

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO



RICARDO PARANHOS DE SANTANA

**A FRAUDE NO IVA E O REGIME DEFINITIVO SOB A
PERSPECTIVA PORTUGUESA**

LISBOA
2020

UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO

RICARDO PARANHOS DE SANTANA

**A FRAUDE NO IVA E O REGIME DEFINITIVO SOB A
PERSPECTIVA PORTUGUESA**

Dissertação de mestrado em Direito e Ciência Jurídica apresentada à Universidade de Lisboa - Faculdade de Direito como parte das exigências de avaliação da fase conclusiva do mestrado com especialização em Direito e Ciência Jurídico-Económicas, Especialidade de Direito Fiscal.

Orientadora: Professora Doutora Ana Paula
Dourado
Coorientadora: Professora Doutora Rita De La
Feria

LISBOA
2020

AGRADECIMENTOS

A gratidão é eterna diante da efemeridade da vida. Sendo a gratidão um reconhecimento da constituição de valor nas nossas experiências de vida, é importante aqui externar minha profunda gratidão às pessoas que de algum modo contribuíram para a concepção deste trabalho.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus e à minha família pela oportunidade de realizar o Mestrado na área do Direito Fiscal, com o qual tanto me identifico e poder realizar o meu trabalho com rigor, perseverança e, sobretudo, de forma serena e tranquila.

Reconheço, igualmente, e com eterna gratidão, a presença sempre atenta da minha esposa Carla Crespo, pelas dicas na utilização da linguagem e dos preceitos académicos e por me ter incentivado a realizar o Mestrado e encorajado nos momentos mais difíceis, para que pudesse prosseguir com perseverança o meu caminho. As suas palavras de incentivo e abordagens assertivas nos momentos difíceis foram fulcrais, assim como todos os momentos de amor e carinho nos pequenos gestos até ao maior presente da minha vida, que foi nascimento do nosso filho David neste período. Também agradeço ao próprio David, por ser a minha grande conquista e realização.

Fico eternamente agradecido à minha Orientadora, Professora Doutora Ana Paula Dourado, por solidificar a minha experiência na pesquisa científica em Direito Fiscal com o rigor e os métodos necessários, desde o início da minha caminhada no ciclo académico do Mestrado.

Também expresso a minha eterna gratidão à minha Coorientadora, Professora Doutora Rita De La Feria, por me ter auxiliado desde a escolha do tema até à conclusão do trabalho, com valiosos *feedbacks* em termos de investigação, abordagens metodológicas e escrita científica.

Por fim, expresso a minha gratidão pela paciência e o grande auxílio prestado pela amiga Rosa Vieira, apoiando nas revisões de texto e adaptando o trabalho ao português de Portugal.

RESUMO

A fraude fiscal é um tema cada vez mais relevante no contexto contemporâneo da União Europeia, especialmente por causa da modalidade fraude do operador fictício. Para combater a fraude no IVA, a Comissão Europeia lançou o Plano de Ação COM 148 (2016). O principal objetivo do presente trabalho foi verificar se a implantação do regime definitivo do IVA será medida eficiente para o combate à fraude e se esta medida resultará em melhorias para o Estado Português e para seus sujeitos passivos. A originalidade deste trabalho verifica-se na abordagem do novo regime definitivo como medida de prevenção à fraude fiscal no contexto de Portugal, transcendendo o Direito Fiscal e recorrendo às Ciências Comportamentais e Económicas. O método de investigação utilizado foi a análise qualitativa, documental, exploratória, através da pesquisa bibliográfica, jurisprudências e *mass media* mais recentes. Sob a ótica de Portugal, o regime de tributação no destino proposto pode trazer mais complexidade ao sistema IVA e também poderá causar variações na balança comercial. A proposta pode trazer riscos às micro, pequenas e médias empresas, especialmente quanto à facilidade de acesso ao estatuto do sujeito passivo certificado, aos custos de conformidades, à desvantagem competitiva, à complexidade e à possível intensificação do “efeito de limiar”. Assim, o principal contributo científico desta investigação foi demonstrar que a implantação do regime definitivo provavelmente não cumprirá o seu papel de forma eficiente no combate à fraude, pois tornará o sistema IVA mais complexo e alterará apenas o tipo de fraude a ser executada pelos sujeitos passivos de má-fé. É improvável também que o regime definitivo resulte em melhorias significativas para o Estado Português e para os seus sujeitos passivos.

Palavras-chave: IVA. Regime definitivo. Fraude. Portugal. Transações intra-União.

ABSTRACT

Tax fraud is an increasingly relevant topic in the European Union current context, especially due to the missing trade fraud. In order to fight the IVA fraud, the European Commission launched the COM 148 (2016). The main goal of the present work is to verify if the adoption of the Definitive VAT System will be an efficient measure for fighting the fraud and whether this measure will bring advantages to the Portuguese State and its taxpayers. The novelty of the present work is in the examination of the new definitive VAT System as a prevention measure against fraud in the Portuguese context. This examination is grounded in Tax Law and also on contributions from Behavioral Sciences and Economy. The research method was a qualitative, documental, and exploratory analysis via bibliographic references, jurisprudences and recent *mass media*. In the particular case of Portugal, the principle of taxation in the country of destination of the goods can bring more complexity to the IVA system and cause more variation in the trade lever. This proposal can increase risk for the small and medium-sized enterprises, especially in terms of access to the Certified Taxable Person status, of compliance costs, competitive disadvantage, complexity, and possible intensification of the threshold effect. Thus, the main scientific contribution of this research was to demonstrate that the implementation of the Definitive VAT System may not be efficient in working against the fraud because it will make the IVA system more complex and will only alter the type of fraud perpetuated by fraudulent taxpayers. It is also unlikely that the definitive system will bring about significant improvements for the Portuguese State and their taxpayers.

Key-words: VAT. Definitive System. Fraud. Portugal. Intra-EU transactions.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas
- AT - Autoridade Tributária
- BEPS - *Base Erosion and Profit-shifting Action Project*
- Cf. – Confira
- CIVA - Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado
- COM – Comissão Europeia
- CE - Comunidade Europeia
- CEE - Comunidade Económica Europeia
- et al. – E outros
- Ibid. – Na mesma obra
- i.e. – Isto é
- Intra-União B2B - Transações intra-União Europeia entre sujeitos passivos de IVA
- IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Loc. cit. – no lugar citado
- MSCR - Modelo Simples do Crime Racional
- MTEC - *missing trader extra- community fraud*
- MTIC - *missing trader intra-community fraud*
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- Op. cit. – Obra citada
- Passim - Em diversas passagens
- RITI - Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
- TCAS - Tribunal Central Administrativo Sul
- TCAN - Tribunal Central Administrativo Norte
- TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia
- STA - Supremo Tribunal Administrativo
- VIES – *VAT Information Exchange System*

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	8
1. O IVA E A FRAUDE	12
1.1 CRONOLOGIA DA FRAUDE NO IVA E AS FRAGILIDADES DO SISTEMA.....	12
1.2 A FRAUDE DO OPERADOR FICTÍCIO.....	18
1.3 OUTRAS FRAUDES E CRIMES CONEXOS	25
2. MEDIDAS DE COMBATE À FRAUDE.....	36
2.1 ESTUDO DA MOTIVAÇÃO	36
2.2 ESTUDO DAS MEDIDAS DE COMBATE À FRAUDE	48
2.3 MEDIDAS DE COMBATE À FRAUDE DO OPERADOR FICTÍCIO NO IVA.....	53
3. O MITO DE UM REGIME DEFINITIVO	65
3.1 CRITÉRIOS PARA ADOÇÃO DE UM REGIME DEFINITIVO	65
3.1.1 Critério da solidariedade.....	68
3.1.2 Critério do mérito.....	72
3.1.3 Critério da segurança	74
3.2 O PLANO DE AÇÃO SOBRE O ESPAÇO ÚNICO DO IVA: O REGIME DEFINITIVO	76
4. A FRAUDE E O REGIME DEFINITIVO SOB A ÓTICA PORTUGUESA ...	88
4.1 CONJUNTURA DA FRAUDE NO IVA EM PORTUGAL	88
4.1.1 A fraude no IVA e o Direito Tributário Penal Português.....	88
4.1.2 Análise de Outras Medidas Preventivas em Portugal.....	98
4.1.3 Adequação legal e jurídica de Portugal às jurisprudências do TJUE	102
4.1.4 Delineamento da Fraude no IVA no Contexto Português	108
4.2 O REGIME DEFINITIVO SOB A ÓTICA DO ESTADO DE PORTUGAL	110
4.2.1 O sujeito passivo certificado em Portugal	118
4.2.2 O cenário para as pequenas empresas.....	125
CONCLUSÃO.....	133
REFERÊNCIAS.....	140

INTRODUÇÃO

A fraude fiscal é tema antigo e recorrente no campo do Direito Fiscal. No entanto, vem a cada ano ganhando mais relevância ¹ na União Europeia, especialmente por causa da modalidade da bem conhecida fraude do operador fictício ². Esta fraude por meio de sofisticados esquemas dolosos causa prejuízos colossais aos Estados Membros. É nas vulnerabilidades oriundas do regime transitório do IVA que se encontram os principais alicerces para a edificação deste tipo de esquema.

Desde 1992 o regime do IVA referente às operações intra-União B2B ³ é regido por um diploma transitório ⁴, à espera de um consenso dos Estados Membros quanto ao regime definitivo. Percebendo que esta conjuntura promove paulatinamente mais prejuízos, a Comissão Europeia ⁵ lançou o Plano de Ação para o IVA ⁶ destinado, entre outras finalidades, a tornar o sistema IVA mais resistente à fraude. Este plano apresenta várias propostas, destacando-se a implementação gradual de um regime definitivo ⁷, concebido para estabelecer o sistema de tributação no destino, em detrimento da proposta inicial da tributação na origem.

¹ “A fraude transfronteira é considerada responsável por uma perda de receitas do IVA de cerca de 50 mil milhões de euros por ano na União Europeia”. Cfe. COMISSÃO EUROPEIA, Comunicado de imprensa. Plano de ação (...), op. cit. (grifou-se).

² “Esta fraude é uma fraude organizada e ocorre quando o importador, uma empresa fictícia, compra mercadorias isentas de IVA de um outro Estado-Membro, vendendo depois os produtos no seu próprio Estado-Membro com IVA incluído e desaparecendo (tornando-se num operador fictício) antes de transferir o IVA às autoridades fiscais”. (...) “O ciclo da fraude pode continuar, se transformando na fraude carrossel quando as mesmas mercadorias são vendidas várias vezes entre empresas desonestas através fronteiras”. Cfe. PARLAMENTO EUROPEU. Em destaque. O Parlamento Europeu e a luta contra a fraude ao IVA. Bruxela: 23 nov. 2016. Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/news/pt/headlines/economy/20161118STO51776/o-parlamento-europeu-e-a-luta-contr-a-fraude-ao-iva>>. Acesso em: 23 jan. 2019.

³ Operações intra-União Europeia, ou seja, operações que são fatos geradores de IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado) e são realizadas entre sujeitos passivos. Ressalta-se que a Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE) usa a terminologia “aquisições intracomunitárias”, entretanto, com vista ao Tratado de Lisboa e demais normas comunitárias posteriores, entende-se mais adequado a utilização de termos, como, intra-UE ou intra-União.

⁴ O período transitório foi inicialmente previsto para durar 4 anos. Directiva do Conselho n.º 91/680/CEE, de 16 dez. 1991.

⁵ Conforme o Artigo 18.º, n.º 2 do Tratado da União Europeia, *os atos legislativos da União só podem ser adotados sob proposta da Comissão, salvo disposição em contrário dos Tratados. Os demais atos são adotados sob proposta da Comissão nos casos em que os Tratados o determinem.*

⁶ Vide: COMISSÃO EUROPEIA. COM 148 final (2016) - 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. Bruxelas, 7 abr. 2016. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-148-PT-F1-1.PDF>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

⁷ “(...) a Comissão propõe uma alteração profunda do atual sistema do IVA, passando a tributar a venda de mercadorias a partir de um país da UE para outro do mesmo modo que tributa as mercadorias vendidas no interior de um mesmo Estado-Membro (...)”. Vide: COMISSÃO EUROPEIA. Comunicado de imprensa.

Tendo em vista que a Comissão não prevê as consequências individualizadas desta medida em cada Estado Membro, o presente trabalho pretende expor as perspetivas do Estado de Portugal e seus sujeitos passivos acerca do combate à fraude e dos efeitos do regime definitivo. Verificar-se-á no contexto deste trabalho se a implantação do regime definitivo será medida eficiente para o combate à fraude e se esta medida resultará em melhorias para o Estado Português e para seus sujeitos passivos. Nesta abordagem consideram-se não somente custos e benefícios monetários e imediatos, como também se os efeitos desta medida afetam princípios do Direito Fiscal, a justiça fiscal, assim como, a simplificação e a desburocratização do sistema tributário.

Neste âmbito, considera-se como hipótese principal subjacente a este estudo a proposição de que a implantação do regime definitivo não cumprirá seu papel de forma eficiente no combate à fraude ⁸, sendo que não resultará em melhorias significativas para o Estado Português e para os seus sujeitos passivos. Para o desenvolvimento desta hipótese faz-se necessário responder às seguintes perguntas: A implantação do regime definitivo será medida eficiente para o combate à fraude e benéfica para o sistema IVA? Esta medida resultará em melhorias para o Estado Português e seus contribuintes? Quais expectativas do sujeito passivo português perante o regime definitivo?

Com a finalidade de alcançar os objetivos, desenvolver a hipótese proposta e responder às perguntas de base a que se propõe o presente trabalho, fez-se necessário um estudo interdisciplinar, utilizando-se primordialmente definições, princípios e experiências dos campos de conhecimentos do Direito, recorrendo-se também às Ciências Comportamentais e Económicas. Quanto ao Direito, são utilizadas legislações, doutrinas e experiências jurídicas de Portugal, europeias e internacionais, principalmente, sobre Direito Fiscal, Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. No entanto, vale ressaltar que a abordagem se orienta principalmente pelas normas sobre o IVA da União Europeia e do Direito Fiscal interno de Portugal, com foco nas transações intra-União, não tendo como foco desenvolvimentos em questões de natureza penais ou processuais ou de Direito Fiscal internacional ⁹.

Comissão Europeia propõe uma reforma profunda do sistema de IVA da UE. Bruxelas: 4 out 2017. Disponível em: < europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_pt.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2019.

⁸ “As estimativas mostram que o futuro sistema de IVA poderia reduzir a fraude transfronteiras em cerca de 40 mil milhões de euros (ou 80 % por ano)”. Cf. COMISSÃO EUROPEIA. Comunicado de imprensa. Plano de ação em matéria de IVA: Comissão apresenta medidas destinadas a modernizar o IVA na EU. Bruxelas: 7 abr. 2016. Disponível em: < europa.eu/rapid/press-release_IP-16-1022_pt.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2019 (grifou-se).

⁹ Este último deu origem ao Direito Fiscal Europeu e os estudos sobre IVA, imposto mais harmonizado na União Europeia, naturalmente transpassa pelo Direito Fiscal Europeu e seus princípios.

O método utilizado será a análise qualitativa, documental, exploratória, através da pesquisa bibliográfica, jurisprudências e *mass media* mais recentes. O estudo primeiramente contextualizará o tema, problematizando questões e organizando informações oriundas da bibliografia e jurisprudências mais relevantes e recentes sobre o IVA. O primeiro capítulo dispõe sobre a relação do IVA com a fraude fiscal. Discorre-se sobre importantes acontecimentos históricos relacionados com a fraude fiscal no IVA e revelam-se as fragilidades do sistema IVA que possibilitam a ocorrência da fraude. Passa-se a examinar, em seguida, a fraude do operador fictício, que é a principal fraude a ser estudada, sem deixar de discorrer sobre as outras fraudes e crimes correlacionados com a fraude do operador fictício.

