efectuada entre Estados-membros; (...).*

Paralelamente, e porque tal constituía (assim se pensava) um marco essencial na arquitetura do IVA europeu, a Diretiva n.º 92/77/CEE, do Conselho, de 14 de dezembro<sup>12</sup>, veio relembrar a necessidade de avançar no caminho da harmonização das taxas do imposto, fixando valores mínimos para a taxa normal do imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e, abolindo as taxas agravadas. Concomitante e indispensavelmente, o Regulamento (CEE) n.º 218/92, do Conselho, de 27 de janeiro<sup>13</sup>, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indiretos, instituiu o, usualmente, designado sistema VIES<sup>14</sup>, com o objetivo da “(...) substituição do controlo físico das mercadorias nas fronteiras por um sistema eletrónico de intercâmbio de dados entre os Estados membros da UE relativos às transações intracomunitárias de bens (...)”<sup>15</sup>.

Apresentadas estas considerações gerais do modelo escolhido para a tributação do comércio intracomunitário no mercado único europeu, justifica-se que dele apresentemos alguns detalhes de mecânica e funcionamento que informem não só, a afirmação que fizemos de que ele estimulou a fraude carrossel, mas também o desenvolvimento que desta faremos mais adiante.

## *1.2. REGIME DO IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS*

O regime *ab initio* qualificado como transitório, derivado do terceiro sistema comum de IVA tal como suprarreferido, estabeleceu conceitos definidores importantes. Instituiu o novo conceito de AIB (Aquisição Intracomunitária de Bens) no art. 28.º-A, n.º 3, da Diretiva n.º 91/680/CEE, “por “aquisição intracomunitária” de um bem entende-se a obtenção do poder de dispor, como proprietário, de um bem móvel

---

<sup>12</sup> Publicada no JO n.º L 384, de 30 de dezembro de 1992.

<sup>13</sup> Publicado no JO n.º L 24/1, de 1 de fevereiro de 1992.

<sup>14</sup> O VIES significa *VAT Information Exchange System* que, em português, é traduzido para Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA. Sendo assim e, tendo em consideração o site da Comissão Europeia, “*O VIES na Web é um sistema eletrónico de validação de números de identificação para efeitos de IVA dos operadores económicos registados na União Europeia para operações transnacionais de bens e serviços*”, cfr. EUROPEAN, Commission, “Perguntas Frequentes” [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/faq.html#item\\_1](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html#item_1), consult. em 25/abril/2018.

<sup>15</sup> SILVA, Miguel Pinto (2008) – “Fraude ao IVA – Um imposto na encruzilhada”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 181.

corpóreo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para um Estado-membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte do bem”, bem como o conceito de TIB (Transmissão Intracomunitária de Bens) no art. 28.º-C, A, alínea a),

*As entregas de bens, na acepção do artigo 5.º e na acepção do n.º 5, alínea a), do artigo 28.º A, expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado-membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.*

Mantendo o princípio do destino, o regime transitório isentava totalmente (isenção completa ou taxa zero) as TIB e tributava, no local do consumo as AIB. Deste modo, os operadores intracomunitários, sujeitos passivos registados para efeitos de IVA como tal (identificados no *VIÉS*), passavam a declarar a transmissão intracomunitária, sendo esta isenta na origem e motivando, em consequência, que a correspondente aquisição intracomunitária, seja tributável no destino. Na prática, aquando de um transporte ou de uma expedição de bens de um para outro EM, a operação realizada pelo sujeito passivo do país de origem encontra-se isenta de tributação, sendo a operação tributada no país de destino à taxa de IVA aí vigente. De acordo com o art. 28.º-D, n.º 1, da Diretiva n.º 91/680/CE, “O facto gerador do imposto ocorre no momento em que se efectua a aquisição intracomunitária de bens. A aquisição intracomunitária de bens considera-se efectuada no momento em que se considera efectuada a entrega de bens equiparados no território do país”. Depreende-se assim que, para que estejamos perante uma isenção da transmissão intracomunitária são necessárias, como verificáveis em simultâneo, a existência de um circuito físico de bens<sup>16</sup>; a intervenção, com identificação, do sujeito passivo transmitente; a qualificação, também com a devida identificação, do adquirente destinatário dos bens como sujeito passivo de imposto, devidamente registado.

Criado apenas para vigorar por quatro anos (e daí a sua designação de transitório), findos os quais, se haveria de avançar para um regime definitivo, assente no princípio da tributação na origem<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Transporte ou expedição de bens de um estado para outro EM da UE.

<sup>17</sup> A referida afirmação encontra-se corroborada no art. 28.º M, da Diretiva n.º 91/680/CE, “O regime transitório entrará em vigor por um período de quatro anos sendo, por conseguinte, aplicável até 31 de Dezembro de 1996. O período de aplicação do regime transitório será automaticamente prorrogado até à data de entrada em vigor do regime definitivo (...)”.

O regime transitório acabaria por se tornar definitivo, “ainda que levasse algum tempo a que disso se tomasse consciência”, como refere SÉRGIO VASQUES<sup>18</sup>. O alargamento progressivo do número de países que compõem o espaço comunitário europeu, com o inerente aumento e diversidade dos fluxos de bens entre eles, e sobretudo as grandes alterações económicas em constante porvir, levaram a uma grande complexidade requerendo, mas sempre adiando, por dificuldade no encontrar da solução, a absoluta necessidade de alterar o regime. Na verdade, o que se considerava ser transitório, acabou por se tornar o regime mais adequado e politicamente mais viável para a comunidade, como afirma a própria Comissão Europeia<sup>19</sup>:

*(...) as partes interessadas reconhecem que o sistema da origem, para elas, em teoria, a escolha mais atractiva, não será alcançável num futuro previsível. Por conseguinte, promovem um sistema com bom funcionamento, baseado na tributação no destino como uma solução pragmática e politicamente viável.*

Se o toque era para cerrar fileiras em torno do regime transitório, para o melhorar e o fortalecer, a verdade é que as suas características, possuíam bons ingredientes para impulsionar fenómenos fraudulentos, de forma crescente, agravados e mais sofisticados nas suas estratégias de planeamento e execução. E daí um criticismo reiterado, em que

*uma das vozes mais críticas que então se fez ouvir contra o regime transitório e o descuidado programa político de abolição de controlos aduaneiros (...) foi a do “pai” do IVA, Maurice Lauré. Um dos pontos por ele salientados (que o tempo veio infelizmente confirmar) era precisamente o facto de o novo regime alargar o campo de acção da fraude criminosa, nomeadamente os casos de compra sem fatura, de venda sem fatura e de aparecimento de organizações de malfetores nas transações intracomunitárias. Com efeito, a existência de controlos aduaneiros nas fronteiras nas operações de exportação/importação dificultava imenso à disseminação deste tipo de fraude, antes do regime transitório<sup>20</sup>.*

No mesmo sentido, XAVIER DE BASTO:

*Sabe-se que as fronteiras fiscais clássicas, com isenção das exportações e tributação das importações (...), continham menos riscos de fraude e evasão do que um sistema de “fronteiras fiscais virtuais” como o que foi delineado para entrar em vigor na União Europeia em 1993<sup>21</sup>.*

---

<sup>18</sup> VASQUES, Sérgio (2015) – *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*. Almedina, pp. 60.

<sup>19</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA – para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único, de 6 de dezembro de 2011, COM (2011), 851 final, pp. 5.

<sup>20</sup> SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é oiro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 24.

<sup>21</sup> Basto, José Xavier de – “A prova da expedição e o direito à isenção das transações intracomunitárias”, *Boletim de Ciências Económicas LVII / I* (2014), 703 a 736, pp. 705.

A própria Comissão Europeia e, os estados que compõem a comunidade, têm de tudo isto uma noção clara, ao afirmar “o facto de o regime transitório do IVA implicar a circulação de bens sem pagamento de imposto entre estados-membros, cria inevitavelmente riscos, especialmente de fraude carrossel<sup>22</sup>”.

Podia parecer bom, mas como diz o povo “nem tudo o que reluz é ouro”. Nem tudo o que parece ser perfeito o é. Que diga o IVA, que tem uma pedra no sapato chamada fraude carrossel, em plena rota de expansão, desenvolvimento e até modernização, desde 1993.

Passaremos à sua análise.

---

<sup>22</sup> Cfr. Terceiro relatório sobre a cooperação administrativa no domínio do IVA, COM (2000), pp. 28.

## CAPÍTULO II

### A FRAUDE CARROSSEL NO MERCADO EUROPEU

#### 2.1. A MECÂNICA DO “CARROSSEL”

Em 2004, a Comissão Europeia definiu a mecânica da fraude carrossel da seguinte forma:

uma “empresa interposta (conduit company)”, (A), faz uma entrega intracomunitária de bens isenta a um “operador fictício (missing trader)” (B) noutra Estado-Membro. Esta empresa (B) adquire bens sem pagar IVA e faz subsequentemente uma entrega nacional a uma terceira empresa (C), denominada “empresa de ligação (broker)”. “O “operador fictício” cobra IVA nas suas vendas à “empresa de ligação”, mas não paga o IVA à administração fiscal e desaparece. A “empresa de ligação” (C) reclama o reembolso do IVA relativo às suas compras a B. Consequentemente, a perda financeira para a administração fiscal é igual ao IVA pago por C a B. Subsequentemente, a empresa C pode declarar uma entrega intracomunitária isenta à empresa (A) e, por sua vez, (A) pode fazer uma entrega intracomunitária isenta a (B) e o modelo de fraude repete-se, o que explica a expressão “fraude carrossel”<sup>23</sup>.

Atendendo ao exposto, importa configurar o mesmo num esquema, de forma a compreendermos melhor todo o processo da fraude.

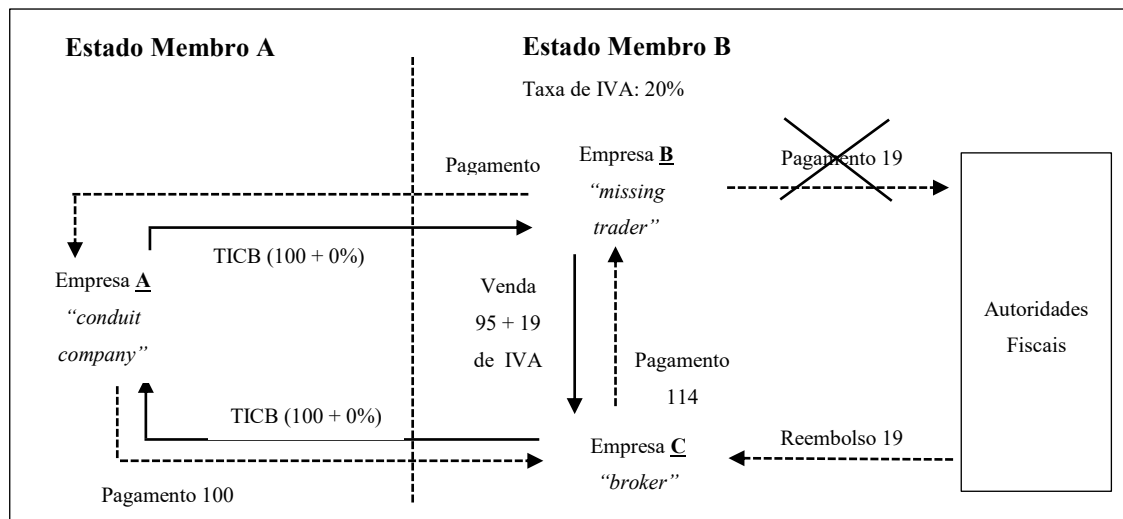


Figura 1 Fraude Carrossel | Fonte: Swinkels (2008)