No segundo capítulo, estudam-se as motivações e as medidas de combate à fraude, além de se analisar a eficácia dessas medidas, com o auxílio das Ciências Comportamentais. Salienta-se que, no âmbito das referências relativas às Ciências Comportamentais, além dos estudos sobre o cumprimento fiscal, foram utilizados estudos sobre a desonestidade e sobre o crime de corrupção, no que cabe ao crime de fraude fiscal. Vale ressaltar que a correlação da fraude fiscal com a corrupção é possível porque ambos são crimes patrimoniais¹⁰ e dolosos, tendo como vítima o Estado (imediato) e a sociedade (mediato) e como objeto os bens públicos (impostos ou dinheiro).

No terceiro capítulo disserta-se sobre o regime definitivo, analisam-se quais os critérios que deveriam ser considerados para adoção do regime e as vantagens e desvantagens de se adotar o princípio do país de origem ou o princípio do país de destino. Posteriormente, verifica-se se o regime adotado é o mais adequado para União Europeia, abordando questões como harmonização comunitária do IVA, mercado único e colaboração entre os Estados.

O quarto capítulo aborda a fraude e o regime definitivo sob a ótica de Portugal. Verifica-se se as legislações penais tributárias e as medidas adotadas pelo Estado Português reforçam o combate à fraude em convergência com as normas da União Europeia. Analisa-se a fraude no IVA em Portugal, com o objetivo de saber se as jurisprudências dos tribunais nacionais e a legislação se coadunam com as jurisprudências do Tribunal de Justiça Europeu. Verifica-se também o delineamento da fraude em Portugal. Posteriormente, analisa-se se a tributação na origem e no destino na ótica de Portugal, estudado a adoção do regime definitivo e seus reflexos para Portugal. Serão verificadas as melhores práticas de combate à fraude sob a ótica do sujeito

¹⁰ O bem jurídico tutelado pelas incriminações tributárias é geralmente identificado como o património do Estado, especialmente na sua componente tributária, entretanto, o sistema tributário não se limita em arrecadar impostos, este também tem outras finalidades (e.g. ser instrumento de política económica), apesar do seu carácter patrimonial quase sempre estar presente. Cf. SILVA G. M. Direito penal tributário (Manuais de Direito), 2ª. ed., ver. e ampliada. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 31 e ss.

passivo português. Averigua-se o impacto da criação do instituto do “sujeito passivo certificado” sob o ponto de vista do sujeito passivo português. Em conclusão, analisam-se as perspectivas do sujeito passivo, principalmente das micro, pequenas e médias empresas, e do Estado de Portugal sobre o regime definitivo.

Na literatura do Direito Fiscal coexistem vastos estudos sobre a fraude fiscal, sendo comumente encontrados: estudos sobre o incumprimento fiscal em termos amplos; estudos sobre a evolução das jurisprudências sobre a fraude; estudos sobre novas medidas de combate à fraude; estudos sobre Estados específicos referentes alguns destes temas anteriores. Entretanto, como a implantação do regime definitivo ainda está em fase inicial ¹¹, há poucas abordagens sobre esta delimitação do tema, muito menos, quanto às perspectivas do Estado Português e de seus sujeitos passivos. Portanto, a originalidade deste trabalho concretiza-se em dois aspetos chave, um doutrinário com nexos temporal e outro geográfico. O primeiro é a interligação da fraude fiscal e a adoção do regime definitivo (medida de prevenção ainda em fase de introdução) com as Ciências Comportamentais e Económicas; e o segundo aspeto é a abordagem temática específica, tendo como plano de fundo a realidade portuguesa, nomeadamente o Estado Português e seus sujeitos passivos.

Nota. O presente trabalho utiliza-se das regras da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) ¹², da qual se destacam as seguintes características: fonte *Times New Roman*; tamanho: 12 no texto, 10 no rodapé; entrelinhas 1,5; recuo primeira linha 1,25; citação em nota de referência (primeira citação com a referência completa) e língua vernácula portuguesa, conforme o novo acordo ortográfico.

¹¹ O pacote de medidas que altera as regras do IVA (aproximadamente 200 artigos da Diretiva IVA podem ser alterados) tendo termo a 25 anos de um regime de IVA transitório no mercado único foi apresentado 25 de maio de 2018. Caberá “ao vendedor cobrar o IVA devido sobre uma venda de mercadorias aos seus clientes situados noutro país da UE, à taxa aplicável no Estado-Membro de destino”. “O adquirente só será o devedor do IVA quando o cliente for um sujeito passivo certificado, ou seja, um contribuinte fiável, reconhecido enquanto tal pela administração fiscal”. Cf. COMISSÃO EUROPEIA. Comunicado de imprensa. Uma tributação justa: Comissão propõe medidas técnicas definitivas para a criação de um futuro regime do IVA da UE à prova de fraude. Bruxelas: 5 mai. 2018. Disponível em: < europa.eu/rapid/press-release_IP-18-3834_pt.pdf >. Acesso em: 20 jan. 2019.

¹² É utilizada especialmente a ABNT-NBR-6023-2018-Referencias. Disponível em: <http://www.usjt.br/arq.urb/arquivos/abntnabr6023.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2019.

1. O IVA e a Fraude

1.1 Cronologia da fraude no IVA e as fragilidades do sistema

Neste tópico será abordada a relação da fraude com IVA no tempo, os principais fatos e fatores de fragilidades do sistema IVA. O objetivo é compreender as fragilidades do sistema que o deixa exposto às fraudes e as causas dessas fragilidades.

A fraude organizada no IVA é tão antiga quanto o próprio IVA, a versão moderna do imposto que serviu de modelo foi pioneiramente introduzido na França em 1954¹³ e depois adotado pela União Europeia em 1968, diante da abolição das fronteiras e a proibição de auxílios estatais¹⁴, visando a eliminar distorções de artificiais de preços¹⁵. Ou seja, a harmonização do imposto IVA comum a todos Estados membros era fundamental para assegurar a livre concorrência¹⁶ e circulação de capitais.

No entanto, o IVA desde os primeiros dias após sua concepção, ainda na França, já era desígnio de fraudes de organizações criminosas em operações com sucata de ferro, que cobravam IVA em suas faturas e não repassavam ao fisco. Quando inspecionava estes casos, geralmente o fisco encontrava o corpo do emitente da fatura, que era um indigente, e nada mais. Na altura, o Estado francês como medida de prevenção exonerou o IVA do vendendo, impedindo o comprador de se creditar¹⁷.

¹³ ARONOWITZ, LAAGLAND, PAULIDES relatam que o IVA foi de imposto da Espanha, em 1342, sendo um imposto cobrado sobre vendas por taxa única. Em meados do século XX, constata-se a sua transição de imposto sobre luxo, depois adoção de sistema cumulativo em cascata com incidência em todas as vendas de bens e prestações de serviços até chegar ao imposto sobre o valor agregado moderno, com seu sistema não-cumulativo. Cf. ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.G.; PAULIDES, G. Value-added Tax fraud in the European Union. Studies on Crime and justice. (The Dutch Research and Documentation Centre (WODC)- Ministry Of Justice). Kugler Publications: Amsterdam / New York, 1996, p. 5.

¹⁴ Cf. artigo 112.º do TFUE, *relativamente às imposições que não sejam os impostos sobre o volume de negócios, sobre consumos específicos e outros impostos indirectos, só podem ser concedidas exonerações e reembolsos à exportação para outros Estados-Membros, ou lançados direitos de compensação às importações provenientes de Estados-Membros, desde que as medidas projectadas tenham sido previamente aprovadas pelo Conselho, sob proposta da Comissão, para vigorarem por um período de tempo limitado.*

¹⁵ Cf. Maurice Lauré, *Science Fiscale*, PUF, 1993, p. 239-240 apud. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K. A new defence for victims of EU missing-trader fraud? In: *International Vat Monitor, IBFD*, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 jul. 2011, p. 236. Maurice Lauré é conhecido como criador do the *taxe sur la valeur ajoutée* (TVA, acrônimo em francês), considerado por muitos a primeira versão do IVA. Cf. NABAIS, J. C. *Direito Fiscal*. 9.ª ed., Almedina: Coimbra, 2016, p. 553 (rodapé).

¹⁶ Cf. artigo 113.º do TFUE, *o Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência (grifou-se).*

¹⁷ Cf. Maurice Lauré, *op. cit.*, apud. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., *op. cit.*, p. 236.

Registra-se que os autores AMAND e BOUCQUEZ classificam esta como sendo uma das primeiras fraudes do operador fictício (*missing trader fraud*) detetada, no entanto, não obstante existir nesta fraude um operador fictício, esta só ocorria na França, o que foge um pouco da classificação atual da fraude, que tem como principal requisito uma transação intra-União ¹⁸. Alguns autores consideram que só passou a existir a fraude do operador fictício com a abolição das fronteiras ¹⁹. Por isso seria mais adequado classificar esta fraude como fraude das faturas falsas. Contudo, a contribuição dos autores AMAND e BOUCQUEZ é fundamental para deixar claro que a fraude organizada no IVA existe antes mesmo da adoção do IVA na União Europeia.

Além deste tipo de fraude, registou-se a existência de fraudes cometidas por produtores de televisão franceses que vendiam em mercado interno, mas falsificavam documentos de exportações para deduzir IVA no custo de produção e vender sem remeter IVA²⁰. No setor de imóveis também houve registo de fraudes, nestas inúmeras pequenas companhias faliram antes de entregar o IVA devido de suas transações ao fisco. Já nessa época a medida adotada pelo estado foi aplicar o mecanismo de *reverse charge* para essas operações ²¹, inversão do sujeito passivo, em que o comprador fica responsável pelo imposto.

Verifica-se que o sistema que serviu de modelo para o IVA na União Europeia foi o *Benelux 50 System*, que funcionava antes de 1993, entre Bélgica, Holanda e Luxemburgo ²², que abertura das fronteiras, regulamentação comercial ²³ e adotava o regime em que o adquirente de mercadoria em transações entre estes país era o responsável por liquidar o IVA

¹⁸ Vide: EUROPOL. MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD. European Union Agency for Law Enforcement Cooperation, [The Hague- Holanda], 2018. Disponível em: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>. Acesso em: 20 fev. 2018.

¹⁹ Vide: SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A Fraude Carrossel em sede de IVA: conceitos e contexto europeu. In: *Revista do Ministério Público*, n.133, Lisboa: jan./ mar. 2013, p. 168.

²⁰ Cf. LAURÉ, M. *Au secours de la TVA*, PUF, 1957, p. 108 - 109 apud. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., *op. cit.*, p. 236.

²¹ AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., *op. cit.*, p. 236.

²² Cf. *Convention on the Simplification of Formalities at the Benelux Inner-Borders Concerning Value-Added Tax*, 30 October 1970. O Reino Unido também chegou a fazer parte de sistema e outros Estados Membros se negaram a participar, devido a inicial perda de receita prevista. Cf. EUROPEAN PARLIAMENT. *OPTIONS FOR A DEFINITIVE VAT SYSTEM*. (Economic affairs series E-5). Directorate General for Research, Bruxelas, set. 1995. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf. Acesso em: 20 mar. 2019

²³ Cf. ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.G.; PAULIDES, G., *op. cit.*, p. 09.

em sua contabilidade, *Postponed Accounting System [PAS]*. Esse sistema mostrou-se vulnerável às fraudes e foi posteriormente abandonado ^{24 25}.

Já sobre o IVA na União Europeia ²⁶, a fraude do operador fictício (*missing trader fraud*) se alastrou por volta de 1993, logo após abolição das fronteiras, sendo que em 1988, a maioria dos membros do grupo de trabalho do Conselho sobre a abolição das fronteiras já alertava sobre vulnerabilidade do sistema que seria adotado, seus custos administrativos e da dificuldade nas inspeções. Ressalta-se que LAURÉ também já profetizada que a abolição das fronteiras estimularia naturalmente novas fraudes ²⁷.

O fato é que o sistema adotado interrompe a cadeia do IVA na transação mais sensível, que é onde existe a interação entre dois Estados Membros ²⁸. Ou seja, numa cadeia económica com o sistema comum de incidência do IVA, verifica-se compra e venda do fornecedor de matéria-prima para o produtor, do produtor para o grossista, do grossista para o retalhista e do retalhista para o consumidor final, supondo que o retalhista e o consumidor final estão em outro Estado Membro dos demais, no momento da venda do grossista para o retalhista é que há isenção de IVA. Este momento em que se determinou a isenção do IVA é justamente a fase da cadeia em que há mudança dos Estados Membros, aplicando-se suas legislações díspares em relação ao IVA, pouco harmonizadas, como se pode ver na Figura 01.

²⁴ AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., *op. cit.*, p. 236.

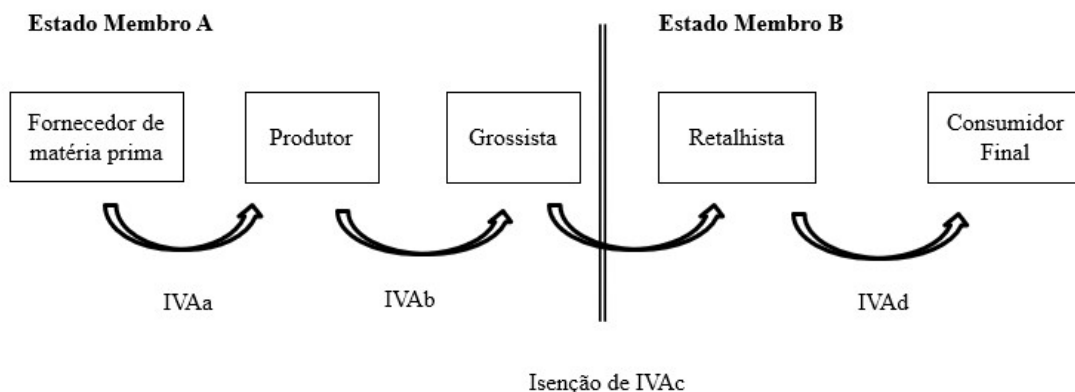
²⁵ ARONOWITZ, LAAGLAND, PAULIDES alertavam que os extensivos padrões de crime organizados observados no Benelux durante dez anos podem muito bem se espalhar por toda Europa. Cf. ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.G.; PAULIDES, G., *op. cit.*, p. 02.

²⁶ A preocupação com o aumento da fraude no IVA e seu reflexo no orçamento da União Europeia já era demonstrada nos anos 80 na Comissão do Controlo Orçamental. Cf. EUROPEAN PARLIAMENT. *Working Documents 1983 – 1984*. DOCUMENT 1-1346/83. REPORT drawn up on behalf of the Committee on Budgetary Control on frauds against the Community budget. European Communities, Bruxelas, 13 fev. 1984.

²⁷ “Une TVA Européenne: problèmes généraux”, *Revue du Marché Commun et de l’Union Européenne* No. 363 of December 1992, p. 86, apud. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., *op. cit.*, p. 236.

²⁸ AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., *op. cit.*, p. 236.

Figura 01: Exemplo de uma cadeia económica com incidência de IVA e com uma transação Intra-União isenta.



Nessa Figura 01, onde se vê “IVA + letra”, o imposto é devido pelo vendedor e o comprador tem direito a dedução deste imposto, e.g., considerando apenas essas operações, se o IVAa pago pelo fornecedor de matéria prima foi de \$100,00, o produtor tem direito à dedução deste valor, então, se na sua venda para o grossista o IVAb é de \$150, este paga a apenas \$50 de IVA (diferença entre \$150- \$100) para o Estado Membro A.

Por outro lado, onde se vê “Isenção de IVAc”, apesar de haver isenção para o grossista na venda intra-União, este tem direito à dedução do IVAb suportado a montante, o que se chama de isenção completa. Além disso, o retalhista deve este mesmo IVAc para o Estado Membro B, fazendo jus a sua dedução, além de dever também o IVAd da sua própria venda para o consumidor final, sendo assim, o montante de IVA a ser pago pelo comerciante ao Estado Membro B é cálculo assim, IVA a entregar = IVAc + IVAd- IVAc.

Ou seja, a transação isenta se assemelha a uma exportação para o grossista, com isenção, e a uma importação para o retalhista, com incidência de IVA, o que é chamado de autoliquidação, no entanto, não há serviços aduaneiros, não existe controle aduaneiro²⁹ com a abolição das fronteiras. Portanto, para ser possível a criação do mercado único, numa União Europeia sem harmonia e acordos, criaram-se duas distorções no princípio do sistema comum do IVA que o fragiliza, uma é a mudança da responsabilidade do imposto quando os sujeitos passivos são residentes em Estados Membros diferentes e a outra é a alteração do Estado Membro credor do imposto, soma-se a essas fragilidades a falta de controle gerada pelo objetivo principal, que foi a abolição das fronteiras.

²⁹ PALMA, C. C. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 6º ed. (Cadernos IDEFF) Coimbra: Almedina, 2018, p. 321.

Para compensar estas fragilidades geradas pelas distorções no sistema, obrigações foram criadas aos sujeitos passivos envolvidos nas operações intra-União ³⁰, sejam estas:

- 1- Declaração Recapitulativa das transações intra-União;
- 2- Aumento de requisitos nas faturas;
- 3- Liquidação do IVA devido nas aquisições intra-União de bens;
- 4- Registo e consulta no Sistema VIES (*VAT Information Exchange System*) para verificação de validade do número fiscal de sujeito passivo residente de outro Estado Membro.

Quanto à Declaração Recapitulativa, o adquirente entregará quando fizer aquisição com o fim de efetuar transação subsequente dentro do Estado Membro de sua residência no seu período de tributação, em Portugal a previsão legal encontra-se no n.º 3 do artigo 8.º, artigo 14, artigo 23 c/c n.º 1 do artigo 30.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (doravante RITI). Os termos para a entrega da declaração são diferentes em cada Estado Membro, anteriormente existia um lapso temporal de até seis meses para as informações transitarem do país de origem do bem para o país de destino. As declarações não davam assim suporte eficiente para a deteção de fraudes ³¹. O Documento COM (2008) 147 propôs a redução deste período e o artigo 263, n.º 1 da Diretiva n.º 2006/112/CE agora prever prazo trimestral e permite também prazo mensal.

Ressalta-se que o Decreto-Lei n.º 186/2009, com base na Diretiva n.º 2008/117/CE, implementou em Portugal medidas contra a fraude fiscal nas transações intra-União, alterando o n.º 1 do artigo 30.º do RITI, junto com a Portaria n.º 987/2009 que aprova o modelo da Declaração Recapitulativa. Um dos objetos dessas alterações é justamente o encurtamento do lapso temporal do intercâmbio de informações, utilizando o sistema de intercâmbio de informações e transmissão eletrónica de dados.

Quanto ao aumento de requisitos na fatura, são nomeadamente os prefixos dos Estados Membros do comprador e do vendedor, número de identificação fiscal e o local de destino do bem ³². Já para liquidar o IVA o adquirente português pode realizar na fatura emitida pelo vendedor ou emitindo um documento interno.

E por fim, em substituição das fronteiras fiscais utilizam-se mecanismos de controle, como o sistema VIES de troca eletrónica de informações relativas às transações intra-União.

³⁰ PALMA, C. C., op. cit., p. 321-322.

³¹ Cf. PINTO, M. S. A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 2, Lisboa, verão 2009, p.140-141.

³² Cf. n.º 5 do artigo 27.º do RITI

Este sistema permite que as informações sejam disponibilizadas a mais de um Estado membro ³³, ferramenta fundamental no combate à fraude fiscal organizada.

Vale ressaltar que alguns autores defendem que a maior fragilidade do sistema IVA, não está somente na abolição das fronteiras, mas está no seu âmago, no próprio fato deste imposto ser fracionário ou multifásico ³⁴. Esta característica do IVA pode ser identificada na Figura 01, quando os contribuintes pagam o imposto através do método de dedução do crédito das transações a montante, o chamado método indireto subtrativo ³⁵. Sendo assim, os riscos sobre o pagamento do IVA são dispersos, espalhados por toda a cadeia económica, dificultando assim o seu controle e inspeção.

No entanto, reforça-se aqui a opinião de que para melhorar a eficiência do sistema IVA, deve-se respeitar seus fundamentos primários, princípios, como, a neutralidade, a igualdade, a objetividade do sistema, a base tributária abrangente com poucas isenções ou reduções de taxas ³⁶. Além disso, é importante também ressaltar que ao identificarem pelo menos três tipos de fraudes que param de acontecer a partir de 1993, os autores ARONOWITZ, LAAGLAND, PAULIDES acreditam que o motivo pode ser a nova regulamentação da União Europeia ³⁷. Ou seja, pode-se inferir a partir dessas ideias que todo o sistema tem suas fragilidades e quando se remenda o sistema para cobrir fragilidades, acaba por deixar outras partes do sistema expostas, como o dito popular que diz que “o cobertor é curto”.

Apesar da fraude do operador fictício se alastrar a partir da abolição das fronteiras, o sistema IVA já apresenta fragilidades por sua própria natureza, isto fica demonstrado pelo fato de que mesmo antes das fronteiras serem abolidas já existiam fraudes. Conclui-se assim, que a busca pelo melhor sistema IVA para efeito de combate a fraude está em encontrar um ponto de equilíbrio na dicotomia entre a descaracterização do próprio imposto e a manutenção de seus fundamentos.

³³ Cf. Regulamento UE n.º 904/2010.

³⁴ A exemplo de AMAND, C.; BOUCQUEZ, K. op. cit., passim.

³⁵ NABAIS, J. C. op. cit., p. 554.

³⁶ Cf. AUJEAN, M. 'Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future'. In: EC Tax Review, vl. 21, n.º 3, jun. 2012, p. 134 – 143.

³⁷ ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.G.; PAULIDES, G., op. cit., p. 09.

1.2 A fraude do operador fictício

A fraude do operador fictício ou *missing trader fraud intra-community* (MTIC) é o tipo de fraude fiscal organizada que mais preocupa a União Europeia ³⁸ por sua evolução, utilizando sofisticados esquemas e tecnologias, revelando-se sempre à frente dos meios de prevenção. Neste tópico abordaremos seus meandros com fim de compreender mais suas principais características, formas de operação e sua evolução.

A classificação doutrinária para configuração de uma fraude organizada em fraude do operador fictício considera que no esquema de fraudulento devem existir pelo menos estes tipos de transações abaixo:

- a) Transação intra-União sem incidência de IVA;
- b) Transação interna, com incidência de IVA.

Na primeira transação um sujeito passivo B compra mercadoria do sujeito passivo A, residente em outro Estado Membro, sem incidência de IVA por ser transação intra-União. Na segunda transação, B vende para adquirente C, residente de seu mesmo Estado (transação interna), faturando com IVA e cobrando-o de C ³⁹, contudo não há o devido repasse do valor ao Estado, pois o sujeito passivo B desaparece, este é o operador fictício. Além disso, o adquirente C tem o direito à dedução referente à sua compra.

Portanto, somente acontece este esquema em âmbito do IVA na União Europeia, os defraudadores além de não pagar o IVA devido ou pagar somente fração ínfima, evitando custos (empobrecimento) desviam recursos do Estado-Membro através de crédito de alto valor do IVA⁴⁰, enriquecendo ilicitamente a custa do erário. Acrescenta-se que o esquema geralmente pode ser executado várias vezes, fazendo uso de inúmeras operações com o fim de camuflá-lo.

Isto é o que acontece no famoso caso da “fraude carrossel”, que leva esse nome por que uma mesma mercadoria pode passar pelos mesmos agentes em diversos momentos repetidamente em transações idênticas, de forma cíclica. Esta definição é sugerida por alguns autores que alegam que a fraude do MTIC *missing trader intra-community* é diferente ⁴¹ da

³⁸ Esta fraude pode lidar com valores muito elevados, apenas uma operação detetou fraude que gerou EUR 320 milhões aos cofres públicos de 4 Estados Membros. Vide: EUROPOL. MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD. European Union Agency for Law Enforcement Cooperation, ..., op. cit.

³⁹ AMAND e BOUCQUEZ alertam que a cobrança do IVA ao cliente pelo operador fictício pode não acontecer. Cf. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., op. cit., p. 234.

⁴⁰ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 171.

⁴¹ Outros autores não fazem essa diferenciação e utilizam ambos os termos (MTIC ou carrossel) para designar esta fraude organizada. Vide: VAN BREDERODE, R. F.; PFEIFFER, S. Combating Carousel Fraud: the general Reverse Charge VAT. In: *International Vat Monitor, IBFD*, Amsterdam, v. 26, n. 3, 13 mai. 2015, p. 146.

fraude carrossel, argumentando que MTIC seria a sua forma mais simplificada e a fraude carrossel uma forma mais complexa derivada da MTIC e que apresenta um efeito cíclico, havendo o retorno da mercadoria ao Estado de origem ^{42 43 44}.

Neste estudo utiliza-se a designação de fraude do operador fictício ou MTIC como termo geral para classificar tipo de fraude que envolva pelo menos um agente que desaparece ou que se encontre em situação em que o Estado não consegue cobrar o imposto devido e que não foi recolhido aos cofres públicos, como o caso de uma empresa em situação de falência. Essa classificação se justifica devido às diversas evoluções da fraude, que passou a utilizar inúmeros intermediários na cadeia, transacionar por diversos Estados ⁴⁵, utilizar diversas mercadorias e operações, tudo isso com a finalidade de disfarçar o esquema.

Em outras palavras, a fraude passou ao longo dos anos por diversos aperfeiçoamentos a fim de dificultar a sua deteção. Para melhor entendimento da evolução desta fraude faz-se necessário o seu detalhamento em termos subjetivos e objetivos.

Quanto aos sujeitos passivos envolvidos, podem ser inúmeros, no entanto, doutrinariamente podem-se nomear por importância as quatro seguintes funções: *conduit company*, é a empresa que faz a venda intra-União; *missing trader*, o operador fictício; *broker*, empresa cliente; *buffer*, empresa amortecedora somente utilizada para disfarçar a fraude. No esquema da figura 02 abaixo pode ser verificada uma versão simplificada do esquema de fraude na sua modalidade carrossel, o *broker* ainda tem a função de revender a mercadoria para outro estado. Note-se que em versões mais complexa podem ser envolvidas mais empresas no papel de Buffers, haver mais outras transações e o bem pode não retornar como o carrossel e seguir para diversos outros Estados.

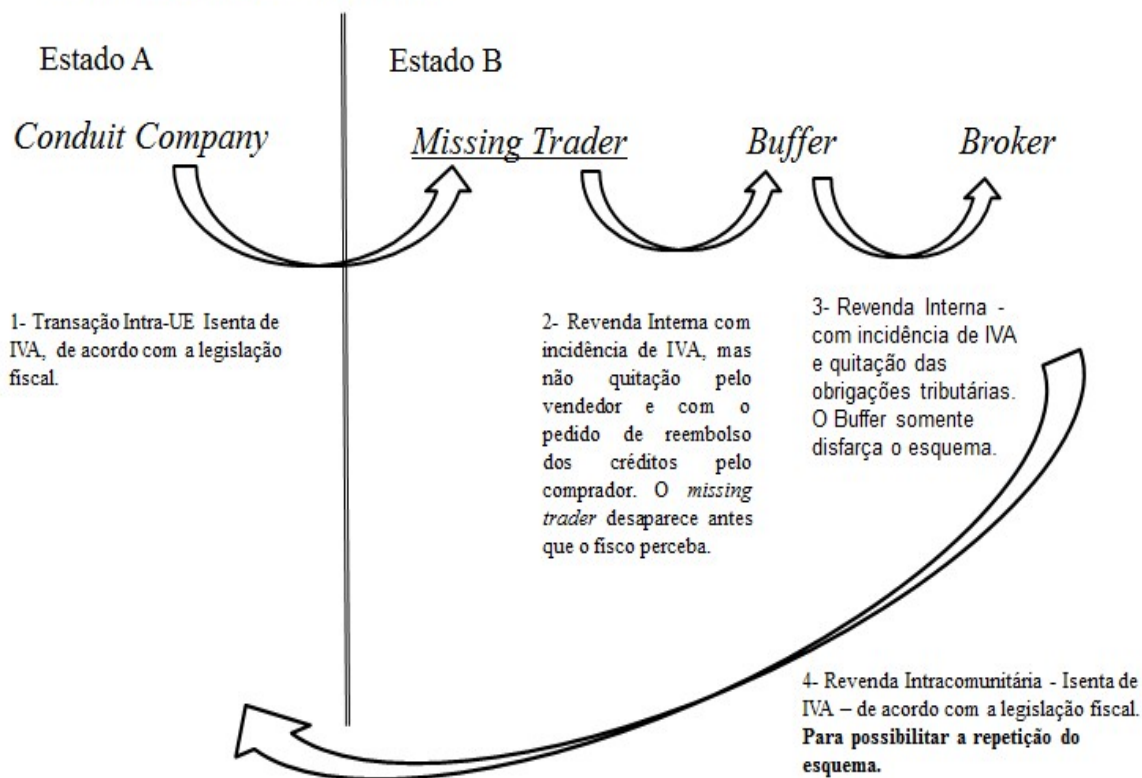
⁴² Já PAIVA diferencia a fraude carrossel da fraude da fraude *missing trader* na aquisição, sendo que esta última não tem o efeito carrossel, não há retorno da mercadoria, ela é consumida em mercado nacional. Cf. PAIVA, V. Fraude fiscal (e branqueamento): notas esparsas sobre a investigação dos "carrosséis internacionais do IVA". In Investigação Criminal, Lisboa: 2014, n.7, p.117 (rodapé).

⁴³ Cf. GONZÁLEZ, L. M. A. Nuevas Formas de Defraudación Internacional del IVA: El Fraude Carrusel en los Servicios. *Revista de Derecho Y Proceso Penal*, Cizur Menor- ES, n. 26, 2011, p.156.

⁴⁴ Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02. *Tax Fraud and the Rule of Law*. Oxford University Centre For Business Taxation, Oxonia: jan. 2018, p. 9.

⁴⁵ Em 2015 operação detetou uma fraude que envolveu 15 Estados Membros e 27 audiências de testemunhas e arguidos. Vide: EUROPOL. MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD. European Union Agency for Law Enforcement Cooperation, ..., op. cit.

Figura 02: Esquema simplificado da fraude carrossel



A função de *conduit company* é realizada por uma sociedade instrumental que executa a transação intra-União isenta com o operador fictício, por isso, reside em Estado Membro diverso do operador fictício. Ressalta-se que a princípio seu Estado Membro de residência não é prejudicado pela fraude, pois a operação está de acordo com a legislação fiscal, como revela SARMENTO e SANTOS⁴⁶.

Entretanto, a *conduit company* tem direito a dedução do IVA a montante, IVA pago pelos fornecedores de sua compra, na entrada da mercadoria que será revendida, ou da compra de insumos, matérias primas e/ou serviços necessários para produzi-la, além disso, é muito comum que esta empresa seja constituída apenas para servir à fraude, podendo até ser mesmo ser o próprio organizador do esquema⁴⁷, portanto, nestes casos, defende-se aqui que há sim prejuízos também para o seu Estado de residência quando este concede créditos de IVA tendo como plano de fundo operações fraudulentas.