Como o exemplo demonstra, o *missing trader* adquire o bem à *conduit company* por 100 euros e, posteriormente, vende-o por 95 euros ao *broker*, acrescentando ao mesmo

<sup>23</sup> Relatório da Comissão para o Conselho e o Parlamento Europeu, sobre a melhoria da cooperação administrativa no combate à fraude de IVA, 16 de abril de 2004, COM (2004), 260 final, sec. 3.2.2., pp.6. No mesmo sentido, JOEP SWINKELS (2008) - “Carrousel Fraud in the European Union”, pp. 104.

o IVA à taxa legal, ou seja, 19 euros. O *broker* procede ao pagamento dos 114 euros, mas o *missing trader* não efetua o pagamento do IVA (os 19 euros) ao Estado, ficando com a totalidade do dinheiro e com um lucro de 14 euros (100-95+19), desaparecendo posteriormente e, tornando-se naquilo que se chama de operador fictício. Por sua vez, o *broker* pede ao Estado o reembolso do IVA por si suportado, os 19 euros, sendo este, o valor da perda do Estado, uma vez que o *missing trader* não realizou o pagamento do IVA. Por fim, é de referir, que o *broker* vende os bens a um comerciante inscrito para efeitos de IVA noutro Estado, sendo que neste género de fraude é ao *conduit company* e, o carrossel começa de novo. Como refere DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER<sup>24</sup>:

*A «cadeira» tem a forma de «carrossel» quando, em vez de se circunscrever ao território de «Y», o agente «C» efectua uma entrega isenta a uma entidade radicada no Estado originário dos factos, «X», que poderá inclusivamente ser a sociedade adquirente «A». Já neste Estado, repete-se o estratagema indefinidamente. A fraude revela-se na devolução solicitada por «C».*

Subentende-se assim, que a fraude se concebe quando o *missing trader* recebe o IVA por parte do *broker* e, posteriormente, não o entrega ao Estado que, por sua vez, reembolsa o *broker* do IVA por si suportado. Neste contexto, a perda financeira do Estado, é igual ao IVA pago pelo *broker* ao *missing trader*, isto é, ao IVA liquidado, recebido e não entregue por este último. Conforme afirma CLOTILDE CELORICO PALMA “(...) tem como consequência, para o Estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado<sup>25</sup>”. Estamos, assim, perante o benefício ilegítimo do carrossel.

De notar que, o *missing trader* vendeu o bem abaixo do preço de mercado<sup>26</sup>, bem como abaixo do custo de aquisição<sup>27</sup>, uma vez que adquiriu por 100 euros e vendeu por 95 euros. Numa situação não fraudulenta, o sujeito passivo em questão, colocaria o bem à venda ao preço de mercado, mas nunca pelo custo de aquisição ou abaixo deste, devido a não suprimir a sua margem de lucro. Como, o *missing trader* tem clara noção que o seu lucro não provirá da venda, mas do imposto liquidado que não irá entregar, não tem problemas em diminuir o preço do bem. No mesmo segmento de ideia M. POIARES MADURO “B, sabendo que irá tirar proveito por não pagar o imposto a

---

<sup>24</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 14 de março de 2006, no processo *Axel Kittel* (C-439/04) e processo *Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ponto 31.

<sup>25</sup> Palma, Clotilde Celorico (2009) – “IVA – A nova Diretiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transações intracomunitárias”, *Fiscalidade*. TOC 107, pp. 39.

<sup>26</sup> Preço que iguala a quantidade oferecida e a quantidade procurada.

<sup>27</sup> Montante pago por cada unidade adquirida.

jusante que devia pagar, pode permitir-se vender os bens a C por menos do que pagou a A, e fá-lo-á, se necessário, para garantir uma venda<sup>28</sup>”.

Importa ainda referir que, as mercadorias que tendem a ser comercializadas no carrossel aqui descrito, são de elevado valor e de transporte fácil, como por exemplo, produtos eletrónicos (telemóveis, cartões telefónicos, entre outros), produtos informáticos (componentes de computador, discos rígidos e memória) e, ainda, veículos automóveis e motos, sendo certo que, como refere M. POIARES MADURO “Os bens não são mais do que um instrumento necessário para conferir verosimilhança às transações [...]”<sup>29</sup>. Ao mesmo tempo que a fraude foi evoluindo, o leque de mercadorias foi aumentando, sendo que as novas tendências têm sido bens alimentares, bebidas (alcoólicas e não alcoólicas), metais preciosos e produtos petrolíferos.

Sem um controlo físico das mercadorias que entram e saem dos EM, o mesmo é dizer apenas com um controlo administrativo, e em geral *a posteriori*, é difícil controlar essas mesmas entradas e saídas. Pelo que, em última análise, o esquema acima descrito pode existir mesmo sem movimentação física de mercadorias, apenas transferência de documentos entre os Estados, ou seja, apenas os camiões e as faturas é que circulam pelo território dos Estados. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS tem a mesma ideia

*Na sua forma mais agressiva (e mais “pura”) a “fraude em cadeia” e a “fraude carrossel” manifestam-se na existência de facturações sucessivas sem existência de entrega de qualquer mercadoria. Os “operadores”, neste caso, são totalmente fictícios, constituindo simples fábricas de produção de documentos falsos<sup>30</sup>.*

Neste caso, estamos perante uma fraude denominada de “fraude em carrossel documentada”, de acordo com o DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER<sup>31</sup>.

Depreende-se ainda, que na fraude carrossel as transações são efetuadas entre pelo menos dois Estados-Membros, intervindo voluntária ou involuntariamente, consciente ou inconscientemente, vários operadores económicos, pressupondo, um conjunto de operações tributáveis em IVA. Contudo, o carrossel supramencionado pode

---

<sup>28</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 7.

<sup>29</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 7.

<sup>30</sup> SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é oiro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 26.

<sup>31</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 14 de março de 2006, no processo *Axel Kittel* (C-439/04) e processo *Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ponto 31, nota de rodapé12.

ser mais agressivo, ou seja, pode ser constituído por mais operadores económicos, bem como ser efetuado em mais do que dois Estados-Membros.

Assim, conclui SWINKELS “In practice, these kinds of fraud may be constructed in a more complex manner involving transactions between several Member States and several companies in each Member State<sup>32</sup>”. Na mesma linha de raciocínio,

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS

*(...) o carrossel é tanto mais perfeito (isto é, mais dificilmente detectável) quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes (sujeitos passivos reais e creíveis, sem participação voluntária no esquema) a organização da fraude consiga envolver<sup>33</sup>.*

Constata-se desta forma que, o carrossel é mais complexo e mais difícil de detetar quanto mais forem os operadores económicos intervenientes e os EM envolvidos, bem como quanto mais inocentes embrulharem, tornando assim, a tarefa das Administrações Fiscais bastante árdua e ineficaz. Para ser possível detetar o carrossel, a Administração tem de olhar para o carrossel como um todo, o que resulta muito difícil atendendo à visão global que o fenómeno pode apresentar.

## 2.2. OS AGENTES ECONÓMICOS INTERVENIENTES

Atendendo ao supradito, *Conduit Company*, *Missing Trader*, *Broker* e *Buffer* são as terminologias adotadas em todos os países da Comunidade Europeia, uniformidade ditada essencialmente pela necessidade de cooperação administrativa e judicial na matéria. Quer dizer que, todos os EM têm de usar tais terminologias, de forma a poderem identificar corretamente o que está em causa.

É neste contexto que prosseguiremos para identificação mais detalhada das características dos quatro intervenientes supramencionados.

### 2.2.1. *Conduit Company*<sup>34</sup>

A empresa de ligação como maioritariamente é conhecida, é o primeiro elemento neste carrossel, sem o qual o mesmo não operaria. Consiste, no agente que

<sup>32</sup> SWINKELS, Joep (2008) – “Carrousel Fraud in the European Union”, pp. 104. Tradução minha: “Na prática, estes tipos de fraude podem ser construídos de uma forma mais complexa, envolvendo transações entre vários Estados-Membros e várias empresas em cada Estado-Membro”.

<sup>33</sup> SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é ouro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 57.

<sup>34</sup> A designação do interveniente aqui em questão varia consoante os autores, podendo ser chamado de, por exemplo, empresa interposta, fornecedor de bens, empresa canal, para além da referida, empresa de ligação.

fornece a mercadoria para o agente adquirente que se encontra sediado noutra EM, ou seja, é este quem realiza a transmissão intracomunitária isenta de IVA e, posteriormente, beneficia do direito à dedução do IVA liquidado. Não sendo, por isso, o Estado deste agente o lesado.

Importa ainda realçar, que aquando da transmissão aqui subjacente, o *conduit company* não retira qualquer benefício. Contudo, quando o carrossel recomeça, isto é, quando o *broker* realiza uma transmissão intracomunitária para o *conduit company*, isenta de IVA, ao adquirir de novo a mercadoria e agora a um preço, provavelmente, mais baixo e, posteriormente, vendendo-a ao *missing trader*, usufrui, agora sim, de um benefício. Tendo em consideração ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “*mas, como nota o VAT and Duties Tribunal de Manchester, isto, por si só, não implica que o fornecedor seja um participante voluntário*”<sup>35</sup>.

Sendo assim, é pertinente saber se estamos perante o possível organizador do esquema ou não. O fornecedor pode ou não integrar o esquema fraudulento, pode estar ou não de boa fé, uma vez que, se o seu cliente for sujeito passivo de IVA, o primeiro poderá não suspeitar que está a entrar num esquema.

### 2.2.2. Missing Trader

O operador fictício é o núcleo deste carrossel, o centro de funcionamento do mesmo, um dos operadores fraudulentos.

O *missing trader* é o adquirente da mercadoria residente num EM diferente do fornecedor, sendo este, então que realiza a aquisição intracomunitária. De seguida, ou não entrega as declarações de aquisição no seu próprio Estado ou, no caso de entregá-las, acaba por não entregar o imposto liquidado, desaparecendo de seguida<sup>36</sup>. De acordo com M. POIARES MADURO “O comerciante fictício pode utilizar um número de IVA «usurpado» ou pode inscrever-se para efeitos de IVA e desaparecer simplesmente antes

---

<sup>35</sup> SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é ouro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 59.

<sup>36</sup> Segundo DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER “Esta circunstância justifica a alcunha de «truta», por ser escorregadia.”, cfr. conclusões do advogado geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 14 de março de 2006, no processo *Axel Kittel* (C-439/04) e processo *Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ponto 28.

de as autoridades fiscais tomarem medidas<sup>37</sup>”. Desta forma, é este o Estado que sai lesado do esquema aqui em causa.

Não nos podemos esquecer, que este ainda produz as faturas que são entregues ao interveniente/adquirente a quem liquida o IVA, para que esse possa pedir o reembolso do mesmo. Tal como refere M. POIARES MADURO

*Todavia, no momento em que faz a sua venda a C, enquanto ainda está inscrito para efeitos de IVA e antes que os Commissioners se apercebam de que é ou de que pode vir a ser um operador fictício e tenham a possibilidade de intervir (por exemplo, retirando B do registo), entrega uma factura que indica o montante de IVA a C, que pede o reembolso do IVA que pagou a B como imposto pago a montante<sup>38</sup>.*

Pessoas físicas (como marginais ou estrangeiros); empresas inexistentes (como empresas fantasma, caixas postais ou empresas fictícias); sociedades “adormecidas” (pequenas empresas sem atividade) ou um “homem de palha”, um “testa de ferro” ou uma “firma palha”, são as várias máscaras que estão ao dispor do operador fictício para que se possa esconder das Administrações Fiscais e dificultar, ainda mais, a tarefa das mesmas.