Com a evolução da fraude verificou-se que a função de *conduit company* já foi assumida por diversas instituições com o objetivo de dificultar a detecção, como, companhia criada

⁴⁶ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 168.

⁴⁷ Cf. LEJEUNE, I.; DE MAEIJER, S.; VERMEIRE, L. Quick reaction mechanism against EU VAT. *International VAT Monitor, IBDF*, [Amsterdam], mar./abr. 2013, 94 (rodapé).

exclusivamente para fraude, grossista com conhecimento da fraude, grossista sem conhecimento de está envolvido com a fraude, passando até a serem utilizadas empresas renomadas no mercado ou grossista com anos de mercado, mas em situação de quase falência. Além disso, quanto a suas transações, notou-se que se passou a utilizar bens de procedência de outro Estado, ou até, que já tinham passado por vários Estados diferentes ⁴⁸.

O agente principal do esquema é o *missing trader*, que é o operador fictício que se evade sem cumprir suas obrigações fiscais, não pagando assim o IVA devido na aquisição intra-União, nem na posterior revenda interna do bem. Esta não é criada com intuítos económicos, seu fim é exclusivamente servir a fraude, podendo executar outras operações apenas para dissimular o esquema.

A indicação de sua residência pode ser falsa ou apenas uma caixa postal. A sua atividade empresarial pode não ser claramente identificada. Os sócios comumente são companhias com residência em paraísos fiscais ou pessoas interpostas. É comum que o operador fictício atue durante apenas três meses e evade-se, sem deixar rastros, este tempo é suficiente para ele transacionar ilicitamente milhões de euros em volume de negócio ^{49 50}.

Foi verificado que o acesso às tecnologias de ponta e a simplificação no processo de constituição de empresas nos dias de hoje são fatores fundamentais para a execução da fraude. Se beneficiando destes fatores, criminosos identificam indivíduos sem suporte económico, familiar e/ou sociais e assediam estes a constituírem sociedades, utilizando documentos falsos, junto com sócios intervenientes estrangeiros, pessoas de difícil localização e assim, em curto período de tempo, organiza-se um esquema fraudulento complexo ⁵¹.

Já a função de *broker* é ser cliente que compra o bem do *missing trader* ou de um *Buffer*. Este reside mesmo Estado Membro do fornecedor do bem, fazendo assim uma operação interna, com direito a dedução do IVA. O *broker* pode saber ou não da fraude, podendo pagar ou não o IVA no preço da fatura.

A cobrança ou não do IVA ao *broker* vai depender da sua participação e consciência da fraude, ou seja, alguns casos ele sabe da fraude, fazendo parte do esquema e os criminosos podem abdicar desse repasse de valor. A imputação ou não do IVA na fatura e sua cobrança ao cliente implicam em concentrar a margem de lucro com a fraude totalmente no operador fictício

⁴⁸ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 168.

⁴⁹ O *missing trader* pode não ser encontrado pelas autoridades ou é encontrado em situação de falência com poucos ou nenhum ativo, cf. VAN BREDERODE, R. F.; PFEIFFER, S., op. cit., p. 147.

⁵⁰ LEITE, I. P. Closing the VAT Gap: uma análise das medidas de reacção dos Estados-Membros à fraude do operador fictício. In: Cadernos IVA. VASQUES, S. (coord.) Coimbra: Almedina, 2014, p. 193.

⁵¹ PAIVA, V., op. cit., p.113.

ou dividi-lo com outros elementos da cadeia ⁵². Pode-se inferir aqui que esta decisão é tomada pelos defraudadores ponderando fatores como:

- a) Dificultar a detecção da fraude. Aqui se verifica que quanto menos atos ilícitos ou suspeitos melhor, ou seja, é melhor pagar as faturas, como deveria ser feito numa cadeia económica normal.
- b) Agilidade na execução. Neste caso, não haver o processo de pagamento de faturas pode ser mais rápido para execução de fraudes consecutivas.
- c) Ocultação dos sujeitos e operações, além da dissipação dos valores da fraude. Neste caso, avalia-se se é mais rápido ocultar o *missing trader* e o *broker*, ou somente o *missing trader* e também qual é a probabilidade de um e outro ser encontrado pelas autoridades.
- d) Aumento de receita com a fraude e blindar essa parte da receita. Neste caso, é melhor o *broker* pagar normalmente e deduzir o valor do IVA ou solicitar reembolso. Mesmo que o esquema seja detetado, o *broker* pode alegar desconhecimento da fraude e que praticou somente atos lícitos.

Alerta-se que, posteriormente a compra, o *broker* pode fazer transmissão intra-União ao *conduit*, retornando a mercadoria a sua origem, o que se configuraria como fraude carrossel e concentraria o esquema em poucos agentes. Este também pode fazer transações com *buffer* residentes no mesmo ou em outros estados, o que dificultaria mais ainda mais a detecção do esquema, que pode se espalhar por diversos Estados e diversos agentes.

Noutros casos, o *broker* não tem noção de que participa da fraude e paga o IVA, sendo também lesado pelos criminosos, além de poder ser constituído como arguido suspeito de fraude. Portanto, é importante ao contribuinte de boa-fé, na execução de suas atividades fazer diligências plausíveis para evitar sua participação desconsentida em esquema fraudes.

Por fim, o *buffer* foi o último importante papel dos agentes identificado na fraude, é a empresa que intermedia operações entre *missing trader* e/ou outro *buffer* e o *broker*. Geralmente este operador compra a mercadoria e vende quase instantaneamente, cumprindo todas suas obrigações fiscais, atuando aparentemente conforme a legislação fiscal, podendo em se encontrar vários *buffers* em diversas posições na cadeia económica ⁵³.

⁵² Cf. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., op. cit., p. 234.

⁵³ PAIVA, V., op. cit., p.118.

No entanto, a sua função é principalmente dissimular o sistema, dificultando a deteção do sistema pelas autoridades. Alguns autores acreditam que existem empresas que atuam com a função de *buffer* sem ter noção de que estão em um esquema fraudulento, mas são atraídos por se beneficiarem com pequena margem de lucro ⁵⁴. Assim sendo, reforça-se aqui a importância de se fazer as diligências plausíveis ao contribuinte de boa-fé. Deve-se desconfiar de quaisquer transações confusas ou não habitais, ou que apresentem preços irrisórios.

Outras empresas no papel de *buffer* podem ter conhecimento da fraude ou serem criadas em razão desta, com instalações reduzidas ou até mesmo ser uma empresa grande de renome, no entanto, mesmo que não tenha conhecimento direto da fraude, supostamente esta percebe, pois se envolve em operações não usuais ⁵⁵, instantâneas e com pouca margem de lucro. Isto leva a alguns autores acreditar que o *buffer* sempre tem consciência da fraude ⁵⁶.

Portanto, pode-se concluir que uma empresa que é investigada por está na função de *buffer* dificilmente convencerá o juiz que não sabia da fraude, principalmente quando esta transaciona diretamente com o *missing trader*. Ressalta-se que esta inclusive é uma das funções do *buffer*, operar entre o *missing trader* e o broker, servindo de empresa tampão ou amortecedores ⁵⁷, a fim de evitar contato direto entre os dois, suscitando ao esquema aparente credibilidade e iludindo as autoridades fiscais.

Quanto aos elementos objetivos, atualmente se verificam cada vez mais utilização de bens de alto valor, para uma maximização da margem de lucro em reduzido número de operações no Estado. Pode-se também levar em consideração o transporte dos bens, mercadorias fáceis de transportar reduzem o tempo de execução do esquema, e, portanto, o operador fictício desaparece rapidamente, participando poucas vezes da fraude, mas sendo mais eficiente e rentável. enfim, mercadorias com as seguintes características são encontrados nas versões mais moderna da fraude: elevado preço, pequenos volumes, liquidez financeira, fácil transporte e rápida rotação de estoque ^{58 59}.

⁵⁴ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 169 (rodapé).

⁵⁵ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 169 (rodapé).

⁵⁶ PAIVA acredita que a *buffer* sempre é parte integrante do esquema fraudulento ou é conivente. A margem de lucro destas empresas normalmente é de 1%. Cf. PAIVA, V., op. cit., p.118.

⁵⁷ ROCHA, S. L. Auditoria Fiscal em matéria de IVA. In: *Vinte e cinco anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal* (Cadernos de Ciência e Técnica fiscal), 213. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2013, p. 286.

⁵⁸ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 171.

⁵⁹ TOMAZ, J. A. Tendências recentes de evolução do IVA internacional. In: *Vinte e cinco anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal* (Cadernos de Ciência e Técnica fiscal), 213. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2013, p. 174.

O autor PAIVA alerta que, nos anos 90, os defraudadores não faziam a circulação de mercadoria ou circulavam bens diferentes do descrito na fatura ou obsoletos. Posteriormente passou-se a efetivamente circular com a mercadoria descrita na fatura, mas sendo de responsabilidade do próprio comprador o transporte. Com a evolução do esquema, a mercadoria circulava realmente e o transporte passou a ser por conta do fornecedor, isto dificultaria ainda mais a deteção da fraude ⁶⁰.

Os bens mais comuns são aqueles de transporte fácil ou de elevado valor, como, telemóveis, cartões telefônicos, moto, hardware, sucatas, veículos, passando, mais recentemente, a serem também utilizados, serviços de direitos de emissão de carbono, serviços de telefonia de internet, além de álcool, minérios, derivados de petróleo, metais preciosos, agrícolas, bens alimentares, bebidas, energia e gás ^{61 62}.

AINSWORTH ⁶³ alerta que a questão não está no produto, e sim, no mercado, sendo que a cadeia económica pode ser uma pré-existente ou os defraudadores criam uma somente em função da fraude. As características geralmente encontradas em mercado que é possível a separação da circulação física da mercadoria da movimentação financeira, e.g. a mercadoria pode está num armazém e ser revendida sem a necessidade de circulação; transações de baixo risco, e.g. no momento da compra a revenda da mercadoria está sendo feita concomitantemente; alto valor e volume de transação; rápida volatilidade; arranjos financeiros incomuns e digitais.

Podem ser encontradas nestas fraudes outras características usuais como o fato da mesma mercadoria poder circular várias vezes, repassando pelos mesmos operadores, esta é uma das características da modalidade carrossel ⁶⁴. Quanto ao pagamento, este é feito em dinheiro ou através de operações financeiras complexas ou criptomoedas, os movimentos financeiros são rápidos, de forma a não deixar dinheiro muito tempo em conta e o fisco encontrar apenas contas sem valores monetários. Além disso, esses esquemas geralmente envolvem pessoas com acurados conhecimentos legais e do funcionamento da fiscalização, ou até mesmo, agentes corrompidos da própria autoridade fiscal ⁶⁵.

Compreender a fraude é de fundamental importância para analisar, planejar ou elaborar medidas para o seu enfrentamento. Para esta compreensão deve-se refletir a nível global, pois

⁶⁰ PAIVA, V., op. cit., p.116.

⁶¹ SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A., op. cit., p. 171.

⁶² TOMAZ, J. A., op. cit., p. 175.

⁶³ AINSWORTH, R. T. UK *CAR-FLIPPING: the VAT fraud market-place and certified solutions*. Boston University School of Law Working Paper, n.º 07-19, Boston, 04 set. 2007, p. 29-12.

⁶⁴ PAIVA, op. cit., p.115 e 116.

⁶⁵ Cf. VAN BREDERODE, R. F.; PFEIFFER, S., op. cit., p. 147.

em cada país os esquemas fraudulentos podem acontecer de forma diferente, levando-se em consideração que cada ordenamento jurídico tem suas normas específicas e modo de atuação da fiscalização específico.

1.3 Outras fraudes e crimes conexos

As novas tecnologias e legislações que facilitam a livre circulação de pessoas, bens e capitais trouxeram, por um lado, muitos benefícios socioeconómicos, mas, por outro lado, facilitaram a intensificação e modernização das fraudes, como também a interação com outros crimes. Neste tópico serão averiguados outros tipos de fraudes sofisticadas envolvendo operadores fictícios, além de fraudes e outros crimes conexos à MTIC, ou financiados por esta. Estes crimes e fraudes muitas vezes são utilizados como etapas da fraude MTIC, instrumentos para a sua viabilização ou ocultação.

Entre as fraudes importantes detetadas ⁶⁶ pode-se segregar em três categorias, como se segue:

- 1- Aquelas que são mais antigas e podem ser utilizadas como etapas ou instrumentos da fraude do MTIC, como, a fraude das faturas falsas e a *Phoenix Company fraud*;
- 2- Aquelas que são parte da evolução ou variação da MTIC, como, *Contra Trading VAT Fraud, Yellow Fever Fraud, Car Flipping, Missing Trader Extra- Community (MTEC) Fraud*;
- 3- Por fim, a mais moderna e que também pode funcionar como etapa da MTIC, que é a *Zapper Software*.

No esquema de fraude das faturas falsas, difundido principalmente nos anos 80, a conduta de falsificar documentos é meio para cometimento de crime de fraude fiscal ou burla ⁶⁷. Esta fraude pode ser entendida como um tipo de fraude do operador fictício nacional, portanto, o esquema se passa geralmente dentro do território de apenas um Estado Membro ⁶⁸.

Entretanto, não deve ser entendida por isso como apenas um esquema elementar, esta pode ter somente uma alteração de uma fatura, documental, sendo por isso uma das fraudes mais frequentes e inevitavelmente presente em qualquer sistema tributário baseados em faturas,

⁶⁶ Como ponto de partida foi considerada a classificação levada a cabo por Tomaz, em TOMAZ, J. A., op. cit., p. 167.

⁶⁷ Cf. DA SILVA, I. M., op. cit., p. 123-124.

⁶⁸ Cf. TOMAZ, J. A., op. cit., p. 168.

mas também pode ser complexamente organizada e utilizar de elementos da fatura para simular ou dissimular transação intra-União ou transação interna.

Ou seja, esta fraude é executada com faturas contendo informações não condizentes com as transações que deveriam representar, tal como, emissão de faturas com informações de destinatário ou de fornecedor diverso do verdadeiro para que não seja pago o IVA devido no destino pelo adquirente, numa transação intra-União, ou para que fornecedor se beneficie da isenção indevidamente, numa transação interna, simulando uma operação intra-União. Nesta fraude os operadores além de pretender se beneficiar de isenção ou não entrega de um IVA devido numa aquisição intra-União ou cobrado do adquirente numa transação interna, podem também se aproveitar de taxas mais baixa de outro Estado Membro, diverso do real Estado de execução, ou da venda bens novos como bens usados.

Portanto, a fraude das faturas falsas pode ser cometida pelo fornecedor ou pelo adquirente. Sendo assim, há momentos distintos de consumação, para o fornecedor na emissão da fatura falsa e para o destinatário no momento em que este entrega declaração fiscal com informações de fatura falsa. Portanto, num mesmo esquema pode haver pluralidade de crimes, pois os meios de execução e os agentes são distintos ⁶⁹.

Outra fraude que perturba o cenário IVA é o *Phoenix Company fraud*, que é uma das mais antigas e é utilizada não somente no IVA, podendo-se evitar o pagamento de inúmeros impostos e outros tributos, ou outros créditos (e.g. de fornecedores, de empregados), em qualquer país no mundo. A *Phoenix Company*, na sua forma clássica, é criada por diretores ou proprietários de empresas que orquestram seu insucesso e retiram seus ativos para evitar o pagamento de credores, após a empresa ser desconstituída e o registo cancelado, cria-se *Phoenix Company* com as mesmas atividades empresariais e os mesmos ativos ⁷⁰.

Em termos de IVA ela pode ser um instrumental de um esquema organizado, como o esquema do operador fictício, como também, pode ser uma fraude em si. Acontece que nesta fraude simplesmente uma empresa é sucateada de forma fraudulenta até que entre em processo de falência sem pagar as suas obrigações, principalmente o IVA, e sem apresentar bens para a quitação de suas dívidas.

Portanto, como se percebe, tal situação descrita pode acontecer com o operador fictício, num grande esquema fraudulento, com o objetivo principal de não se pagar o IVA ou numa

⁶⁹ PORTUGAL. Tribunal da Relação do Porto. Acórdão TRP 1048/08.2TAVFR.P4. Nº Convencional: JTRP000. RP201402191048/08.2TAVFR.P. 2 fev. 2014. Relator: Élia São Pedro.

⁷⁰ SYMES, C.; SIMPSON, M., *Phoenix Companies and the AA Fund* (2012). *Insolvency Law Journal*, 227. U. of Adelaide Law Research Paper nº. 2013-25, Adelaide-AUS: 2012, p. 227

situação isolada, em que esta empresa propositalmente falida tem o fim de não se pagar várias obrigações, principalmente, acúmulo de impostos devidos. Aspeto comumente encontrado nesses esquemas é o fato dessas empresas surgirem novamente, por isso o nome originado da mitologia grega, *Phoenix*, mas o seu reaparecimento é como outra empresa, com objeto similar e mesmos sócios.

É evidente que com a percepção das autoridades fiscais e as alterações na legislação para se evitar esse tipo de fraude, fez necessária mudança e sofisticação do esquema, que principalmente em termos dos sócios que constituem a nova *Phoenix*, que passam a ser terceiros intervenientes que não tem relação com os antigos sócios aparentemente, mas que de fato são incitados através de generosas remunerações para exercer estas funções. Outras mudanças podem ser referentes às atividades e aos ativos da *Phoenix*, tudo isso com o objetivo de se cumprir legislações que impedem criação de nova empresa pelos mesmos sócios por determinado lapso temporal a partir da extinção da anterior⁷¹ e não levantar suspeitas do fisco, por outro lado, este esquema é fortemente favorecido pela simplificação na criação de empresas⁷².

Uma fraude que representa uma sofisticação da fraude do operador fictício é *Contra Trading VAT Fraud*, neste esquema é inserida uma chamada cadeia económica limpa, em que se cumprem todas as obrigações tributárias legais, em meio a uma cadeia em que existe um operador fictício (cadeia suja), existindo empresas interagindo com ambas as cadeias. Mesclam-se algumas transações limpas com transações sujas, estas últimas em quantidade maior e com maior valor agregado. Dificulta-se aqui a incriminação de sujeitos passivos que participam somente da cadeia limpa ou de ambas às cadeias, pois muitas empresas que se envolvem realmente não tem conhecimento da fraude⁷³.

O objetivo desse esquema é, como de costume, mascarar as operações fraudulentas, para isso, além de utilizar transações e sujeitos passivos idôneos, possibilita a compensação do IVA na cadeia limpa, evitando-se o pedido de reembolso pelos principais responsáveis pela fraude,

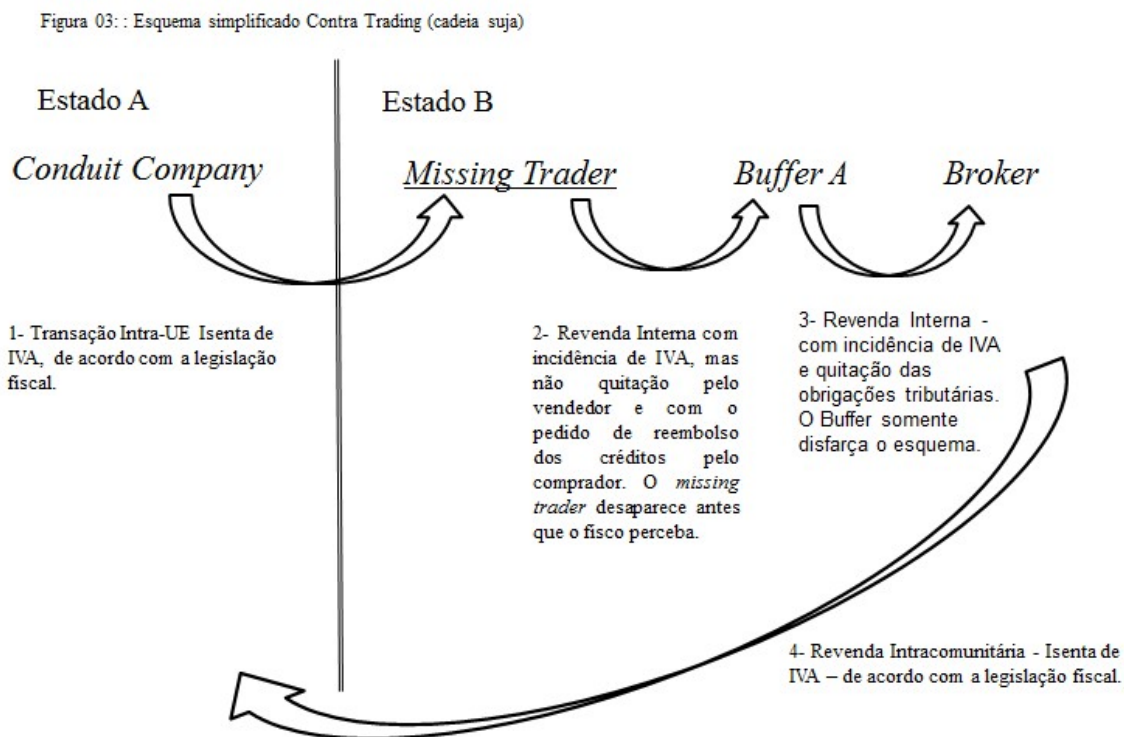
⁷¹ O Pacto para a Justiça de Portugal, que ainda não está em vigor, em uma de suas propostas dispõe sobre o impedimento de “administradores, gerentes e sócios majoritários de sociedades que não se apresentem à insolvência, ou que tenham sido liquidadas administrativamente de poderem constituir novas empresas durante um período de cinco anos”. Vide: LANÇA, F. Pacto para a Justiça: Sócios deverão ser impedidos de abrir e fechar empresas sem justificação. Negócios, Cofina Media S.A: 11 jan. 2018. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/justica/detalhe/socios-deverao-ser-impedidos-de-abrir-e-fechar-empresas-sem-justificacao> Acesso em: 03 mar. 2019.

⁷² Em Portugal, o Decreto-Lei n.º 33/2011 é um exemplo de legislação que se simplifica a criação de empresas

⁷³ Cf. VAN BREDERODE, R. F.; PFEIFFER, S., op. cit., p. 147.

não chamado assim atenção do fisco⁷⁴. Então, permita-se aqui inferir analogicamente que seria como branquear capitais nas próprias cadeias económicas.

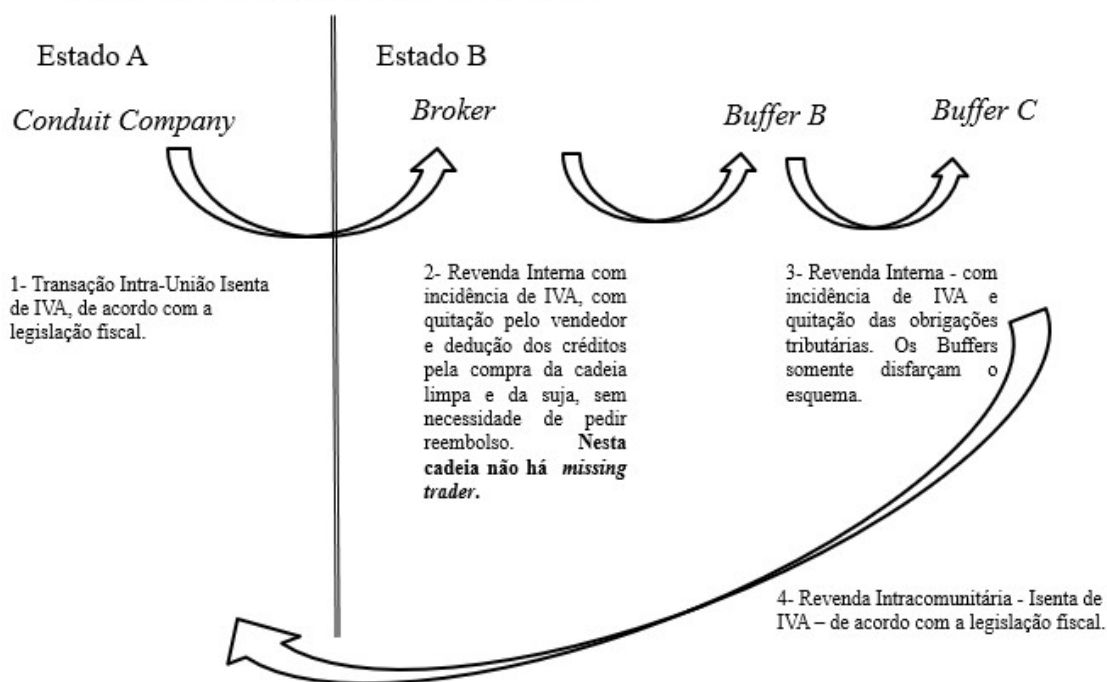
Em decisão o *London Tribunal Centre*⁷⁵ ilustra como um esquema *Contra Trading* utiliza uma cadeia suja e uma cadeia limpa, o qual pode ser demonstrado nas figuras 3 e 4 abaixo.



⁷⁴ Cf. TOMAZ, J. A., op. cit., p. 176-177.

⁷⁵ REINO UNIDO. *London Tribunal Centre*. Olympia Technologies, Ltd. v. HMRC, London VAT Tribunal 20570, 15 fev. 2008. Disponível em: <http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/judgmentfiles/j3753/20570.doc>. Acesso em: 03 mar. 2019.

Figura 04: Esquema simplificado *Contra Trading* (Cadeia limpa)



A cadeia suja, figura 3, é semelhante ao esquema da fraude carrossel, figura 2. A diferença entre as duas fraudes é que na *Contra Trading* existe a cadeia limpa, figura 4, em que não aparece o operador fictício e aparecem dois outros buffers transacionando com o *broker*. O *broker* que na fraude carrossel está na posição de exportador (venda intra-União⁷⁶), necessita solicitar reembolso para compensar o IVA, no entanto, no esquema *Contra Trading*, este participa também da cadeia limpa, na posição de importador (aquisição intra-União), podendo compensar os créditos de IVA acumulados na exportação com o IVA devido na importação, evitando-se assim solicitar o reembolso ao fisco.

O *broker* pode conhecer ou não da fraude, de qualquer modo este não chama a atenção do fisco, por não solicita reembolso, repassando essa função para o *buffer C* que se encontra apenas na cadeia limpa. A única maneira de o fisco recusar ao *buffer C* o reembolso do IVA é provando que este sabe ou deveria saber que o *missing trader* agia em outra cadeia económica completamente diferente e que o *buffer C* nem participava.

⁷⁶ Neste trecho, visando à praticidade, utilizou-se as designações “importação” e “exportação” no lugar de transações “intra-União”.

Portanto, este esquema dificulta muito o trabalho do fisco e para dificultar ainda mais geralmente o período das declarações, obrigações acessórias do IVA, do *buffer C* e do *broker* não coincidem (pode o *buffer C* entregar declaração trimestralmente, realizando mais operações no período e tendo tempo para compensar todo o crédito de IVA, e o *broker* pode entregar mensalmente⁷⁷), as mercadorias das duas cadeias podem ser diferentes e além disso, podem haver muito agentes envolvidos.

Outro tipo de fraude do operador fictício é a *Yellow Fever Fraud*, que é uma versão internacional do esquema, abrangendo operações de importação e exportação com países fora da União Europeia, foram detetados principalmente esquemas com países asiáticos (daí a derivação do nome) e africanos. Este esquema abusa, por um lado, da falta de fronteira dentro da União e da isenção nas importações seguidas de operações intra-União⁷⁸, por outro lado, da ausência do controle do sistema VIES nas importações e exportações. Geralmente configura-se numa cadeia com uma importação, seguida de várias transações intra-União e posterior exportação da mesma mercadoria⁷⁹.

Entendimento doutrinário⁸⁰ indica que o âmago do problema está na ausência de regulamentação comunitária dessa isenção do IVA na importação, quando destinada à posterior transação intra-União isenta⁸¹. A questão é que cada Estado membro têm autonomia para regular essa isenção de sua maneira e, além disso, ainda não há uma cooperação suficiente entre os países com o fim de rastreamento das mercadorias.

Mais uma variação da fraude do operador fictício é a *Car Flipping*, em que os defraudadores podem criar todo um mercado de veículos, automóveis ou máquinas agrícolas, para promover o esquema ilícito. Pode diferentemente da MTIC, se consuma em transação B2B (*business to business*) e a *Car Flipping* pode se consumir em transações B2C (*business to consumer*), quando os veículos são vendidos em transações simuladas com pessoa singular, para isso requer a criação de toda uma cadeia económica nova, um mercado artificial⁸².

⁷⁷ O Artigo 41.º do CIVA dispõe sobre o prazo de entrega.

⁷⁸ O Artigo 16.º RITI regulamenta essa situação em Portugal, isenções nas importações: 1 – “Estão isentas do imposto as importações de bens efetuadas por um sujeito passivo, agindo como tal, quando esses bens tenham como destino um outro Estado membro e a respetiva transmissão, efetuada pelo importador, seja isenta do imposto nos termos do artigo 14.º”. Na verdade, essa isenção trata-se de uma suspensão, pois é condicionada pelo número 2 do mesmo artigo, que inclusive requer “prova de que os bens importados se destinam a ser transportados ou expedidos com destino a outro Estado membro”.

⁷⁹ Cf. PINTO, op. cit., p.146.

⁸⁰ Cf. PINTO, loc. cit. e PAIVA, V., p.115-116

⁸¹ Cf. Artigo 143, nº 1, d da Diretiva 2006/112/CE

⁸² O motivo para criação de um mercado artificial se dá pelo fato da necessidade de se fazer demasiadas aquisições de veículos por pessoa física para se produzir uma fraude desta em larga escala. AINSWORTH alerta que já reportadas 37 operações de compras por mês ou 100 vezes por ano por apenas uma pessoa deficiente. Cf. AINSWORTH, R. T., op. cit., p. 9.

AINSWORTH ⁸³ ressalta que este tipo de fraude mudou a percepção no Reino Unido de que as fraudes do operador fictício se serviam apenas de mercadorias com pequeno volume e alto valor.

Estas fraudes se servem de benefícios de legislação interna para fazer operações com veículos com elevado valor, como o regime de isenção para deficientes e em seguida, revender estes bens como se fossem usados em outros Estados Membros com alta tributação, assim também de regimes da margem de lucro para bens de segunda mão ⁸⁴. Os seus principais instrumentos são dissimulação dos verdadeiros adquirentes e do estado do veículo novo para se aproveitarem indevidamente de benefícios legais de legislações de diversos Estados Membros. Verifica-se que estes veículos geralmente são transportados por motoristas habilitados como se fossem veículos usados particulares, aproveitando-se também da ausência de fronteiras nas rodovias. Portanto, vislumbra-se que os Estados produtores de veículos os mais prejudicados nesses esquemas.

Outra variação da fraude do operador fictício que merece considerável atenção é a *Missing Trader Extra- Community (MTEC) Fraud*, que se utiliza de transações internacionais de prestações serviços comerciáveis. Ocorre que o conceito de serviço em termos de tributação de IVA é mais abrangente do que o conceito do direito civil, abrangendo além da definição de prestação de serviços do direito civil, todas outras atividades que não sejam consideradas como fornecimento de bens, conceito abstrato negativo ⁸⁵. Portanto, tal conceito abrange não só a prestação de serviços clássica que têm como umas das suas características ser consumível, não podendo ser objeto de revenda, como também as prestações de serviços negociadas como um bem intangível, através de uma cadeia económica ⁸⁶.