Assim e, apesar de ser o núcleo deste carrossel, pode ser ou não o cérebro do mesmo ou, apenas ser um mero peão pago para tal. Como bem expõe ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “A principal condição de um combate com êxito a um esquema deste tipo baseia-se na capacidade de as Administrações detectarem a tempo o “operador fictício”. Mesmo que não seja o organizador da fraude, é a peça-chave de uma investigação bem conduzida<sup>39</sup>”.

### 2.2.3. Broker

O *broker* conhecido também, por empresa de ligação situa-se no EM do *missing trader* e é considerado o último interveniente no processo fraudulento.

---

<sup>37</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 8.

<sup>38</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 7.

<sup>39</sup> SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é oiro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 57.

A sua função é comprar os bens aos *buffers* (analisados de seguida) ou diretamente ao *missing trader*<sup>40</sup>, deduzindo, posteriormente, o IVA e pedindo o reembolso ao Estado. Transaciona depois os bens no mercado nacional ou em países terceiros ou até mesmo, a um sujeito passivo estabelecido noutro EM, que por norma é ao *conduit company*, realizando, deste modo, uma segunda transmissão intracomunitária isenta de IVA, que leva a um novo começo do carrossel. No mesmo sentido M. POIARES MADURO,

*C [que os Commissioners chamam de ‘empresa de ligação’ (‘broker’)] vende, então, os bens a um comerciante inscrito para efeitos de IVA noutro Estado-Membro: a característica distinta da fraude mais simples é a de que este comprador é A, e é esta circularidade que está na origem da expressão ‘fraude carrossel’<sup>41</sup>.*

E ainda, o mesmo refere “C tem direito a pedir o reembolso do imposto pago a montante mas, como a sua venda a A beneficia da taxa zero no seu Estado-Membro, não tem de pagar qualquer imposto devido a jusante<sup>42</sup>”.

Posto isto, é difícil de demonstrar que uma empresa funciona, efetiva e conscientemente, como *broker*, uma vez que é necessário mostrar uma vantagem específica que poderá auferir com o esquema. Como conclui CIDÁLIA LANÇA,

*O direito à dedução não é uma vantagem específica: seria a situação-regra. A existência de uma margem de lucro pela operação efectuada também não: é a situação normal no desempenho de uma actividade económica. Já uma poupança de imposto ou uma vantagem anormal, não conseguida através de regras de mercado, seriam indícios da existência de participação consciente (acordada) no esquema carrossel<sup>43</sup>.*

Deste modo e, de forma a esclarecer que, aquando da alusão de uma vantagem anormal poderíamos pensar em, por exemplo, preços anormalmente baixos. Não se trata, porém, de algo tão linear, já que o preço anormalmente baixo pode ser um preço de mercado, como vendas a um preço de saldo ou ao desbarato, o que é perfeitamente comum no mercado atual.

---

<sup>40</sup> Raramente esta situação acontece.

<sup>41</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 7.

<sup>42</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 7.

<sup>43</sup> Cfr. LANÇA, Cidália, *cit. por*, SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é ouro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 62.

Assim sendo e, como menciona M. POIARES MADURO “C pode muito bem ignorar completamente o que se está a passar e o uso que está a ser feito da sua participação (...)”<sup>44</sup>. Na mesma sequência, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS “De qualquer modo, muito raramente este tipo de intervenientes participará no esquema como organizador”<sup>45</sup>.

#### 2.2.4. Buffer

Como expõe DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER “Por vezes, para ocultar a relação entre «B» e «C», intervêm uma ou mais empresas «D» («sociedades intermediárias» ou «sociedades de fachada»)»<sup>46</sup>. Ou seja, o *buffer*<sup>47</sup> tem como função servir de tampão entre o *missing trader* e o *broker*. Depreende-se assim, que o objetivo principal deste interveniente é baralhar o sistema e a capacidade das Administrações.

Para tal, adquire ao *missing trader* o(s) bem(s) e transmite, posteriormente, numa transação ao *broker* ou até mesmo a outro *buffer*, que transmite, por sua vez, ao *broker*. Portanto, em vários casos não existe um *buffer*, mas vários.

Importa salientar, que estamos perante empresas reais, isto é, que possuem uma sede real e que cumprem com as suas obrigações fiscais e contabilísticas. Assim e, por ser uma empresa real e um ator regular no mercado, credibiliza o circuito de faturação, alongando-o e impedindo, que as Administrações cheguem ao *missing trader*, antes que desapareça.

Devido ao exposto, é normal a dificuldade sentida pelas Administrações em descobrir se são peça ativa no carrossel. Desta maneira e, para tal, é necessário que beneficiem de uma vantagem específica, que não obteriam através do normal funcionamento do mercado. Assim, é importante provar uma ligação específica com uma vantagem específica, com o *missing trader* e/ou *conduit company*. Para a Comissão Europeia “ainda que às vezes desconheça estar envolvido nesse esquema, o *buffer* na

---

<sup>44</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 7.

<sup>45</sup> SANTOS, António Carlos dos (2008) – “Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é oiro”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 63.

<sup>46</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral Dámaso Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 14 de março de 2006, no processo *Axel Kittel* (C-439/04) e processo *Recolta Recycling SPRL* (C-440/04), ponto 30.

<sup>47</sup> Para além dos nomes já referidos (sociedades intermediárias e sociedades de fachada), o *buffer* é conhecido, ainda, por amortecedor ou empresa tampão.

maioria dos casos tem consciência de participar num mecanismo de fraude (mais que não seja, pela natureza pouco habitual da operação comercial)<sup>48</sup>”.

### 2.3. A RESPONSABILIDADE DE CADA AGENTE ECONÓMICO

“Face a este problema, é natural que os Estados procurem mecanismos capazes de combater com eficácia, a fraude carrossel. Ponto é que o façam com salvaguarda dos direitos dos contribuintes e do direito comunitário<sup>49</sup>”, como refere ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS.

Assim, cada agente económico supramencionado, estará sujeito a uma responsabilidade, consoante o papel que tenha tido no esquema. A palavra chave que importa reter é papel. Deste modo, é preciso desvendar o papel por detrás de cada um e, como foi referido anteriormente, tanto podem estar a par e intervirem no esquema, como podem ser meros peões. Deste modo, é necessário estudar caso a caso, interveniente a interveniente, relação a relação e, depois, averiguar.

Podemos estar perante um interveniente que pura e simplesmente desconhece o esquema, que não nutre qualquer conhecimento acerca do mesmo, ou seja, estarmos perante um participante involuntário, como é o caso *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd*, que, como refere M. POIARES MADURO nas conclusões do mesmo “(...) participaram involuntariamente em numerosas transações que incluíam uma fraude carrossel<sup>50</sup>”. Por outro lado, podemos estar perante um interveniente que possui um simples conhecimento ou suspeita do esquema. Todavia, não se sente na obrigação de denunciar, uma vez que, não retira nenhuma vantagem económica do mesmo. O proveito que retira é, apenas e só, aquele que resulta do exercício normal da sua atividade. Podemos ainda ter uma outra situação, que é uma intervenção ativa na fraude, retirando benefícios económicos e, por ventura, fiscais, da mesma. Cumpre referir, que este último, pode ser ou não o organizador deste crime fiscal e, é deveras importante, determinar quem o é, de forma a apurar a responsabilidade de cada um e, sujeitá-los às devidas consequências.

---

<sup>48</sup> Cfr. CE (2002), p. 6 *cit. por*, SANTOS, Tiago André Tavares dos (2011) – *Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA - metodologia e impacto em Portugal e na UE*, Tese de mestrado em Ciências Empresariais. Lisboa, Universidade Técnica de Lisboa: Instituto Superior de Economia e Gestão, pp. 11.

<sup>49</sup> Cfr. Santos, António Carlos dos – “O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA”, *TOC*, 71 (fevereiro de 2006), 22-28, pp. 22.

<sup>50</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 11.

Por conseguinte e, de forma a atribuir responsabilidades, a Comissão Europeia deu livre passe para que os EM criem as suas próprias legislações. Conquanto, é sempre imprescindível ter como base os princípios do imposto. Desta forma, iremos debruçar-nos sobre as leis de alguns Estados, com o objetivo de compreender a responsabilidade que estão a atribuir aos intervenientes, aquando da sua intervenção ativa no carrossel.

Em Portugal, foi criado o art. 72.º-A, do CIVA, em 2005, sendo que, atualmente, e após revisão do articulado<sup>51</sup>, corresponde ao art. 80.<sup>952</sup>. O artigo em questão veio estabelecer a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos intervenientes no esquema de carrossel. Cumpre ainda referir, que o n.º 2, da norma mencionada, foi clarificado pelo Despacho n.º 14839/2005, de 7 de julho. De acordo com o Despacho:

*Esta medida destina-se a responsabilizar solidariamente qualquer sujeito passivo que, em fase das circunstâncias do negócio, tenha ou deva ter conhecimento que, em qualquer fase do circuito económico em que intervenha, o imposto não foi ou não será integralmente entregue nos cofres do Estado<sup>53</sup>.*

Assim, a disposição aqui transcrita vai de encontro ao próprio n.º 1, do art. 80.º, que refere que qualquer sujeito passivo do esquema, pode ser responsabilizado solidariamente, desde que tenha ou devesse ter conhecimento do mesmo. O Despacho veio, ainda, estipular que o art. em análise é aplicado às transações que tenham por base:

*a) Computadores e qualquer outro equipamento, incluindo componentes, acessórios e software, fabricados ou adaptados para uso em conexão com computadores ou sistemas de computadores; b) Telefones e qualquer outro equipamento, incluindo componentes e acessórios, fabricados ou adaptados para uso em conexão com telefones ou telecomunicações; c) Veículos automóveis; d) Desperdícios e sucatas<sup>54</sup>.*

---

<sup>51</sup> Pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho.

<sup>52</sup> Cfr. 1 - *Nas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos abrangidos pela alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º que tenham intervindo ou venham a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias.*

*2 - O disposto no número anterior é aplicável às transmissões de bens e prestações de serviços a definir por despacho do Ministro das Finanças quando estejam em causa operações relacionadas com actividades em que as práticas descritas no n.º 1 ocorram de forma reiterada.*

*3 - Para efeitos do disposto neste artigo, presume-se que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços referidos no número anterior não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico.*

*4 - A presunção referida no número anterior é ilidida se for demonstrado que o preço praticado, numa das fases do circuito económico, se deveu a circunstâncias não relacionadas com a intenção de não pagamento do imposto.*

<sup>53</sup> Cfr. Despacho n.º 14839/2005, DR 129, Série II, de 07/07.

<sup>54</sup> Cfr. Art. 1.º, do Despacho n.º 14839/2005, DR 129, Série II, de 07/07.

Importa ainda referir, a responsabilidade solidária do adquirente presente no art. 79.º, do CIVA.