As prestações de serviços mais comuns neste tipo de fraude são os seguintes: direito de emissão de CO₂, telefonia móvel, VoIP, internet, serviços de armazenagem em nuvens subcontratação em empreitadas. O mercado secundário de CO₂ foi o principal ambiente de desenvolvimento deste tipo de fraude. Este mercado é dinâmico, as emissões podem acontecer em quinze minutos, simples, não necessitando de registo de operadores, as operações são realizadas com apenas poucas informações. No entanto, atualmente as fraudes de serviços de

⁸³ Cf. AINSWORTH, R. T., op. cit., p. 2 e seg.

⁸⁴ Cf. TOMAZ, J. A., op. cit., p. 176-177.

⁸⁵ Conforme artigo 1154.º do Código Civil, “contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”. Já conforme n.º 1 do Artigo 4.º do CIVA, “são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens” (grifou-se).

⁸⁶ GONZÁLEZ, L. M. A., op. cit., p.156.

telefonia internet são as que mais se disseminam, esses serviços consistem em compra e venda de minutos em internet, funcionando como commodities^{87 88}.

Todos esses serviços podem ser comercializados quantas vezes forem necessárias na cadeia económica, tendo características híbridas de bens comercializáveis e de serviços intangíveis⁸⁹. Neste tipo de esquema os serviços muitas vezes têm circulação ficta, devido ao seu carácter intangível e por não haver necessidade de desembaraço aduaneiro para os serviços, a modalidade MTEC é a mais comum, esta é caracterizada por acontecer além da União Europeia, envolvendo países terceiros, logo, podem envolver operações de importação e exportação⁹⁰.

Por fim, outra fraude extremamente disseminada nos dias de hoje, principalmente por causa dos avanços tecnológicos, é a *Zapper Software* que consistem em utilização de programas que viciam e eliminam dados, com o fim de redução da dívida tributária do sujeito passivo. Este software pode ser utilizado em fraude isolada, ou em grandes arranjos fraudulentos, como na fraude do operador fictício, para aumentar sua eficiência em redução ou eliminação ilícita da carga tributária⁹¹.

AINSWORTH⁹² descreve o *Zapper* como programas acessórios geralmente usados por retalhistas para adulterar informações de caixas registadoras eletrônicas ou máquinas de cartão de débito ou crédito, no entanto, funcionam com seletividade, e.g. não adulteram informações de vendas a cartão de crédito ou determinados produtos, como bebidas alcoólicas, por deixam rastros ou levantarem suspeitas, sendo mais fácil a deteção. Já detetado em muitos Estados, parece que é mais comum em economias desenvolvidas que combinam alto nível de venda em dinheiro e elevadas taxas de impostos sobre o consumo.

O autor⁹³ alerta que apesar do *Zapper* ser mais comum, também existem os *Phantomware* que são programas que já vem com as caixas registadoras produzidas para serem manipuladas. O *Zapper* é mais utilizado, pois, pode ser removido depois do uso; requer muita perícia técnica para ser detetado; pode ser utilizado seletivamente por pequenas e médias empresas, que operam com diversos produtos, como mercados ou lojas de conveniência, sendo

⁸⁷ GONZÁLEZ, L. M. A., op. cit., p. 158.

⁸⁸ AMAND, C.; BOUCQUEZ, K. op. cit., p. 235.

⁸⁹ AINSWORTH, R. T. Vat Fraud: MTIC & MTEC-the tradable services problem. Boston University School of Law Working Paper, n.º 10-39, Boston, 12 nov. 2010, p. 1.

⁹⁰ AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., loc. cit.

⁹¹ Cf. TOMAZ, J. A., op. cit., p. 180.

⁹² AINSWORTH, R. T. Zappers Retail VAT Fraud. In: *International Vat Monitor, IBFD*, Amsterdam, v. 21, n. 3 jul. 2010, p. 175.

⁹³ AINSWORTH, R. T., loc. cit.

assim, mais difícil para a fiscalização detetar; pode ser utilizado remotamente e sem o conhecimento dos empregados que operam o caixa.

Quanto aos crimes conexos à MTIC, podem-se destacar o branqueamento de capitais e o terrorismo, como os dois principais. O crime de branqueamento de capital é comumente associado ao esquema arranjado para a prática de fraudes fiscais⁹⁴. Este crime tem uma natureza acessória, não obstante ser uma incriminação autónoma, com objetivos principais de impedir a deteção de criminoso e blindar o bem objeto de crimes anteriores, por meio de ocultação de rastros referentes ao dinheiro ou outro meio de manifestação de fortuna inerente de outros crimes, geralmente fazendo reinvestimentos estes em atividades outras atividades ilícitas ou numa atividade lícita para dissimular suas origens económicas.

PAIVA⁹⁵ alerta que as investigações sobre fraudes carrossel internacionais o branqueamento está presente e é identificado logo no início das atividades, detetando-se primeiramente operações financeiras suspeitas, o que possibilita a suspensão das operações suspeitas, monitoramento das contas bancárias e até o bloqueio dos saldos e a possível deteção a tempo da fraude fiscal, em concurso real de crime com o branqueamento. Além disso, o autor destaca que já foi identificado o branqueamento de dinheiro proveniente de outros crimes, como tráfico de drogas, em meio ao esquema de fraude fiscal.

Situação demonstrada por BRAGUES⁹⁶ revela esquema em que a fraude fiscal é utilizada para branquear saída de verba não documentada, provavelmente oriunda de crime corrupção. Trata-se de empresa investigada que havia criado *offshore* virtual em paraíso fiscal com objetivo somente de emitir faturas, sem a real circulação de mercadoria, com o fim de cobrir várias saídas precedentes no caixa que não foram documentadas e que haviam gerado enorme diferença contábil. Ou seja, a empresa ocultou sua situação irregular, praticando mais atos ilícitos, aproveitando-se das isenções de impostos e sigilo bancário de paraíso fiscal para transferir vultosas quantias para o exterior.

Ainda mais nocivos do que essas ocorrências são os esquemas em que a fraude fiscal se associa ao terrorismo, AINSWORTH,⁹⁷ alerta para casos detetados nos Estados Unidos,

⁹⁴ PAIVA, V. Fraude fiscal (e branqueamento): notas esparsas sobre a investigação dos "carrosséis internacionais do IVA". In *Investigação Criminal*, Lisboa: 2014, n.7, p.113.

⁹⁵ PAIVA, V., op. cit., p.114.

⁹⁶ BRAGUÊS, J. L. *O processo de branqueamento de capitais. Working papers* N° 2, OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude, Edições Húmus, Ribeirão-PT, 2009. Disponível em: <http://www.gestaodefraude.eu>. Acesso em: 02 abr. 2019, p. 52.

⁹⁷ Acredita AINSWORTH que Azizi, jovem que com 26 anos foi extraditado por ser autor de esquema e alegou que cometia MTIC desde os 16 anos, é apenas pessoa interposta. Cf. AINSWORTH, R. T. *VAT fraud and terrorist funding: the Azizi extradition allegations: part I*. Boston University School of Law Working Paper, n.º 15-24, Boston, 29 jun. 2015, p. 2.

relativa à extradição de Azizi, em que agentes criminosos utilizavam fraudes fiscais como forma de financiamento de terrorismo. O autor alega que ainda não há informações suficientes para entender como os pontos fracos do IVA se conectam com o financiamento do terrorismo ⁹⁸.

Destaca-se que essa associação com outros crimes, principalmente os de natureza hedionda, como o lado mais nefasto da fraude fiscal. Quando um agente comete um crime e não há sanções eficientes este fica propenso a ser influenciado ou influenciar mais facilmente outros indivíduos a prática de mais crimes similares ou conexos. Esta situação é prevista na Teoria das Janelas Quebradas ⁹⁹, na qual se verificou que se uma janela de um edifício abandonado for quebrada e mantida sem conserto, estimula-se que mais janelas sejam quebradas e outros crimes aconteçam, ou seja, desordens geram mais desordens. Como se pode verificar com o caso da fraude fiscal, que já pode incluir em suas etapas a falsificação de documento, falsas declarações, falsidade ideológica, ou seja, o indivíduo já é propenso a praticar estes crimes em outras circunstâncias.

Nos casos de esquemas mais organizados somam-se a estes crimes o já comentado branqueamento de capital, formação de quadrilha, podendo haver corrupção das autoridades fiscais, compra de pareceres e testemunhas, ou até mesmo, queima de arquivos, assassinatos de prováveis testemunhas e associação com outros criminosos como terroristas e os que praticam crimes económicos. Portanto, é de extrema importância o combate da fraude imediatamente e preventivamente de modo a dissuadir os defraudadores, além de servir de exemplo para os demais indivíduos de seu convívio social.

Por outro lado, numa análise crítica do funcionamento dos esquemas fraudulentos correlacionados, é possível inferir que as fragilidades do IVA apresentadas nos estudos da fraude do operador fictícios, principalmente a isenção nas entregas intra-União e a ausência dos serviços aduaneiros, são apenas parte do problema. Ou seja, a análise das demais fraudes correlacionadas deixa explícito que quaisquer distorções no sistema IVA criam vulnerabilidades que podem ser aproveitadas por esquemas fraudulentos. Sejam estas distorções: a concessão de isenções, alíquotas reduzidas, ausência de controles administrativos, faltas de harmonização das legislações dos Estados Membros, lacunas ou ausência de regramento ou atualização das legislações internas e dos normativos comunitários, que devem acompanhar o desenvolvimento tecnológico e dos novos modelos de negócios.

⁹⁸ Ressalta-se que neste processo Azizi não foi extraditado por terrorismo, no entanto, houve alegação por promotores e juizes conexão da fraude no IVA com o terrorismo.

⁹⁹ Cf. WILSON J. Q.; KELLING G. L. Broken Windows. Boston: The Atlantic Online, 1982, passim.

Por fim, vale ressaltar que fraudes como, *faturas falsas*, *zapper software* e *phoenix*, se aproveitam de fragilidades, não oriundas de distorções, mas implícita ao próprio sistema IVA. Sendo que a fraude das faturas falsas está presente em quaisquer sistemas tributários baseados em emissão de faturas, as *zapper software* pode ser utilizado em qualquer sistema que exige registos e escriturações em operações comerciais e as *phoenix* é ainda mais abrangente, podendo ser utilizada em quaisquer sistemas, pois não se relaciona com aos processos e operações, e sim, com a criação de sujeito passivo. Portanto, estas fraudes são inerentes ao sistema IVA, podendo somente ser atenuadas com mais controles procedimentais, tecnológicos, regulamentação e fiscalização.

2. Medidas de combate à fraude

2.1 Estudo da motivação

Para melhor compreensão e análise adequada das medidas preventivas no combate à fraude fiscal é necessário identificar os principais fatores motivacionais que levam o agente a cometer o crime. Neste tópico serão analisados estes fatores, bem como a distinção entre os fatores que motivam os diferentes tipos de indivíduos, com particular ênfase nos indivíduos cometem a fraude organizada.

Os fatores motivacionais dos crimes são estudados há anos pela criminologia e, mais recentemente, pelas Ciências Sociais que analisam o comportamento humano. O ponto importante para o início do desenvolvimento do tema é a teoria clássica de Gary Becker¹⁰⁰, no campo da criminologia, a qual preconizava que os indivíduos ponderam quer os benefícios da prática do ilícito, quer os custos. Gary Becker, nos anos 1970, propôs o Modelo Simples do Crime Racional (MOSCR), uma teoria útil do comportamento criminoso, que pressupõe que o agente criminoso tem a mesma motivação de uma pessoa comum quando toma uma decisão racional, pressupondo que estes agentes consideram a utilidade esperada da decisão, ponderando os custos e os benefícios nas escolhas que tomam¹⁰¹. Ou seja, os indivíduos buscam maximizar seus ganhos ou reduzir suas perdas ao escolher as atividades que vão praticar, sendo que estas atividades podem ser lícitas ou ilícitas.

Segundo esta teoria, um indivíduo praticaria uma atividade ilícita caso fosse possível obter com esta mais vantagem do que com a prática de outras atividades lícitas. Por conseguinte, uma alteração nos custos e benefícios para estes indivíduos pode conduzi-los a tomar decisões diferentes¹⁰². Quanto aos benefícios, para além dos ganhos económicos e financeiros oriundos do ato ilícito, é levado em consideração o fator psicológico, ou seja, considera-se que alguns

¹⁰⁰ BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. In: *Essays in the Economics of Crime and Punishment*, BECKER, G. S.; LANDES, W. L., p. 1-54, University of Chicago and National Bureau of Economic Research: London., 1974, passim.

¹⁰¹ Ressalta-se que os indivíduos que têm menos aversão ao risco são mais propensos a tomar decisões que levam a execução de atos ilícitos. Cf. BECKER, G. S., op. cit., p. 43-45.

¹⁰² VALADÃO, M. A. P., Crimes de sonegação fiscal: um enfoque criminológico e económico. In: *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. OTERO, P., ARAÚJO F. (org.), GAMA J. T., 5.v., p. 233-286. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 239.

indivíduos teriam prazer quando praticam um ato ilícito que não é detetado pelas autoridades fiscais, criando a autopercepção de que são mais competentes e poderosos que seus pares ¹⁰³.

Quanto aos custos, um dos fatores implicados é a probabilidade de ser condenado. Na verdade, o risco de condenação vai depender de como o indivíduo percebe a eficiência da justiça e da fiscalização, de sua aversão ao risco e sua destreza de cometer o ilícito ¹⁰⁴. Também se considera o fator psicológico, mas, neste caso, relativo à moral ¹⁰⁵ do indivíduo. Por fim, considera-se o custo da condenação, ou seja, os custos financeiros que se traduzem em multas, indemnizações, “tempo perdido” preso, considerando rendimentos e oportunidades perdidos nesse tempo, condições na prisão, complicações psicológicas e físicas advindas da clausura a curto, médio e longo prazo ¹⁰⁶.

Um fator que pode pesar de forma híbrida, ora como custo, ora como benefício, assim como o fator psicológico, é a condição financeira do indivíduo antes de cometer a fraude. Os indivíduos tendem a não cometer fraudes se estas não refletirem uma grande diferença no seu património, portanto, um indivíduo que tem uma boa condição financeira, não cometerá pequenas fraudes ¹⁰⁷. No entanto, contando com o fator psicológico que proporciona prazer na prática do ato ilícito (aumentando o benefício) e com o fato de a riqueza minimizar os efeitos da punição (reduzindo os custos), esta asserção pode não ser verdadeira, ou seja, o indivíduo mesmo com grande riqueza patrimonial pode cometer pequenas fraudes fiscais.

Com base nesta teoria, aplicada ao campo de estudo de evasões fiscais, conforme ALLINGHAM e SANDMO em 1972 e SRINIVASAN em 1973 ¹⁰⁸, o que levaria o sujeito passivo a ser cumpridor de suas obrigações, pagando seus tributos, é o receio de ser detetado e condenado ¹⁰⁹, suportando todas as consequências financeiras inerentes às sanções. ALM ¹¹⁰ aponta que, de facto, os resultados estatísticos comparativos evidenciam que quanto maior a possibilidade de detenção e mais acentuadas as penalidades, maior é o cumprimento das obrigações fiscais. Portanto, para tomar a decisão de cometer ou não uma fraude fiscal, o indivíduo ponderaria os benefícios que o ato ilícito lhe proporcionará, principalmente os

¹⁰³ Cf. RODRIGUES, V. *Análise económica do direito: uma introdução*. 2º ed., Coimbra: Almedina, 2016, p. 207-208.