No mesmo sentido, no Reino Unido e, de modo, a combater as empresas fraudulentas responsabilizando-as, foi criada a Seção 77A do *VAT Act* 1994, aditada pela Seção 17 do *Finance Act* de 2003, que estabelece a responsabilidade solidária dos operadores numa cadeia de entregas, quando o imposto não tenha sido entregue. A mesma seção só se aplica aos bens<sup>55</sup> nela especificamente definidos e, ainda, a quaisquer dos sujeitos passivos presentes em qualquer ponto do carrossel pela falta de pagamento do IVA, desde que e, como estipulado, o sujeito passivo soubesse ou tivesse motivos razoáveis para suspeitar que o IVA associado a uma entrega anterior ou subsequente, não iria ser, parcial ou totalmente, pago. Questão que foi discutida pelo TJUE, aquando do Caso *Federation of Technological Industries – FTI*, processo C-384/2004, de 11 de maio de 2006. A respetiva decisão refere que o art. 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva<sup>56</sup> autoriza que os EM possam criar legislação que responsabilize solidariamente qualquer dos sujeitos passivos, nas situações do art. 21.º, n.º 1 e n.º 2, da Sexta Diretiva<sup>57</sup>, como por exemplo: sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis; destinatários de entregas de bens, sempre que se encontrem reunidas as condições presentes na alínea c), do n.º 1, do art. 21.º; pessoas que efetuem aquisições intracomunitárias de bens tributáveis, entre outros. E, em matéria desta responsabilidade, refere JOSÉ CASALTA NABAIS,

*(...) entre responsabilidade “solidária” e responsabilidade “subsidiária” seja relevante apenas quando haja pluralidade de responsáveis, pois, nesse caso, verificada a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores, a execução (...) pode reverter apenas contra um deles tratando-se de responsabilidade solidária*<sup>58</sup>.

---

<sup>55</sup> Bens como telefones e qualquer outro equipamento, incluindo peças e acessórios e computadores e qualquer outro equipamento, incluindo peças, acessórios e software.

<sup>56</sup> Antes da Diretiva 2000/65/CE do Conselho de 17 de Outubro de 2000, que alterou a Diretiva 77/388/CEE no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado e que acrescentou o art. 21.º, n.º 3 “Nas situações a que é feita referência nos n.os 1 e 2, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto”, a possibilidade de responsabilizar outra pessoa era mais limitada.

<sup>57</sup> Tendo em consideração o exposto, é de salientar que há EM que concordam com tal solução “Os Governos do Reino Unido e alemão, a Irlanda, os Governos cipriota e português assim como a Comissão das Comunidades Europeias consideram que o art. 21.º, n.º 3, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros preverem que qualquer pessoa pode ser solidariamente responsável pelo pagamento do IVA”, conforme o Acórdão *FTI*, processo C-384/2004, de 11 de maio de 2006, I – 4226, ponto 21.

<sup>58</sup> NABAIS, J. Casalta (2012) – *Direito Fiscal*. 7.ª ed., Almedina, pp. 261.

Todavia, a Autoridade Fiscal só pode atacar um deles num momento posterior, ou seja, estamos perante uma responsabilidade que é imputada num momento superveniente. Por isso, primeiramente a Autoridade tem de ir sobre o devedor e, só num segundo momento sobre os restantes intervenientes no esquema.

Após o referido e como já supramencionado, não é demais lembrar, que os EM não têm *carte blanche* para impor a responsabilidade solidária, como bem refere o Advogado Geral no Processo, POIARES MADURO. Sendo assim, devem ter como base os princípios gerais de direito comunitário, mais concretamente, os princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica, tendo sempre em atenção, que a medida não deve nunca conduzir à introdução de uma responsabilidade objetiva. Cabe, a propósito, mencionar o Acórdão *Krücken*, processo C-316/86), de 26 de abril de 1988, o Acórdão *Schlossstrasse*, processo C-396/98, de 8 de junho de 2000 e ainda, o Acórdão *Goed Wonen*, processo C-376/02, de 26 de abril de 2005.

De forma a finalizar a solução em causa, é de destacar que o Tribunal argumentou que a responsabilidade solidária devia ocorrer quando “no momento da operação efectuada a seu favor, essa pessoa sabia ou devia ter sabido que o IVA devido por essa operação, ou por uma operação anterior ou posterior, iria ficar por pagar<sup>59</sup>”. Completou a ideia, dizendo que os EM teriam de basear-se em presunções relativas a esse conhecimento, todavia não deveriam desenvolver presunções “que, na prática, se torne impossível ou excessivamente difícil para o sujeito passivo combatê-las mediante prova em contrário<sup>60</sup>”. Quer dizer que, as presunções devem ser ilidíveis, não exigindo provas de facto excessivamente difíceis de produzir. Como refere M. POIARES MADURO “Daqui resulta que as presunções de fraude de IVA devem resultar de circunstâncias, indicativas da existência de fraude de IVA, relativamente às quais se pode razoavelmente esperar serem do conhecimento dos comerciantes<sup>61</sup>”.

Depreende-se do exposto, que os EM têm adotado medidas legislativas que tendem a responsabilizar os intervenientes de uma forma, digamos que até, bastante ampla, em benefício das suas receitas fiscais, do princípio da equidade, da justiça fiscal e da prevenção de injustificadas distorções de concorrência. Mas, havendo um elemento no carrossel que desaparece e, que poderá ser ou não o organizador de todo o esquema,

---

<sup>59</sup> Cfr. Acórdão *FTI*, processo C-384/2004, de 11 de maio de 2006, I – 4226, ponto 32.

<sup>60</sup> Cfr. Acórdão *FTI*, processo C-384/2004, de 11 de maio de 2006, I – 4226, ponto 31.

<sup>61</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 7 de dezembro de 2005, no processo *FTI* (C-384/04), ponto 28.

a questão do *missing trader* continua a ser o verdadeiro quesito. Como menciona M. POIARES MADURO, “Não obstante, o problema continua a ser essencialmente o mesmo: um comerciante recebe um montante que lhe foi pago como IVA mas não o paga à Administração Fiscal<sup>62</sup>”. Como estamos perante empresas criadas para o efeito, elas habitualmente não possuem património, o que dificulta, ainda mais, a recuperação do imposto pelas Administrações. Daí a necessidade destas, em conseguir provar o envolvimento dos outros intervenientes, uma vez que, por exemplo, em Portugal, podem reaver o imposto junto dos outros sujeitos passivos envolvidos. Assim, medidas como a da solidariedade do aquirente, bem como a da solidariedade dos sujeitos passivos intervenientes são importantes, uma vez que, de certo modo, compensam o desaparecimento do *missing trader*, permitindo que os cofres públicos recuperem o imposto em falta. Em alternativa ao referido e, de forma a não culpar sujeitos inocentes, as Administrações Fiscais poderiam, através de uma ação administrativa, provarem a falta de condições para o exercício do direito à dedução (como a falta de uma fatura legal) ou para a isenção das transmissões intracomunitárias (como a falta de um documento comprovativo de transporte de mercadoria).

#### 2.4. O IMPACTO ECONÓMICO E FISCAL

Para além das consequências antes descritas, a fraude carrossel apresenta outras consequências. Como aborda JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e PAULO MARQUES:

*A fraude carrossel toca assim em três pontos fundamentais: o primeiro e mais notório é a perda de receitas fiscais; o segundo é que coloca em causa o comércio legítimo dos setores económicos mais utilizados para a prática da fraude; e o terceiro é que provoca uma distorção da concorrência em benefício das empresas fraudulentas, visto que estas empresas conseguem praticar preços mais competitivos que a concorrência<sup>63</sup>.*

Assim sendo, é deveras importante analisar e tratar os três pontos que a fraude toca, de modo a perceber as consequências práticas da mesma.

Além de devastar as receitas tributárias dos EM lesados, a fraude carrossel prejudica também os interesses financeiros da Comunidade Europeia, tal como vincado pela própria Comissão Europeia, na Comunicação da Comissão ao Conselho, ao

---

<sup>62</sup> Cfr. Conclusões do advogado geral M. Poiares Maduro apresentadas em 16 de fevereiro de 2005, no processo *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03), ponto 8.

<sup>63</sup> SARMENTO, Joaquim Miranda e Paulo MARQUES (2014) – *IVA: Problemas Actuais*. 1.<sup>a</sup> ed., Coimbra Editora, pp. 214.

Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada, tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal<sup>64</sup>. Por isso e, como referido no Tratado que institui a Comunidade Europeia “A Comunidade e os Estados-Membros combaterão as fraudes e quaisquer outras actividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da Comunidade (...)”<sup>65</sup>, de acordo com o art. 280.º, n.º 1.

#### 2.4.1. Perda de Receitas Fiscais

A disseminação da fraude carrossel deu-se a partir de 1993, sendo certo que, a partir daí, a mesma tem-se intensificado, devido não só à evolução do mercado, mas também às lacunas que continuam a persistir no seio do imposto. Importa, pois, atender ao impacto da fraude e, conseqüente perda de receitas fiscais no seio da Comunidade Europeia, vinte e cinco anos após a propagação da mesma.

Os valores implicados na fraude e a perda de receitas fiscais são deveras elevados, tal como refere a Comissão Europeia “Embora a taxa de deteção de fraude seja incerta e o montante exato de dinheiro implicado difícil de quantificar, os montantes são indubitavelmente consideráveis<sup>66</sup>”. No mesmo sentido, o *Observatorio Del Delito Fiscal* aludiu que:

*Aunque no existan cifras oficiales del impacto financiero en la Unión Europea de las tramas de IVA, los datos disponibles avalan que las sumas implicadas en este fraude son muy elevadas y las pérdidas de ingresos fiscales muy importantes. Conviene tener presente que se trata de un fraude acumulativo que en sus modalidades de fraude carrusel puede producir pérdidas ilimitadas<sup>67</sup>.*

Sete anos após o início da dispersão da fraude, em 2000, a Comissão Europeia referiu numa comunicação que:

---

<sup>64</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal, 31 de maio de 2006, COM (2006), 254 final, pp. 3.

<sup>65</sup> Cfr. EUROPEAN, Commission, “Versão Compilada do Tratado que institui a Comunidade Europeia”, 24/12/2002. [https://infoeuropa.euocid.pt/files/web/documentos/ue/2002/2002\\_tratadoCE\\_compil.pdf](https://infoeuropa.euocid.pt/files/web/documentos/ue/2002/2002_tratadoCE_compil.pdf), consult. em 24/jul/2018.

<sup>66</sup> Cfr. Relatório da Comissão para o Conselho e o Parlamento Europeu sobre a melhoria da cooperação administrativa no combate à fraude de IVA, 16 de abril de 2004, COM (2004), 260 final, pp.6.

<sup>67</sup> Observatorio Del Delito Fiscal, “Convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaria de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra ek fraude fiscal”. *Primet Informe, Diciembre 2006*, ponto 2.2.1., pp. 81 e 82. Tradução minha: “Embora não existam números oficiais sobre o impacto financeiro na União Europeia dos regimes de IVA, os dados disponíveis sustentam que os montantes envolvidos nesta fraude são muito elevados e as perdas de receitas fiscais são muito importantes. Deve-se ter em mente que esta é uma fraude cumulativa que em suas modalidades de fraude carrossel pode produzir perdas ilimitadas”.

*O comércio intracomunitário ascende todos os anos aproximadamente a 930 000 milhões de euros: o IVA representa entre 15% e 25%, segundo os Estados-Membros, ou seja, cerca 162 750 milhões de euros. A fraude representa, segundo as estimativas da Comissão, 5% deste último montante, ou seja, uma perda à volta de 8 000 milhões de euros por ano em relação às receitas fiscais<sup>68</sup>.*

Em 2004, a Comissão estimava que a perda era de 10% da receita líquida em sede de IVA “Alguns Estados-Membros calcularam que as perdas podem ascender até 10% das receitas líquidas do IVA<sup>69</sup>”. Depreende-se por estes valores, que a fraude carrossel tem subido de patamar, atingindo perdas de receitas fiscais bastante significativas. Em onze anos, uma perda de 5% dobrou para 10%. O alarme em 2004 soou junto da Comissão Europeia e dos Estados Membros: os valores atingidos eram preocupantes e, o que já era esperado, superaram todas as expectativas.