¹⁰⁴ Cf. RODRIGUES, V., op. cit., p. 211-212.

¹⁰⁵ Alguns fatores, como moral e demais fatores psicológicos, foram acrescentados à teoria posteriormente, aqui está sendo abordada a teoria em sua versão mais atualizada.

¹⁰⁶ Cf. RODRIGUES, V., op. cit., p. 207-212.

¹⁰⁷ Cf. VALADÃO, M. A. P., op. cit., p. 239 e RODRIGUES, V., op. cit., p. 211-212.

¹⁰⁸ Apud. ALM J., op. cit., p. 1.

¹⁰⁹ Cf. ALM J., op. cit., p. 1.

¹¹⁰ Cf. ALM J., What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, [Nova Deli], jun. 2018, p. 3.

monetários, com os riscos de ser flagrado, processado e punido. Isto leva a que as autoridades fiscais se concentrem numa abordagem mais rigorosa e burocrática das obrigações fiscais, aumento de auditoria e de punições para combater a evasão fiscal ¹¹¹.

No entanto, não somente esta ponderação pode ser levada em consideração, dado que os números de investigações ¹¹² e condenações são irrelevantes para ter o efeito de assegurar que grande parte da população seja cumpridora, como se observa na realidade, seja em países desenvolvidos ou em desenvolvimento ¹¹³. Ou seja, as pessoas pagam muito mais impostos do que sugere o padrão do modelo tradicional ¹¹⁴. Os autores ALM, MCCLELLAND e SCHULZE ¹¹⁵ sugeriram, nos anos 90, que este cumprimento das obrigações tributárias acima da expectativa se deve à supervalorização que os indivíduos fazem da probabilidade de serem investigados e condenados e também ao reconhecimento da aplicação dos impostos pagos em serviços públicos e em valorização dos bens públicos utilizados em benefício da sociedade, o que ficou conhecido na doutrina como moral fiscal ¹¹⁶. Portanto, um aumento no retorno ao contribuinte, em forma de fornecimento de mais serviços e bens públicos, faria com que os indivíduos fossem mais cumpridores.

O modelo tradicional de BECKER, além de ter sido revisado pelo próprio autor, foi criticado e testado por diversos autores ¹¹⁷, sendo que uma das principais argumentações contra a teoria é a que demonstra que as decisões não são tomadas tão racionalmente, e sim, são influenciadas pelo contexto social e por toda a matriz biopsicossocial idiossincrática do indivíduo. Assim, foi retomado o antigo conceito de HEBERT SIMON de “racionalidade limitada”, que sugere que as decisões nunca são racionalmente perfeitas, pois há limite de

¹¹¹ Cf. ALM J., op. cit., p. 3 e também cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02. *Tax Fraud and the Rule of Law*. Oxford University Centre For Business Taxation, Oxonia: jan. 2018, p. 16.

¹¹² O percentual de auditoria fiscais em relação às obrigações fiscais é de menos de 1% na maioria dos países. Nos EUA este percentual correspondeu à somente 0,8% em 2015. Cf. ALM J., op. cit., p. 3.

¹¹³ Outros estudos entendem que a taxa de evasão é baixa não só porque as pessoas não têm vontade de cometer o ilícito, e sim, porque não seriam capazes, devido à estrutura e monitoramento do sistema, como o instituto da retenção, que envolve uma terceira parte. Cf. LEDERMAN, L. *The Fraud Triangle and Tax Evasion*. Indiana Legal Studies Research Paper, n.º 398, 2019, p. 45-46.

¹¹⁴ Cf. ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? In: *Journal of public Economics*, n.º 48, Holanda do Norte, 1992., p. 21-22.

¹¹⁵ Cf. ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D., op. cit., p. 24.

¹¹⁶ LAVOIE atribui ao alto nível de *compliance* na maioria das democracias ocidentais a existência de um caráter ético fiscal nestas sociedades e sugere que os Estados deveriam focar no fortalecimento desta moral fiscal. Cf. LAVOIE, R. *Flying above the law and below the radar: Instilling a taxpaying ethos in those playing by their own rules*, 29. *Pace L. Rev.*: 637. Londres, 2009, p. 587.

¹¹⁷ Apesar disso, os Estados ainda fundamentam suas políticas na teoria tradicional, o que resulta em maior foco nas medidas punitivas, como já comentado no parágrafo anterior. Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02..., p. 17.

informações de processamento dessas informações ¹¹⁸. Portanto, teóricos das Ciências Económicas Comportamentais, com testes empíricos e apoio dos alicerces das Ciências Psicológicas, inferiram que as informações utilizadas para se tomar decisões, bem como o seu processamento, são tão limitadas quanto os recursos económicos para a produção de bens e serviços, comumente estudados no problema da escassez, alicerce das ciências económicas.

Isto também é percebido nos estudos das evasões fiscais. Segundo os fundamentos do modelo tradicional, quesitos financeiros (principalmente aqueles gerados pelas sanções, multas e penalidades) induzem a mais cumprimentos de obrigações tributárias, ou seja, melhoram o *compliance* ¹¹⁹. Estudos baseados nas ciências comportamentais verificaram que na verdade as pessoas não são influenciadas somente por variáveis financeiras individuais, e sim, são influenciados, mais frequentemente, por variáveis sociais, como a empatia, altruísmo, sensação de justiça, reciprocidade.

Salienta-se que ambas as teorias (a teoria clássica e a teoria da racionalidade limitada) podem ser aplicadas no estudo da evasão fiscal, pois ambas apresentam fatores que influenciam o comportamento e, conseqüentemente a tomada de decisão do indivíduo. Estudos avançam neste sentido, reunindo os fatores de cada teoria que afetam o *compliance* fiscal com o auxílio da teoria do triângulo de fraudes ¹²⁰. O conceito de triângulo da fraude, adotado pelo *American Institute of Certified Public Accountants* e pelos padrões internacionais de auditoria a partir de 2000, indica três fatores principais capazes de motivar o indivíduo a cometer evasão fiscal: incentivo ou pressão para cometer a fraude (surge de dificuldades financeiras, que podem ser fruto da concorrência desleal no mercado em que há muitos fraudadores); percepção da oportunidade (refere-se a posição de poder, conhecimento dos controles internos da empresa e ter a chance de cometer a fraude) ; e a racionalização do ato (ligado ao autoengano, que será detalhado abaixo). Esta teoria assume que mesmos indivíduos honestos podem cometer fraudes e, destes três vértices, a racionalização é a mais difícil de ser demonstrada empiricamente e é

¹¹⁸ SAMSON cita Tversky e Kahneman como os autores que apresentaram contribuições mais importantes na crítica ao modelo racional. Cf. SAMSON, A. *Introdução à economia comportamental e experimental*. In: ÁVILA, F.; BIANCHI, A. M. (org.). *Guia de Economia Comportamental e Experimental*, 1ª ed, p. 25 – 60, São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015, p. 29.

¹¹⁹ Cf. ALM J., op. cit., p. 3.

¹²⁰ O artigo de Donald Cressey, (CRESSEY D. R., *Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement*, 12, 1953) dos anos 1950 é geralmente citado como o pioneiro na teoria do triângulo da fraude e PICKHARDT E PRINZ faz a conexão das ciências comportamentais de Ariely com a teoria do triângulo da fraude em PICKHARDT M.; PRINZ A. *Behavioral Dynamics of Tax Evasion -A Survey*, vol. 40, fev. 2014, p. 1-19. Cf. LEDERMAN, L., *The Fraud Triangle and Tax Evasion (...)*, p.7 e 34.

ligada a abordagem das ciências comportamentais, enquanto aos outros dois fatores (incentivo ou pressão e percepção da oportunidade) correspondem à teoria clássica ¹²¹.

Com os fundamentos das ciências comportamentais, passou a se pensar mais no homem como um ser coletivo, como realmente é. Foi assim reformulado o modelo tradicional, partindo-se de duas grandes abordagens, que na maioria das vezes constituem interseções entre si. Uma abordagem considera os fatores individuais, que se fundamentam na racionalidade limitada dos sujeitos passivos, e a outra, os fatores sociais, que se fundamentam na influência do contexto social e nas variáveis sociais ¹²².

Quanto aos fatores individuais, estes demonstram que as decisões dos indivíduos são influenciadas por vieses cognitivos e emoções. Os vieses são atalhos mentais, que criam interferências no pensamento lógico racional. Estes podem ser explicados pelo fato de o cérebro do indivíduo no momento da tomada de decisão, no âmbito das cognições e emoções que o afetam, opte por escolher as informações que entende serem mais importantes no primeiro momento ¹²³, limitando assim o pensamento racional e comprometendo a lógica com emoções e escassez de informações. Os vieses traduzem-se na não percepção ou no erro de percepção de alguns custos e incentivos (e.g., a já mencionada, sobrevalorização da probabilidade de ser investigado e condenado), o que resulta em escolhas que não correspondem aos seus desejos, imperfeitas e inconscientes; na limitação de seu autocontrole, que se verifica quando o indivíduo mesmo sabendo o que quer, percebendo seus custos e benefícios, não é hábil para atingir o seu objetivo, pois é influenciado por emoções que levam a procrastinação ou inércia (e.g. desconto hiperbólico, comentado abaixo); preferências não padronizadas, o que implica em mudanças de preferências dependendo do estado emocional e das relações sociais, sendo assim, imprevisível a preferência real das pessoas (e.g. impacto nas suas escolhas devido à forma como o problema é apresentado, isto é chamado de efeito enquadramento) ^{124 125}.

O viés da confirmação, e.g., é um atalho mental que se verifica quando uma pessoa segue argumentos preconcebidos, fazendo reavaliação psicológica quando confrontada com outros argumentos contrários para adequá-los aos argumentos preconcebidos. Outro viés importante é o comportamento de manada, que ocorre quando a pessoa repete ações de

¹²¹ LEDERMAN, L., *The Fraud Triangle and Tax Evasion (...)*, passim.

¹²² ALM J., *op. cit.*, p. 6.

¹²³ Note-se que, de certa forma, este filtro de informações é indispensável para a sobrevivência humana, principalmente, no caso do homem ter de tomar uma decisão em situação de perigo.

¹²⁴ CONGDON, W.J., KLING, J.R. AND MULLAINATHAN, S. *Policy and Choice – Public Finance through the Lens of Behavioral Economics*. Washington, DC: The Brookings Institution Press, 2011, p. 20.

¹²⁵ ALM J., *op. cit.*, p. 7.

terceiros, se estes estão em maioria ¹²⁶. Verifica-se a interseção destes atalhos mentais com fatores sociais, o que implica, muitas vezes, a aceitação das ações do próprio grupo a que o indivíduo pertence e na rejeição de ações de grupos concorrentes. Ou seja, caso as fraudes sejam praticadas somente em empresas concorrentes, por pessoas que o indivíduo tenha certa aversão, provavelmente repugnará o ato ilícito; no entanto, se a fraude for praticada por empresas, grupos associados, pessoas que o indivíduo admira ou tenha empatia, com a convivência, pode acabar por aceitar estes atos.

Ressalta-se que, em termos fiscais, a prática de fraudes por empresas concorrentes pode ter efeito oposto na medida em que o IVA e outros impostos, não pagos, reduzem os custos destas empresas, que podem oferecer os melhores preços e assim prejudicar a concorrência, podendo inclusivamente levar muitas empresas à situação de falência. Sobre esta situação, DE LA FERIA ¹²⁷ alerta que empresas fraudulentas tendem a inviabilizar que empresas cumpridoras continuem no mercado, afetando principalmente as pequenas e médias empresas, já que as grandes companhias absorvem as distorções do mercado em seus volumosos fluxos de caixas. Além disso, a autora destaca outro efeito da fraude que é a redução da qualidade e quantidade das transações empresariais.

Diante desta percepção, restam às empresas que são concorrentes das empresas fraudulentas três alternativas: a primeira é denunciar os opositores e aguardar a autoridade fiscal tomar providências, alternativa que pode não surtir efeito, se a fiscalização procrastinar ou não tomar qualquer providência; a segunda é alterar o ramo de suas atividades, procurando mercados não suscetíveis à fraude, o que nem sempre é viável ou produtivo; a terceira alternativa (a mais nefasta) é também praticar fraudes fiscais e reduzir seus preços. Por isso é importante que o Estado responda ao contribuinte que denuncia as fraudes de forma eficiente e não tolere nenhum tipo de ilícito fiscal, mesmo os de pequenas proporções, adotando medidas que evitem que o sujeito passivo de boa-fé opte pela terceira alternativa.

Outros vieses que merecem destaque são: o desconto intertemporal (desconto hiperbólico ou viés do presente) e viés da falência do planejamento. O primeiro refere-se à preferência das pessoas por um benefício imediato, mesmo que isto implique em um custo futuro, portanto, o que acontece no presente aparenta sempre ter mais relevância. O segundo

¹²⁶ SAMSON, A. Glossário. In: ÁVILA, F.; BIANCHI, A. M. (org.). *Guia de Economia Comportamental e Experimental*, 1ª ed., p. 363 – 373. São Paulo: EconomiaComportamental.org., p. 372.

¹²⁷ Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02..., p. 12.

afeta o indivíduo tornando-o muito otimista em relação aos seus planos futuros ¹²⁸. Em termos de fraude fiscal, a influência destes vieses traduz-se na preferência do sujeito passivo pelo benefício presente do dinheiro ou da dedução do imposto objeto do ilícito no presente, mesmo que possa ser condenado no futuro. Além disso, de forma otimista o sujeito passivo pensará no momento que comete a fraude, que nunca será investigado no futuro.

O autor ARIELY também contestou o modelo tradicional, indicando que o homem não é tão desonesto quanto seria previsto no MOSCR de Becker, principalmente por que a moral tem um peso maior do que o que foi considerado no modelo. O autor destaca a importância dos valores morais do indivíduo, considerando que o ser humano sempre convive com uma linha tênue entre as variáveis racionais presentes no modelo de BECKER e a sua moral que inclui suas percepções subjetivas do que é ser honesto e sua honra. Esta é a chamada Teoria da Margem de Manobra, a qual também considera que, sem prejuízo da assunção de que o indivíduo pretende sempre preservar sua imagem, diante do forte peso de sua moral, este sempre deseja maximizar seus benefícios, mesmo que desonestamente, utilizando pretextos que influenciam a margem de manobra para justificar atos imorais ou ilícitos ¹²⁹. Logo, mesmo quando os benefícios do ato ilícito são maiores do que os custos, o indivíduo pode tomar a decisão de não o praticar, com vista à preservação da sua moral. No entanto, poderá fazê-lo se alguns fatores que influenciam sua margem de manobra neutralizarem seus pensamentos de cariz moral.

Entre os fatores que mais influenciam a margem de manobra estão: o autoengano e a contaminação social. O autoengano ¹³⁰ acontece quando o indivíduo tenta encontrar razões para atos desonestos de forma positiva, sem ir de encontro à sua moral. Isto acontece quando a pessoa tenta justificar os seus atos perante si própria ¹³¹, argumentando que todos fariam o mesmo se tivessem em seu lugar. TAXKETT et al. identificam três racionalizações, em termos fiscais, neste sentido: criação de seu próprio incentivo fiscal, quando os sujeitos passivos verificam que os ricos têm mais incentivos fiscais; resposta as atos corruptos dos agentes públicos e recusa de

¹²⁸ RICK S.; LOEWENSTEIN G. Intangibilidade na escolha intertemporal. In: ÁVILA, F.; BIANCHI, A. M. (org.). *Guia de Economia Comportamental e Experimental*, L. 1ª ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015, p. 78.