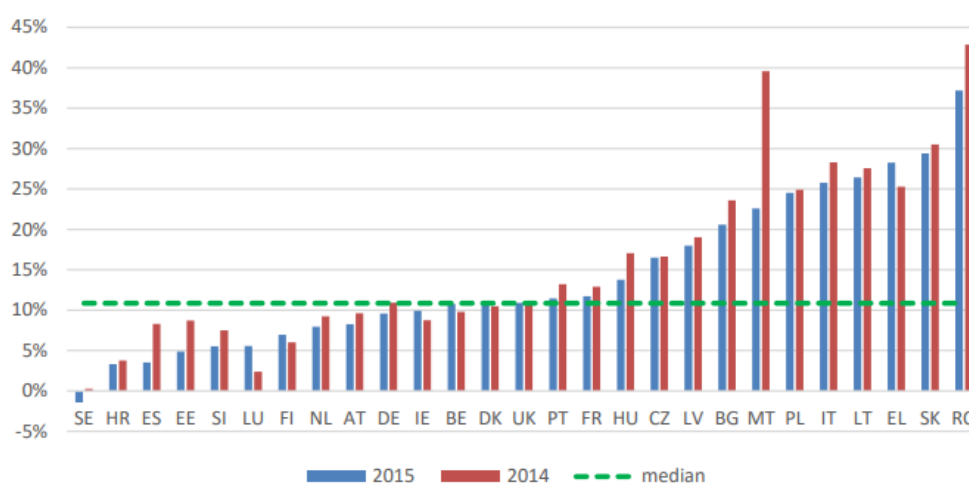


Figura 2 Perda Fiscal 2015 – 2014 | Fonte: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report

Em 2015, e passados que vão vinte e dois anos, estima-se que as perdas rondaram os 152 mil milhões de euros. Segundo a Comissão Europeia, os maiores desvios foram sentidos em três Estados Membros: na Roménia (37,2%), na Eslováquia (29,4%) e na Grécia (28,3%). Contudo, em termos absolutos, o maior desvio foi de 35 mil milhões de euros em Itália. Em contrapartida, Suécia, Espanha e Croácia tiveram as perdas mais reduzidas, de -1,42%, de 3,5% e de 3,9%, respetivamente<sup>70</sup>. Referiu ainda no comunicado à imprensa que,

<sup>68</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu da Estratégia para melhorar o funcionamento do Sistema do Iva no Mercado Interno, 7 de junho de 2000, COM (2000), 348 final, pp.6.

<sup>69</sup> Cfr. COM (2004), 260 final, pp.6.

<sup>70</sup> CASE & Institute for Advanced Studies: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, pp. 17.

*Os desvios do IVA diminuíram na maior parte dos Estados-Membros, com as melhorias mais marcantes em Malta, na Roménia e em Espanha. Sete Estados-Membros registaram pequenas melhorias: Bélgica, Dinamarca, Irlanda, Grécia, Luxemburgo, Finlândia e Reino Unido<sup>71</sup>.*

Apesar das melhorias sentidas, a fraude continua a impingir perdas avultadas à Comunidade Europeia e respetivos Estados Membros, receitas fiscais que importam para o seu crescimento e para a manutenção estável do mercado comum.

#### *2.4.2. Dano ao comércio legítimo dos setores económicos*

A economia de um país tem de ser analisada através dos bens e serviços que produz, dos modos de produção e dos recursos utilizados. Deste modo, a economia é dividida em três setores económicos: primário, secundário e terciário. Enquanto que, o setor primário diz respeito à produção através da exploração dos recursos da natureza, como por exemplo: agricultura, pesca, caça, pecuária, mineração extrativismo vegetal; o setor secundário transforma as matérias primas produzidas pelo primeiro setor em produtos industrializados, como automóveis, produtos alimentares transformados, produtos siderúrgicos e eletrónicos, entre outros. Por sua vez, o setor terciário corresponde aos serviços prestados por pessoas singulares ou por pessoas coletivas a terceiros para satisfazer as suas necessidades, como educação, saúde, cultura e turismo, entre outros casos.

Sendo assim, todos estes setores para além de estarem interligados, estão sujeitos a um conjunto de disposições legislativas que os regem e os disciplinam, com os sujeitos passivos que neles se movem a terem de respeitar as regras dos mesmos, de forma, a não colocarem em causa o comércio legítimo dos respetivos setores económicos.

Ora, com as práticas fraudulentas que têm sido levadas a cabo pelos sujeitos passivos, o comércio legítimo ficou fragilizado, principalmente, o setor mais atingido pela fraude carrossel: o secundário. A luta entre o legítimo e o ilegítimo é, progressivamente, mais acentuada no comércio da comunidade, com a linha que separa as duas realidades de atuação a mostrar-se cada vez mais ténue, o que se tem verificado com as técnicas gradualmente mais astutas e com uma fraude mais acelerada. A

---

<sup>71</sup> Cfr. Comissão Europeia - “Desvio do IVA: países da UE perderam 152 mil milhões de euros em 2015, o que revela urgente necessidade de reforma do IVA Bruxelas” – Comunicado de Imprensa, 28 de setembro de 2017.

conclusão não pode deixar de ser a de que, a fraude carrossel coloca em causa toda a estrutura económica existente, não só num EM como em toda a comunidade europeia.

O incumprimento não detetado ou insuficientemente penalizado conduz, necessariamente, os restantes contribuintes a uma dúvida que neles se afigura legítima: se é essa a constatação, porque não fazer o mesmo se o risco assumido é diminuto? Porquê continuar a agir de forma legítima e respeitando todas as regras do comércio? E o estímulo, se merecer resposta positiva ao desafio, pode colocar, ainda mais, em causa o comércio legítimo que demorou anos a ser sedimentado. Por isso, esta questão tem de ser, rapidamente, tratada, de modo a que, as coisas não piorem. Um atitude pró-ativa da comunidade e dos EM é fulcral para que ainda se possa preservar o comércio legítimo dos setores económicos.

#### 2.4.3. *Distorção da concorrência em benefício das empresas fraudulentas*

Segundo FUENTES QUINTANA, uma distorção fiscal significa “a existência de uma discriminação de origem fiscal que altera as condições de concorrência de um mercado, de modo a provocar modificações apreciáveis nas correntes normais de tráfico e na circulação de pessoas e serviços<sup>72</sup>”. Portanto, aquando de uma fraude carrossel em que o IVA não é pago, a distorção fiscal, aqui verificada, leva a uma deformação da concorrência de um mercado, em benefício das empresas fraudulentas.

Mas, toda a distorção da concorrência é um entrave ao bom funcionamento do mercado comum, sendo certo que, logo no surgimento do mercado interno e, para obstar a situações de distorção de concorrência, se sentiu a necessidade de coordenação e harmonização das políticas e regimes tributários de cada EM. No mesmo sentido, a Diretiva do IVA, reconhece

*A realização do objectivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação (...) de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações (...) a fim de eliminar (...) os factores que possam falsear as condições de concorrência (...)<sup>73</sup>.*

Posto isto, a distorção da concorrência sentida, aquando da prática do esquema aqui em análise, coloca em causa a realização do próprio mercado interno, uma vez que,

---

<sup>72</sup> QUINTANA, Fuentes (1996) – *Política Fiscal e Integración European. España ante la integración european.*

<sup>73</sup> Cfr. Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

as condições de concorrência entre os sujeitos passivos não são as mesmas, assim se reunindo entraves a uma livre circulação de mercadorias e serviços, alicerce indispensável à realização de um mercado comum. Os beneficiados com esta deturpação da concorrência são os sujeitos passivos fraudulentos quando transacionam os produtos abaixo do seu real preço, em condições de sã concorrência face a concorrentes que não recorrendo a estas práticas, se vêm obrigados a exigir aos seus clientes preços mais elevados, assim, se tornando bem menos competitivos no mercado global. Vejamos um caso concreto: numa operação em Espanha chamada de “Dreams” foi desmantelada uma organização criminosa que emitiu faturas falsas de importação no valor de 250 milhões de euros durante três anos. O esquema fraudulento envolvia uma centena de sociedades, espalhadas pela Europa: Espanha, Portugal, Alemanha, Hungria, Roménia, Bulgária, Bélgica, Estados Unidos e Chipre. Em termos gerais, o esquema consistia na introdução de dispositivos eletrónicos em Espanha, que depois eram vendidos a preços baixos, criando aqui uma concorrência desleal no setor. Por vezes, os produtos eram introduzidos em circuitos de venda fora de Espanha, com devolução de IVA, o qual nunca era pago<sup>74</sup>. Trata-se de um exemplo, claro, da concorrência desleal que este género de esquema provoca nos setores, com benefícios, claros, para as empresas fraudulentas de milhões de euros.

Assim sendo, estamos perante uma consequência que leva a outra consequência, ou seja, a prática da fraude carrossel leva a uma distorção da concorrência, que por sua vez, coloca em causa o mercado comum.

---

<sup>74</sup> DINHEIRO VIVO/LUSA, “Fraude Fiscal: Desmantelada em Espanha organização responsável por fraude fiscal de 60 milhões”, 4/mai/2018. <https://www.dinheirovivo.pt/economia/desmantelada-em-espanha-organizacao-responsavel-por-fraude-fiscal-de-60-milhoes/>, consult. em 7/agost/2018.

## CAPÍTULO III

### O RUMO A UM ESPAÇO ÚNICO DO IVA NA UE E A TEMÁTICA DA FRAUDE CARROSSEL

#### 3.1. AINDA A TEMÁTICA DO COMBATE À FRAUDE

Pressionados pela diminuição das receitas e pelas respetivas opiniões públicas, a Comunidade Europeia e respetivos EM têm procurado desenvolver estratégias e mecanismos capazes de combater eficazmente a fraude e todos os problemas que advém da mesma. Tal situação implicou, como refere MIGUEL SILVA PINTO “(...) a tomada de várias iniciativas, de carater político, legislativo e organizacional<sup>75</sup>”.

As soluções encontradas pelos EM são, por vezes, bastante díspares e, até mesmo, postas em causa quanto à sua legitimidade em face do direito comunitário. O mesmo acontece com diversos autores que, procurando a resolução do tão aclamado problema e mesmo identificando as mesmas necessidades, não logram alcançar posição unânime. Todavia, são unânimes no que diz respeito a ser “(...) necessário o reforço da cooperação e da troca de informações, assim com uma harmonização dos processos, procedimentos e práticas administrativas<sup>76</sup>”, tal como alude *JORGE MIRANDA SARMENTO e TIAGO SANTOS*.

A própria Comissão Europeia tinha plena consciência do que aí vinha, isto é, da fraude galopante e, aludiu, desde cedo, para o facto de ser

*(...) evidente que é necessário modernizar, simplificar, reforçar e aplicar de forma mais uniforme o sistema do IVA, a fim de o actualizar e de o tornar mais motivador para a realização de operações comerciais legais no mercado interno, permitindo simultaneamente evitar um novo aumento da fraude<sup>77</sup>”. E ainda referiu que, “é evidente que o aspecto “modernização e simplificação” é indissociável do aspecto “cooperação administrativa e luta contra a fraude (...)”<sup>78</sup>.*

Assim sendo e, dando um passo relevante nesse sentido, a Comissão Europeia propôs um novo Regulamento, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado<sup>79</sup>. Segundo a própria,

---

<sup>75</sup> SILVA, Miguel Pinto (2008) – “Fraude ao IVA – Um imposto na encruzilhada”, in *Vinte anos de imposto sobre o valor acrescentado em Portugal – Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, pp. 185.

<sup>76</sup> Sarmento, Jorge Miranda e Santos, Tiago – “A fraude carrossel em sede de IVA – conceitos e contexto europeu”, *Revista do Ministério Público*, 133 (janeiro/março de 2013), 167-181, pp. 172.

<sup>77</sup> Cfr. COM (2000), 348 final, pp. 4 e 5.

<sup>78</sup> Cfr. COM (2000), 348 final, pp. 6.

<sup>79</sup> Cfr. Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e Proposta de Diretiva do Parlamento

*a existência de duas bases jurídicas distintas tem uma incidência negativa no recurso à cooperação no domínio do controlo do IVA. Propõe, por conseguinte, um enquadramento jurídico único (...) e reforçado que abra caminho a uma intensificação da cooperação, que hoje em dia é absolutamente necessária para lutar contra a fraude ao IVA<sup>80</sup>.*

Surge então o Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92, de 27 de janeiro. Como refere o próprio Regulamento “A luta contra a fraude ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) exige uma estreita colaboração entre as autoridades administrativas de todos os Estados-Membros encarregadas da execução das disposições aprovadas neste domínio”. Nesse sentido, veio definir as regras e os procedimentos que permitem às Autoridades cooperarem e trocarem informação entre si, tornando obrigatório o envio de informação sempre que houver risco de fraude, cfr. o art. 17.º, do referido diploma legal. As disposições aqui em causa foram, posteriormente, desenvolvidas pelo Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão, de 29 de outubro, com as normas de execução de certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

O primeiro passo para uma cooperação administrativa uniforme, eficaz e eficiente entre os EM estava dado. Contudo, os instrumentos referidos tem sido alvo de alterações e aperfeiçoamentos, que os Estados e a Comissão consideram necessários para que a cooperação seja o mais infalível possível. E apesar de ser considerado “um instrumento importante na luta contra a fraude no IVA<sup>81</sup>”, sozinho não resulta suficiente e, por isso, ao longo dos anos muitas outras medidas têm estado em cima da mesa.

Por outro lado, e ainda no âmbito da cooperação, com o intuito de modernizar, simplificar, reforçar e uniformizar o sistema de IVA têm sido tomadas várias medidas, uma das quais, digna de absoluto realce é o mini regime de Balcão Único (MOSS<sup>82</sup>), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2015. Trata-se de uma opção que determinados operadores<sup>83</sup> terão ao seu dispor e que permite,

---

Europeu e do Conselho, que altera a Directiva 77/799/CEE do Conselho relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e indirectos, 18 de junho de 2001, COM (2001), 294 afinal.

<sup>80</sup> Cfr. COM (2001), 294 afinal, pp. 4.

<sup>81</sup> Cfr. COM (2004), 260 final, pp. 7.

<sup>82</sup> *Mini One Stop Shop*.

<sup>83</sup> Prestadores de serviços eletrónicos, de telecomunicações, radiodifusão ou televisão e consumidores (não sujeitos passivos) localizados em EM da UE, desde que esses prestadores de serviços não estejam estabelecidos no Estado membro de consumo, nem aí possuam um estabelecimento estável.

*que um fornecedor, em vez de se registar para efeitos de IVA em todos os Estados-Membros nos quais tem um cliente, possa registar-se, declarar e pagar o IVA devido pelo fornecimento de telecomunicações, de radiodifusão e serviços eletrónicos noutros Estados-Membros através de um único portal da internet num único Estado-Membro – o Estado-Membro de identificação<sup>84</sup>.*

Na prática, é um regime simplificado de cumprimento, aplicado a empresas que prestam serviços de telecomunicações, radiodifusão, televisão ou serviços por via eletrónica a clientes-consumidores finais que residam noutros países, sendo certo que a localização do serviço prestado ocorre no Estado do adquirente. Optando pelo MOSS, os operadores deixam de ficar obrigados a registarem-se, a entregarem as respetivas declarações periódicas de IVA e a procederem ao pagamento do imposto diretamente em cada um dos EM onde efetuam tais prestações de serviços. Depreende-se assim, o efeito na cooperação administrativa, no controlo dos contribuintes, devido aos registos que são efetuados ocorrendo, *ipso facto*, uma possível diminuição na fraude neste setor.

Esta experiência contribui, indubitavelmente, para o desenvolvimento de uma nova proposta, que é a que se encontra, nesta data, em cima da mesa: um espaço único do IVA na UE. As quatro palavras supramencionadas - modernizar, simplificar, reforçar e aplicar de forma uniforme o sistema do IVA – encaixam, a nosso ver, perfeitamente na nova proposta. Será este o fim da fraude mais complexa, devastadora e inconveniente que tem vindo a galopar no IVA? Será no século XXI, que enfrentaremos a questão juntos e que pararemos o tão famoso carrossel? Façamos nossas as palavras de JAMES BALDWIN “O confronto nem sempre traz uma solução para o problema, mas, enquanto você não enfrenta o problema não há solução.”

### 3.2. O FIM À VISTA?

“Chegou o momento de agir. Está na hora de criar um verdadeiro espaço único do IVA na UE para o mercado único<sup>85</sup>”, são estas as palavras da Comissão que nos dão argumento para o fim à vista que se aproxima.

Muitos anos passaram, muitas medidas e muitas reformulações foram sendo feitas, sem que, contudo, o sistema atual do IVA tenha conseguido acompanhar eficiente e eficazmente os desafios da economia móvel, digital e mundial. Após vinte e

---

<sup>84</sup> Cfr. Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor Acrescentado, 12 de fevereiro de 2014, COM (2014), 71 afinal, pp. 16.

<sup>85</sup> Cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir, 7 de abril de 2016, COM (2016), 148 final, pp. 4.

três anos a contemplar receitas a escapar e os encargos administrativos a aumentar para os operadores do mercado interno, a Comissão, em 2016, decidiu apresentar um plano de ação para criar o regime definitivo para um espaço único do IVA na UE. A criação desse regime é um marco essencial para um mercado único mais aprofundado e mais equitativo, vocacionado para o emprego, para o crescimento, para o investimento e para a competitividade e adaptado a uma economia cada vez mais digitalizada. Numa palavra, um espaço adequado ao século XXI e a todas as exigências que advêm do mesmo.

A conseguir implementar-se o referido sistema definitivo, proposto em 2017, alcançar-se-ia uma solução mais simples, mais justa, mais eficiente, mais resistente à fraude e mais favorável às empresas<sup>86</sup>, tal como nota VALDIS DOMBROVSKIS<sup>87</sup> “Lançamos hoje um diálogo com o Parlamento Europeu e os Estados Membros para a criação de um sistema de IVA mais simples e mais resistente à fraude<sup>88</sup>”. Com o novo sistema, os agentes económicos poderiam colher todos os frutos do mercado único e enfrentar a concorrência nos mercados mundiais, uma vez que,

*as empresas que participam no comércio internacional têm atualmente de suportar custos de conformidade 11% superiores aos das empresas que operam apenas a nível nacional. Espera-se que a simplificação e a modernização do IVA permita reduzir estes custos em cerca de mil milhões de euros<sup>89</sup>.*

Todavia, a tarefa não se adivinhava (nem adivinha) fácil. A complexidade do sistema em questão revela, por si só, uma reforma deveras difícil. Por outro lado, a necessária unanimidade entre todos os EM, sempre representa um sério desafio. Não obstante, a proposta e todas as medidas envolventes foram criadas e têm vindo a ser desenvolvidas nos últimos dois anos, tendo em vista o funcionamento em pleno do IVA sem fronteiras em 2022.

---

<sup>86</sup> O Parlamento Europeu congratulou a intenção da Comissão de propor, até 2017, um regime definitivo de IVA com as características descritas. Cfr. Resolução do Parlamento Europeu, de 24 de novembro de 2016, sobre a passagem para um regime definitivo do IVA e luta contra a fraude ao IVA (2016/2033(INI)), pp. C224-/109. Para além do referido, a criação deste sistema é uma das prioridades fiscais estabelecidas pela Comissão para 2017, de acordo com 2017 European Semester: Annual Growth Survey, [https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey_en).

<sup>87</sup> Vice-Presidente e responsável pelo Euro e o Diálogo Social.

<sup>88</sup> Cfr. Plano de ação em matéria de IVA: Comissão apresenta medidas destinadas a modernizar o IVA na UE, Comissão Europeia – Comunicado de Imprensa, 7 de abril de 2016.

<sup>89</sup> Cfr. Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, Comissão Europeia – Comunicado de Imprensa, 4 de outubro de 2017.

### *3.2.1. Uma “Aclamada” Proposta e o caminho para a concretização das suas soluções.*

Para a Comissão, o plano de ação apresentado em 2016 tem um só objetivo: dar início ao espaço único de IVA na UE. Contudo, ficou desde logo claro que era necessário continuar a desenvolver aperfeiçoamentos ao sistema atual, de forma a melhorá-lo, enquanto o novo sistema não entra em vigor.

Com efeito, a implementação do sistema único de IVA deve ser gradual, “a fim de garantir uma transição harmoniosa para as empresas e permitir a todos os Estados-Membros uma maior cooperação e aperfeiçoamento das capacidades administrativas<sup>90</sup>”. Assim sendo, a modernização do sistema de IVA será alcançada através de uma série de etapas temporalmente sucessíveis.

Deste modo, cumpre agora esclarecer, que a proposta de regime único do IVA se encontra dividida em duas etapas, como de seguida se passará a explicar.

#### *3.2.1.1. Primeira Etapa Legislativa*

A primeira etapa legislativa compreende duas subetapas: o pacote de outubro de 2017 e o pacote relativo às disposições técnicas pormenorizadas. Vejamos.

A primeira subetapa, o pacote de outubro de 2017, que abrange três atos legislativos. O primeiro ato legislativo é uma proposta de diretiva que altera a Diretiva IVA introduzindo a noção de sujeito passivo certificado, três «soluções rápidas» solicitadas pelo Conselho<sup>91</sup> e os fundamentos jurídicos do regime definitivo do IVA que, por sua vez, incluem a introdução do princípio da tributação no EM de destino, a responsabilidade do fornecedor como regra geral e a introdução do balcão único. O segundo ato diz respeito a uma proposta que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março, para introduzir uma quarta «solução rápida»<sup>92</sup> e, por fim, o terceiro e último ato legislativo é uma proposta que altera o

---

<sup>90</sup> Cfr. COM (2016), 148 final, pp. 11.

<sup>91</sup> A primeira solução é a “simplificação e harmonização das regras relativas ao regime de consignação”, por seu turno a segunda é “reconhecimento do número de identificação IVA do adquirente como condição material para isentar de IVA uma entrega intracomunitária de bens” e, a terceira e última solução é “simplificação das regras, a fim de garantir a segurança jurídica em relação às operações em cadeia”, cfr. Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu, 4 de outubro de 2017, COM (2017), 566 final, pp. 9.

<sup>92</sup> Consiste numa proposta que tem como objetivo harmonizar e simplificar as regras relativas à prova do transporte intracomunitário de bens com vista a isentar de IVA uma entrega intracomunitária de bens. A simplificação em questão, só poderá ser concedida nos casos em que estejam envolvidos um sujeito passivo certificado, cfr. COM (2017), 566 final, pp. 9, bem como a Proposta de Regulamento de

Regulamento IVA em matéria de cooperação administrativa, sendo que tal proposta é necessária para incluir o estatuto do sujeito passivo certificado no sistema VIES.

Quanto a este pacote, importa atender a certos pontos que, a nosso ver, constituem a componente básica do regime definitivo do IVA.

Em primeiro lugar, a introdução do sujeito passivo certificado<sup>93</sup>, que permite autenticar uma determinada empresa como um contribuinte fiável. Este é, de facto, um dos elementos fundamentais da primeira etapa, desde logo porque possibilitará a aplicação progressiva do regime definitivo. Nesta primeira fase, sempre que o adquirente for um sujeito passivo certificado<sup>94</sup>, será permitido o recurso ao mecanismo de autoliquidação<sup>95</sup>. Salientamos ainda que, nem todos sujeitos serão elegíveis para esta categoria, encontrando-se excluídos os sujeitos não passivos, as PME isentas, entre outros.

De seguida, mas não menos importante, o regime definitivo de IVA será baseado no princípio da tributação no EM de destino<sup>96</sup> da entrega de bens e da prestação de serviços. Neste caso, a obrigação relativa à liquidação do imposto caberá ao fornecedor, exceto nos casos em que o adquirente seja um sujeito passivo certificado, uma vez que será este a ter de cumprir a aludida obrigação. Tal como se encontra referido no art. 402.º

*O regime de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros previsto na presente diretiva é transitório e é substituído por um regime definitivo baseado no princípio da tributação, no Estado-Membro de destino, das entregas de bens e das prestações de serviços, na obrigação de liquidação do IVA do fornecedor ou do adquirente, se for um sujeito passivo certificado, e num sistema de registo único para a declaração, o pagamento e a dedução do imposto<sup>97</sup>.*

A segunda subetapa tem que ver com as disposições técnicas pormenorizadas necessárias ao funcionamento do regime definitivo do IVA, bem como as medidas de

---

Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias, 4 de outubro de 2017, COM (2017), 568 final.

<sup>93</sup> Importa atender à Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita aos sujeitos passivos certificado, 4 de outubro de 2017, COM (2017), 567 final, que estipula as informações que os EM devem armazenar quanto aos sujeitos em causa.

<sup>94</sup> Cfr. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, 4 de outubro de 2017, COM (2017), 569 final.

<sup>95</sup> Obrigação de liquidação do IVA sobre o adquirente e não sobre o fornecedor, sendo que na prática dá origem a uma situação semelhante à que existe no atual regime transitório.

<sup>96</sup> O Parlamento Europeu e o Comité Económico e Social Europeu manifestaram-se favoráveis. Cfr. COM (2017), 569 final.

<sup>97</sup> Cfr. COM (2017), 569 final.

execução pertinentes. A proposta estava prevista para 2018 e foi promovida<sup>98</sup>, determinando que o fornecedor é o devedor do IVA, de acordo com a alteração ao art. 402.º “(...) obrigação de liquidação do IVA do fornecedor (...)”.

### 3.2.1.2. Segunda Etapa Legislativa

A fase que agora se analisa será proposta pela Comissão depois de concluído o controlo adequado da aplicação da primeira etapa legislativa, que será avaliada cinco anos após a sua entrada em vigor. Esta segunda fase consiste no alargamento do novo sistema a todas as entregas de bens e prestações de serviços transfronteiros, de modo a que sejam tratadas uniformemente. Só após esta segunda fase legislativa é que o regime definitivo será plenamente aplicado.

Após, a explicação de como o sistema único de IVA será posto em prática, importa refletir, agora, sobre a essência do mesmo.

No fim de contas, aquilo que se pretende com o novo sistema é eliminar a isenção que existe nas operações transfronteiriças e, passar a ser a empresa vendedora (o fornecedor) a cobrar o IVA, de acordo com o imposto em vigor no país de destino dos bens ou serviços. Deste modo, a ideia é taxar as vendas de bens a partir de um país da União para outro, nas mesmas condições se os bens fossem vendidos dentro de um só EM. Posteriormente, o país de origem transfere para o Estado do país de destino a coleta correspondente. A mecânica de transferência acontecerá através de um registo único de declaração, pagamento e dedução de imposto, ou seja, poderemos estar perante um “*Big One Stop Shop*” (BOSS), em contraposição ao MOSS que se encontra direcionado, apenas, para empresas e serviços de uma determinada área.

Indubitavelmente, o grande objetivo do exposto é colocar um travão à fraude, já que as mercadorias não vão passar fronteiras sem estarem tributadas, bem pelo contrário, andarão tributadas antemão pelo país de origem.

Por fim, importa referir que está previsto que o sistema único e definitivo de IVA na UE seja instituído em 2022, com a entrada em vigor da primeira etapa legislativa, tal como refere PIERRE MOSCOVICI “Até 2022, os Estados-Membros deverão considerar as transações transfronteiras sujeitas a IVA como operações

---

<sup>98</sup> Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, 25 de maio de 2018, COM (2018), 329 final.

nacionais no nosso mercado interno<sup>99</sup>”, e tal como consta do art. 2.º, da proposta do Conselho de 2018 “Os Estados-Membros devem adotar e publicar, até 30 de junho de 2022, (...). Os Estados-Membros devem aplicar as referidas disposições a partir de 1 de julho de 2022”.

Sem dúvida que é imprescindível superar os obstáculos profundamente enraizados que têm bloqueado o progresso no passado e, desse modo, progredir.

### 3.2.2. *Vantagens esperadas*

Depreende-se pelo exposto que, importantes benefícios são expectáveis com a efetivação do sistema único do IVA. Contudo, interessa salientar a primordial vantagem que o novo regime acarretará para a União e os EM: a diminuição em bruto da fraude carrossel.

Segundo a Comissão,

*Anualmente, os Estados-Membros perdem mais de 150 mil milhões de EUR de receitas de IVA, (...). Deste montante, calcula-se que cerca de 50 mil milhões de EUR, isto é, 100 EUR por cidadão europeu por ano, são desviados devido à fraude transfronteiras em matéria de IVA. (...)*<sup>100</sup>.

A proposta e a concretização do sistema único do IVA “(...) deverá reduzir a fraude transfronteiras em matéria de IVA em cerca de 80%”, de acordo com PIERRE MOSCOVICI<sup>101</sup>, ou seja, deverá reduzir a fraude em cerca de 40 mil milhões de euros por ano. Este é aliás, um dos objetivos do novo regime, como refere WERNER LANGEN “(...) combater a fraude de IVA, que ocorre a uma dimensão substancial<sup>102</sup>”.

Quarenta mil milhões de euros é um número bastante considerável e, observando individualmente alguns EM, as reduções sentidas serão deveras importantes para as receitas fiscais dos mesmos: em França a redução da fraude seria de 10 mil milhões de euros, enquanto que na Itália seria de 7 mil milhões de euros e, por sua vez, no Reino Unido seria de 4 mil milhões de euros. Por sua vez, a Roménia teria um aumento de cerca de 17% das atuais receitas do IVA, ao mesmo tempo que a Grécia teria um aumento de 12%.

---

<sup>99</sup> Cfr. Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, Comissão Europeia – Comunicado de Imprensa, 4 de outubro de 2017.

<sup>100</sup> Cfr. Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, Comissão Europeia – Comunicado de Imprensa, 4 de outubro de 2017.

<sup>101</sup> Comissário responsável pelos Assuntos Económicos e Financeiros, Fiscalidade e União Aduaneira.

<sup>102</sup> EUROPEAN, Parliament, “O Parlamento Europeu e a luta contra a fraude ao IVA”, 23/nov/2016. <http://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20161118STO51776/o-parlamento-europeu-e-a-luta-contra-a-fraude-ao-iva>, consult. em 28/agost/2018.

Mas, o que é que tudo isto significa em termos práticos?

Ora, o IVA constitui uma fonte de receita importante e cada vez mais significativa, “(...) quase um bilião de euros em 2015, o que corresponde a 7% do PIB da UE<sup>103</sup>”, sendo por isso, um recurso deverás essencial, não só para União, mas para todos os EM. Assim, a diminuição da fraude significa um aumento da receita fiscal, ou seja, a recuperação de dinheiro no cofre da União e dos Estados, mais concretamente, 40 mil milhões de euros por ano, como supramencionado. Com este aumento de receita, o crescimento será favorável. Os Estados poderão investir em escolas, estradas, em cuidados de saúde, entre outras áreas que considerem necessárias para o crescimento do país.

Portanto, o fim parece avistar-se e o desfecho poderá ser o tão desejado entrave ou até mesmo, o fim da fraude.

### 3.2.3. Da Exequibilidade do Sistema Único de IVA na UE. Considerações.

Mas passar da teoria à prática vai um grande passo e, por vezes, esse passo não se concretiza da forma planeada e sai contrário ao esperado. Será que o sistema único de IVA tem viabilidade? Será possível concretizá-lo? São, sem dúvida, as duas perguntas que prevalecem e que inquietam todos os envolvidos.

Primeiramente, a necessidade deste sistema único e sólido de IVA é urgente e indispensável, tal como refere PIERRE MOSCOVICI,

*Vinte e cinco anos após a criação do mercado único, as empresas e os consumidores continuam a deparar-se com 28 regimes de IVA diferentes nas suas operações transfronteiras. Os criminosos e, potencialmente, os terroristas têm vindo a aproveitar estas lacunas desde há demasiado tempo (...)<sup>104</sup>.*

Apesar dos vinte e três anos que separam o início da disseminação da fraude e o plano de ação sobre o IVA, a posição agora adotada, estava na altura de ser tomada.

Todavia, a questão que levantamos é: se foram precisos vinte e três anos para começarem a dar os primeiros passos no sentido de um sistema único e sólido, será possível que em seis anos se atinja um sustentável ponto de maturidade? Não será 2022 uma data um pouco irrealista? A nosso ver, a proposta tem de ser pensada, analisada e planeada ao pormenor, uma vez que, se o plano não correr como previsto, o sistema do

---

<sup>103</sup> Cfr. Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, Comissão Europeia – Comunicado de Imprensa, 4 de outubro de 2017.

<sup>104</sup> Cfr. Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, Comissão Europeia – Comunicado de Imprensa, 4 de outubro de 2017.

IVA pode ficar numa posição mais frágil e mais suscetível à prática/continuação da fraude. Com efeito, seis anos pode ser pouco tempo para passar de um sistema transitório para um sistema definitivo, desde logo atendendo ao facto de estarmos perante inúmeros EM. Por isso, cada passo que se tenciona dar para implementar o sistema tem de ser pensando como todo. Sem esquecer que, tem de existir um acordo unânime entre todos os EM e, como alude FILIPE DUARTE NEVES “(...) será necessário um acordo unânime entre os EM para que as alterações propostas possam entrar em vigor, o que, naturalmente, deixa, desde já antever evidentes dificuldades de concretização das mesmas<sup>105</sup>”.

E aqui reside, a nosso ver, a maior dificuldade. Deste modo, 2022 pode ser uma data pouco provável para a concretização em pleno do sistema, sendo que será melhor ponderar e agir quando o mesmo for exequível e, assim conseguir, o tão desejado, sistema único, sólido e definitivo de IVA.

No seguimento desta ideia, importa ainda salientar que as Administrações Fiscais são um iceberg que pode congestionar o sistema. Para que este consiga ser justo, simples e eficiente é necessária uma reforma não só estrutural, mas também funcional das Administrações. Tal como os Estados que têm de estar em total sintonia, o mesmo acontece no caso das Administrações. São as Administrações que controlam e certificam os sujeitos passivos, as respetivas liquidações e possível fraude ao imposto, pelo que também elas têm de trabalharem de forma eficiente e num espírito de interajuda. Durante anos, diretivas e regulamentos têm sido implementados no que diz respeito à cooperação administrativa, contudo ainda não encontraram a solução deste problema, o que se pode constatar pela dimensão das perdas de receita fiscal. Caso não a encontrem poderemos ter o mesmo problema: a fraude carrossel, com o mesmo método ou com um método mais avançado.

Por fim, convém frisar que, acima de tudo, o interesse continua a ser a defesa do cidadão, sendo os interesses deste que devem ser assegurados, tal como refere FILIPE DUARTE NEVES,

*Para além de todas as estatísticas, planos de ação e estratégias, é fundamental não perder de vista o que está em causa é sempre a defesa do cidadão, na sua dimensão de contribuinte fiscal, sendo a finalidade última de qualquer política*

---

<sup>105</sup> NEVES, Filipe Duarte (2018) – *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias: Anotado e Comentado. Algumas Notas sobre a Fraude ao IVA: o caso das operações simuladas e da fraude carrossel*. 1.ª ed., Quid Juris, pp.275.

*fiscal assegurar a satisfação dos seus direitos e interesses, bem como o cumprimento das suas obrigações*<sup>106</sup>.

---

<sup>106</sup> NEVES, Filipe Duarte (2018) – *Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias: Anotado e Comentado. Algumas Notas sobre a Fraude ao IVA: o caso das operações simuladas e da fraude carrossel*. 1.ª ed., Quid Juris, pp.300.

## CAPÍTULO IV

### CONCLUSÕES

Seria uma fantasia pensar que existe um sistema fiscal perfeito. As leis, os impostos, os sistemas de controlo nunca são perfeitos e acontece que os contribuintes também não o são.

Atualmente, a fraude carrossel é o calcanhar de Aquiles do IVA, ou seja, a lacuna no sistema que permite que certos contribuintes retirem vantagens do mesmo. *Conduit Company*, *Missing Trader*, *Broker* e *Buffer* são os protagonistas desta história, que contornam a lei e que beneficiam do sistema transitório em vigor desde 1993, ou seja, aquando de uma transmissão intracomunitária usufruem de uma isenção no país de origem, sendo tributados no país de destino dos bens. Posteriormente, o *Missing Trader* não entrega o imposto liquidado ao Estado, desaparecendo. O carrossel começa de novo, aquando da entrega do bem pelo *Broker* ao *Conduit Company*. Importa não esquecer, que nem todos os envolvidos têm conhecimento da fraude, havendo mesmo quem esteja inocente.

Não só devido ao sistema supramencionado, mas também devido à ineficácia da cooperação administrativa entre os EM, os agentes económicos envolvidos no esquema têm auferido vantagens bastantes significativas, o que levou a um aumento considerável da fraude nos últimos vinte anos. Milhares e milhares de euros não entram nos cofres dos EM e da UE, mas antes nos bolsos desses agentes, constituindo, assim, perdas fiscais deveras importantes no seio de cada estado que poderiam ser investidas em áreas mais fragilizadas, como a saúde e a educação. Depreende-se que as distorções causadas pela fraude afetam o equilíbrio global do sistema, que deve ser equitativo e transparente e, deste modo, garantir o bom funcionamento da UE. A União tal como fora pensada poderá estar em risco.

E como tal, esforços têm sido feitos para travar o avanço da fraude em questão ou até mesmo, para tentar colocar um ponto final na mesma. Muitas medidas têm sido pensadas, analisadas e, até mesmo, postas em prática, contudo não têm sido suficientes para travar o carrossel em andamento. Em pleno século XXI, um grito de revolta levantou-se e é preciso parar, pensar e agir. O sistema único e definitivo do IVA na UE está a ser meticulosamente estudado e preparado para entrar em vigor até 2022. Sem dúvida que um dos objetivos primordiais é travar, não só o avanço da fraude, mas como

todas as consequências que derivam da mesma. Todavia, uma ideia tem de estar sempre presente: a natureza do imposto não pode estar em causa. Mas qualquer alteração na estrutura do mesmo tem de ser muito bem ponderada, visto que a fraude se vai adaptando ao meio, consoante as alterações legislativas ou administrativas que vão sendo impostas.

Posto isto, importa deixar bem assente: o sistema único e definitivo do IVA ainda vai dar muito que falar. Até 2022, o mesmo vai ser esmiuçado pelos entendidos, criticado e, esperamos nós até melhorado, de forma a que seja o melhor para a UE, para os EM e para todos os contribuintes e cidadãos. Muitos pontos ainda faltam concretizar e passar para o papel, mas espera-se que o século XXI seja o ano da União em matéria de eficiência e eficácia na mecânica e funcionamento do imposto no Mercado interno, com diminuição do tão propalado tax gap em geral e no que deriva da fraude carrossel em particular. A bem das finanças da UE, das receitas dos EM, de uma sã concorrência entre contribuintes atuando interna e intracomunitariamente e daquilo que sempre se apontou como a maior virtualidade do IVA: a neutralidade económica.

## BIBLIOGRAFIA

### MONOGRAFIAS, REVISTAS CIENTÍFICAS E DISSERTAÇÕES

**ADAMS**, Charles, «For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization», Madison Books, 1993.

**ALEXANDRE**, Mário Alberto, «A evolução do sistema comum do IVA, o mecanismo do “balcão único” ou “one-stop shop”», Vinte Anos de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto, Almedina, 2008.

**BASTO**, José Xavier de, «A prova da expedição e o direito à isenção das transações intracomunitárias», Boletim de Ciências Económicas LVII/I, 2014.

**EUROPEAN**, Commission

— «CASE & Institute for Advanced Studies: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States», 2017.

**CUNHA**, Luís Pedro, **QUELHAS**, José Manuel e **ALMEIDA**, Teresa, «Boletim de Ciências Económicas – Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes», Volume LVII, Tomo 1, Coimbra, 2014.

**FISCAL**, Observatorio Del Delito, «Convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaria de estado de justicia en matéria de prevención y lucha contra ek fraude fiscal», Diciembre 2006.

**NABAIS**, Casalta

— «Direito Fiscal», Almedina, Coimbra, 2012.

— «O Dever Fundamental de Pagar Impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo», Almedina, 1998.

**NEVES**, Filipe Duarte, «Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias: Anotado e Comentado. Algumas Notas sobre a Fraude ao IVA: o caso das operações simuladas e da fraude carrossel», Quid Juris, 2018.

**NEVES**, Duarte Filipe, «Código do IVA e Legislação Complementar – Anotado e Comentado», Vida Económica, Porto, 2012.

**PALMA, Clotilde Celorico**

- «Estudos de IVA II», Almedina, 2012.
- «Estudos de IVA III», Almedina, 2016.
- «Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado», Almedina, 2014.
- «IVA – A nova Diretiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transações intracomunitárias», *Revista TOC*, n.º 107, 2009.

**SANCHES, Saldanha**, «Manual de Direito Fiscal», Coimbra Editora, 2007.

**SANTOS, António Carlos dos**

- «Sobre a Fraude Carrossel em IVA: nem tudo o que luz é oiro», Almedina, 2008.
- «O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e a fraude carrossel em IVA», *Revista TOC*, n.º 71, fevereiro de 2006.

**SANTOS, Tiago André Tavares dos**, «Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA – metodologia e impacto em Portugal e na UE», *Tese de mestrado em Ciências Empresariais*, Lisboa, 2011.

**SARMENTO, Joaquim Miranda e MARQUES, Paulo**, «IVA – Problemas Atuais», Coimbra Editora, 2014.

**SARMENTO, Joaquim Miranda e SANTOS, Tiago**, «A fraude carrossel em sede de IVA – conceitos e contexto europeu», *Revista do Ministério Público*, n.º 133, janeiro/março de 2013.

**SILVA, Miguel Pinto**, «Fraude ao IVA – Um imposto na encruzilhada», Almedina, 2008.

**SWINKELS, Joep**, «Carrousel Fraud in the European Union», 2008.

**VASQUES, Sérgio**,

- «Cadernos de IVA 2013: O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo», Almedina, 2013.
- «Manual de Direito Fiscal», Almedina, 2017.
- «O imposto sobre o valor acrescentado», Coimbra Editora, 2015.

## **DOCUMENTOS OFICIAIS**

«Comunicação Global», de 21 de agosto de 1967, conhecida por Proposta Cockfield ou Pacote Cockfield.

### **EUROPEAN, Commission**

- «Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu da Estratégia para melhorar o funcionamento do Sistema do Iva no Mercado Interno», 7 de junho de 2000, COM (2000), 348 final.
- «Relatório da Comissão para o Conselho e o Parlamento Europeu, sobre a melhoria da cooperação administrativa no combate à fraude de IVA», 16 de abril de 2004, COM (2004), 260 final.
- «Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre a necessidade de desenvolver uma estratégia coordenada tendo em vista melhorar a luta contra a fraude fiscal», 31 de maio de 2006, COM (2006), 254 final.
- «Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu sobre o futuro do IVA – para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único», de 6 de dezembro de 2011, COM (2011), 851 final.
- «Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento (UE) n.º 904/2010 do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor Acrescentado», 12 de fevereiro de 2014, COM (2014), 71 a final.
- «Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu relativa a um plano de ação sobre o IVA, Rumo a um espaço único do IVA na UE – Chegou o momento de decidir», 7 de abril de 2016, COM (2016), 148 final.
- «Plano de ação em matéria de IVA: Comissão apresenta medidas destinadas a modernizar o IVA na UE, Comissão Europeia», Comunicado de Imprensa, 7 de abril de 2016.

- «Desvio do IVA: países da UE perderam 152 mil milhões de euros em 2015, o que revela urgente necessidade de reforma do IVA Bruxelas», Comunicado de Imprensa, 28 de setembro de 2017.
- «Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho e ao Comité Económico e Social Europeu», 4 de outubro de 2017, COM (2017), 566 final.
- «Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE, Comissão Europeia», Comunicado de Imprensa, 4 de outubro de 2017.

#### **COUNCIL, European**

- «Proposta de Regulamento do Conselho que altera o Regulamento (UE) n.º 904/2010 no que respeita aos sujeitos passivos certificado», 4 de outubro de 2017, COM (2017), 567 final.
- «Proposta de Regulamento de Execução do Conselho que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que respeita a certas isenções relacionadas com as operações intracomunitárias», 4 de outubro de 2017, COM (2017), 568 final.
- «Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito à harmonização e simplificação de determinadas regras no sistema do imposto sobre o valor acrescentado e que estabelece o regime definitivo de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», 4 de outubro de 2017, COM (2017), 569 final.
- «Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE no respeitante à introdução de medidas técnicas pormenorizadas relativas ao funcionamento do regime definitivo do IVA para a tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros», 25 de maio de 2018, COM (2018), 329 final.

#### **EUROPEAN, Parliament and European Council**

- «Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho, que altera a Directiva 77/799/CEE do Conselho relativa à assistência mútua das autoridades

competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e indirectos», 18 de junho de 2001, COM (2001), 294 afinal.

EUROPEAN, Parliament, «Resolução do Parlamento Europeu, de 24 de novembro de 2016, sobre a passagem para um regime definitivo do IVA e luta contra a fraude ao IVA» (2016/2033(INI)).

#### **MATERIAIS EM SUPORTE ELETRÓNICO**

EUROPEAN, Parliament, «O Parlamento Europeu e a luta contra a fraude ao IVA», <http://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20161118STO51776/o-parlamento-europeu-e-a-luta-contr-a-fraude-ao-iva>.

EUROPEAN, Commission

— «European Semester: Annual Growth Survey», [https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey\\_en](https://ec.europa.eu/info/publications/2017-european-semester-annual-growth-survey_en).

— «Versão Compilada do Tratado que institui a Comunidade Europeia», [https://infoeuropa.eu/ocid.pt/files/web/documentos/ue/2002/2002\\_tratadoCE\\_compil.pdf](https://infoeuropa.eu/ocid.pt/files/web/documentos/ue/2002/2002_tratadoCE_compil.pdf).

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> Fraude Carrossel   Fonte: Swinkels (2008).....	18
<b>Figura 2</b> Perda Fiscal 2015 – 2014   Fonte: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report .....	32