¹²⁹ ARIELY, D. *A Mais Pura Verdade sobre a Desonestidade*. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2012, P. 24.

¹³⁰ ARIELY, D. A., op. cit., p. 145 et seq.

¹³¹ CRESSEY em 1953 já alertava que pessoas de confiança, quando cometem violações na confiança, seriam capazes de aplicar a suas condutas verbalizações que permitem ajustar a sua concepção de si mesmo. Cf. CRESSEY, D. R. *Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement*. PsycINFO. Nova York, 1953, passim.

se sentir como um “tolo”, visto que, outros sujeitos passivos não pagam impostos, porque cometem fraudes fiscais ¹³².

Já a contaminação social ¹³³, é um fator social que se refere à reavaliação psicológica do indivíduo, que passa a considerar atos desonestos como algo normal e tolerável ao ter contato com pessoas que praticam estes atos. Retoma assim conclusão semelhante à Teoria das Janelas Quebradas, em que desordem gera desordem, atos ilícitos geram mais atos ilícitos. A contaminação social se agrava ainda mais quando a pessoa que pratica estes atos ilícitos é autoridade que exerce função pública ou social relevante, tais como, gerentes, diretores, presidentes de empresas, chefes de repartições públicas, políticos. Os comportamentos destes são muitas vezes admirados e reproduzidos por seus subordinados ou por pessoas que se relacionam.

Uma situação preocupante é quando atos difundidos e de pequeno valor são tolerados socialmente com ausência de punição. Vale ressaltar que fraudes fiscais de pequeno valor geralmente não são punidas pelos Estados, em virtude de limites monetários adotados para se evitar que os custos da cobrança, administrativos ou judiciários, sejam maiores do que os valores devidos ¹³⁴. A adoção destes limites corrobora a difusão de pequenas fraudes, tornando-as corriqueiras e mundialmente percebidas, como aquelas fraudes em que o prestador de serviço emite a fatura com valor menor do que o contratado com a finalidade de reduzir o preço dos serviços ¹³⁵. Ora nestes casos, além de se verificar a contaminação social constata-se a presença também do autoengano, quando o prestador de serviços oferece o preço mais baixo alegando que é para beneficiar o cliente, no entanto, quem mais se beneficia é o próprio prestador que angaria mais clientes, em prejuízo da concorrência que pratica preços incluindo o IVA. Nota-se aqui que o autoengano sempre estará presente quando se verifica a contaminação social.

Assim, pode-se deduzir que as consequências da não punição e da não reprovação social ¹³⁶ de pequenos ilícitos são nefastas, pois causam distorções na concorrência, prejudicando a

¹³² Tackett et al. apud. LEDERMAN, L., *The Fraud Triangle and Tax Evasion* (...), p. 39.

¹³³ ARIELY, D. A., op. cit., p. 178 et seq.

¹³⁴ Em Portugal, o artigo 103º, nº 2 da Lei n.º 15/2001, dispõe sobre limite de 15.000 (euros) de vantagem patrimonial indevida para a punição da fraude.

¹³⁵ FABBRI e HEMELS, em artigo, alertam que esta prática é comum na Holanda, onde prestadores de serviços corriqueiramente perguntam se clientes querem recibo. Cf. FABBRI, M.; HEMELS, S. 'Do You Want a Receipt?' Combating VAT and RST Evasion with Lottery Tickets'. In: *Intertax*, 41, Issue 8/9, [Holanda], ago- set. 2013, p. 430.

¹³⁶ Quanto à reprovação social, VALADÃO traz a reflexão de que uma sociedade na qual os seus indivíduos não se indignam com a evasão fiscal, aceitando esta conduta nas suas bases ético-morais, cria um condicionante cultural, o que faz a fraude fiscal ser facilmente reinterpretada como um ato político contra a corrupção dos governantes ou a utilização inadequada dos recursos públicos. Entretanto, o autor alerta que não há como sugerir um cunho político neste ato ilícito, pois quem pratica a fraude somente tem como meta seu próprio benefício. Cf. VALADÃO, M. A. P., op. cit., p. 265. Reforçando a ideia do autor, acrescenta-se que se o ato fosse

economia, além de incentivarem a prática de mais atos ilícitos e causar danos financeiros relevantes ao Estado, quando estas infrações são cometidas em grande escala numa sociedade. Sem prejuízo do argumento económico dos custos envolvidos, é necessário que os Estados que adotam limites que impedem aplicação da pena de prisão, apliquem outras sanções alternativas e direcionem políticas públicas para infratores que cometem pequenas fraudes, incentivando-os a legalizar suas atividades e pagar regularmente impostos, conseqüentemente, desestimulando a contaminação social.

A partir das assunções supramencionadas, é possível a reflexão acerca da diferença entre as motivações que estimulam a prática de fraudes entre os diferentes agentes, como os que participam de fraudes organizadas que geralmente envolvem grandes quantias, e as motivações dos agentes que praticam pequenas fraudes. Reforça-se que as fraudes organizadas, ou grandes esquemas fraudulentos, são ações coordenadas e sistemáticas, com variáveis níveis de sofisticação e organização, concretizando-se com falsos operadores, ou falsas faturas, ou impostos coletados e não repassados. Já as pequenas fraudes assumem-se como omissões deliberadas, dissimulações ou apresentações falsas de informações com o fim de se reduzir o imposto devido, concretizando-se em relatórios subvalorizados, registos falhos, erros de classificação ou reivindicação de reembolso indevido ¹³⁷.

A princípio, o que diferencia os fatores motivacionais dos indivíduos que praticam as fraudes organizadas dos fatores motivacionais dos indivíduos que praticam pequenas fraudes são as alterações nas variáveis de custos e benefícios da utilidade esperada pela prática do ato ilícito. Em outros termos, nas pequenas fraudes, além de não estarem geralmente sujeitos à pena de prisão, os agentes envolvidos comumente têm menos poder económico ou político, menos recursos técnico, menos estrutura empresarial, menos escolaridade ou conhecimentos mais limitados, menos acesso a serviços e assessorias de profissionais qualificados, sendo mais influenciados por vieses se comparados com os agentes que se envolvem em grandes fraudes organizadas. Portanto, tomando essas diferenças em consideração, as variáveis de custos e benefícios são alteradas significativamente.

político, seria público e notório, com o fim de chamar a atenção da sociedade para uma determinada causa, no entanto, a fraude fiscal é ato geralmente cometido de forma escusa, sem divulgação ou busca de apelo social, não sendo, portanto, um ato político. Contudo, vale lembrar que ao longo da história manifestação políticas ocorreram motivadas por cobranças abusivas de tributos e algumas destas originaram revoltas e revoluções.

¹³⁷ Foram utilizadas aqui partes de definições referenciadas pela autora DE LA FERIA, no entanto, em tradução livre, a autora se refere à “evasão fiscal” ao invés de “pequena fraude”, termo que parece mais conveniente a ser utilizado neste estudo. Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02..., p. 7 e 8.

Quanto aos benefícios, os indivíduos que se envolvem em fraudes organizadas esperam ganhos económicos e financeiros maiores, podendo assim investir na execução do esquema fraudulento quantias consideráveis, utilizadas para aquisição de recursos humanos, materiais e tecnológicos para executar e ocultar a fraude. Portanto, é provável que os indivíduos nesta situação tenham mais prazer (fator psicológico), pois se consideram mais competentes e poderosos. Além disso, contam com uma rede profissionalmente organizada ao seu dispor que afasta sua percepção da prática de atos ilícitos, como também aumenta a sensação de que as autoridades fiscais não são competentes para detetar estes ilícitos, ou podem até detetar, mas possivelmente serão coniventes, propensos à corrupção.

Quanto aos custos, estes indivíduos geralmente são mais propensos ao risco do que os pequenos defraudadores, visto que, geralmente eles são grandes empresários e o risco é inerente aos seus negócios. No mais, como já mencionado, o esquema organizado cria a sensação de que eles são muito eficazes na prática dos atos ilícitos o que reduz a possibilidade de serem investigados e condenados. Além disso, quanto maior o nível de organização do esquema mais os agentes se sentem afastados do objeto da fraude¹³⁸. Entretanto, em caso de condenação, os custos da condenação também podem ser menos percebidos devido às suas condições económicas e financeiras, que lhes proporcionará, por exemplo, acesso a melhores advogados, possíveis regalias na prisão, capacidade de arcar com as multas e indenizações e possibilidade de continuar com seus negócios, até mesmos os ilícitos.

Quanto às questões morais (sendo a variável mais importante, considerando as ponderações de ARIELY), neste ponto, a propensão de praticar pequenas fraudes ou de se envolver em grandes esquemas não é determinante para se avaliar a moral das pessoas envolvidas^{139 140}. Ou seja, o fato de participar de um grande esquema fraudulento não significa que os princípios morais do indivíduo sejam menos relevantes do que os princípios morais de quem pratica pequenas fraudes. Ora aqueles que praticam pequenas fraudes poderiam participar de grandes esquemas, se tivessem oportunidades; quem participa de grandes esquemas pode ser

¹³⁸ Vale ressaltar que quanto mais afastado do objeto do ilícito, mais o indivíduo fica propenso a cometer fraudes. Cf. ARIELY, D., op. cit., p. 28 et seq. No caso da fraude fiscal, o objeto (dinheiro) está bem afastado do agente, quando este falseia declarações, deixa de pagar imposto devido ou solicita reembolso indevido, estes atos somente convertem-se em recursos monetários dias ou meses depois. No esquema organizado conta-se ainda com a presença de pessoas jurídicas e de intermediários que afastam ainda mais o agente do objeto da fraude.

¹³⁹ Duas causas principais podem ser identificadas como determinantes para o desenvolvimento moral de uma pessoa: seu contexto social e seu caráter individual. O filósofo Ortega y Gasset já alertava “Eu sou eu e minha circunstância, e se não salvo a ela, não me salvo a mim.”. GASSET, J. O. *Meditações do Quixote*. Rio de Janeiro: Ibero-Americano, 1967, p. 52.

¹⁴⁰ Vale ressaltar ainda que a fraude fiscal tomando grandes ou pequenas proporções é tipificada da mesma forma como crime fiscal.

até pessoa com maior desenvolvimento moral do que os que não participam, no entanto, ter sua margem de manobra influenciada por fatores autoengano, contaminação social e vieses. Entretanto, como os montantes monetários dos grandes esquemas fraudulentos são muito elevados, isto pode fazer diferença na tomada de decisão, pois o indivíduo, considerando a linha tênue entre a manutenção da sua boa autoimagem e a vantagem da fraude, tende a executar mais os pequenos e quase imperceptíveis atos ilícitos ¹⁴¹. É por esta razão que as pequenas fraudes são mais frequentes. Ademais, pode-se presumir que o autoengano e a contaminação social influenciam da mesma forma as decisões e a intensidade da influência de cada um destes fatores deve variar conforme as circunstâncias e caráter de cada indivíduo.

Ressalta-se que além da diferenciação entre fraudes organizadas e as pequenas fraudes, devem ser consideradas outras categorizações de indivíduos que podem sofrer influência nas diferentes motivações, como se vê na tabela 1 abaixo:

Tabela 1: Caracterização de indivíduos relativamente à fraude.

Caracterização dos indivíduos que cometem pequenas fraudes	Caracterização dos indivíduos que se envolvem em grandes esquemas organizados
1. Indivíduos que estão em iminência de praticar a fraude;	4. Indivíduos que estão na iminência de praticá-los, entre estes os que já praticam pequenas fraudes e os que nunca praticaram e são incitados a participar do esquema
2. Indivíduos que praticaram fraude uma ou poucas vezes, entre estes os que não têm noção das consequências ou da ilicitude;	5. Indivíduos que participam do esquema sem saber
3. Indivíduos que além de praticar fraudes, estimulam outras pessoas a fazer o mesmo.	6. Indivíduos que participam sem noção das consequências ou da ilicitude
-	7. Indivíduos que montam e coordenam o esquema.

Esta caracterização e as premissas abordadas acima ajudam na análise, de forma pormenorizada, de que fatores motivacionais que influenciam os indivíduos que praticam

¹⁴¹ ARIELY concluiu em suas pesquisas que a tendência do ser humano é ser somente um pouco desonesto. Na medida em que ele convive com o conflito entre a manutenção da sua boa autoimagem e o aproveitamento do benefício do ato desonesto, ele pratica atos desonestos e ao mesmo tempo se considerando um homem honesto. O limite para a prática dos ilícitos é o ponto em que ele consegue manter sua autoimagem positiva. Cf. ARIELY, D., op. cit., p. 18.

pequenas fraudes também podem ser similares aos fatores que motivam a participação de alguns indivíduos principiantes ou de indivíduos que participam sem saber dos esquemas organizados. Além disso, existem diferenças entre fatores motivacionais, mesmo que sutis, em cada tipo de agente, como o caso da falta de informações acerca das consequências e da ilicitude do ato que pode ser fator determinante para os indivíduos classificados na tabela como 1, 2, 4, 5 e 6 cometerem fraudes, o que deve ser levado em conta na prevenção das fraudes. A tabela 2 abaixo ilustra a influência dos principais fatores sobre os indivíduos de 1 a 7.

Tabela 2: Influência dos principais fatores motivacionais

Influência dos principais fatores motivacionais		
Principais fatores motivacionais	Influenciam menos os indivíduos:	Influenciam mais os indivíduos:
Falta de informações, de noção das consequências e da ilicitude	3, 7	1, 2, 4, 5, 6
Percepção da probabilidade de ser investigado e/ou condenado	2, 3, 6, 7	1, 4, 5
Fator psicológico: prazer na prática do ato ilícito	1, 2, 4, 5, 6	3, 7
Propensão ao risco	1, 2, 5	3, 4, 6, 7
Custo da condenação	3, 4, 5, 6, 7	1, 2
Influência dos vieses	4, 5, 6, 7	1, 2, 3

Verifica-se na tabela acima a propensão de cada fator influenciar cada tipo de indivíduo. São consideradas, sobretudo, as argumentações apresentadas neste tópico, principalmente a diferença das prováveis condições económicas iniciais dos indivíduos e seus recursos disponíveis. Assim, demonstra-se aqui que a escolha das medidas de combate à fraude deve depender dos tipos de indivíduo que se queira persuadir. Adicionalmente, mesmo medidas orientadas ao combate de pequenas fraudes também podem surtir efeito em alguns indivíduos que participam de grandes esquemas, como se pode ver na imagem acima.

2.2 Estudo das medidas de combate à fraude

Neste tópico serão examinadas as medidas de combate à fraude fiscal, em termos gerais, com o intuito de fornecer o contexto para a abordagem mais específica das medidas de combate à fraude no IVA a apresentar posteriormente. Adota-se aqui a distinção didática das medidas preventivas em três graus, com as sugestivas designações de medidas primárias, medidas secundárias e medidas terciárias¹⁴². Esta divisão leva em consideração o momento de aplicação das medidas, com seu espectro começando muito antes da prática do crime, no caso da prevenção primária, e indo até depois da condenação dos indivíduos, caso da prevenção terciária. De seguida, apresentam-se estes três tipos de medida com destaque para as medidas primárias que estão mais relacionadas com o escopo deste trabalho.

As medidas primárias são aquelas que se traduzem na “prevenção propriamente dita”, lidando principalmente com informações, comunicação, educação, regulamentações, procedimentos, mudanças estruturais e tecnologias. Em termos fiscais, podem ser verificadas nos investimentos em programas educacionais ou informativos para os sujeitos passivos e melhorarias nos sistemas tributários ou sua adaptação para se evitar a fraude. Isto é concretizado especialmente através da adoção de novas obrigações acessórias, mudanças nas legislações, utilizando linguagem mais acessível, descomplicando procedimentos, facilitando obrigações, aumentando a segurança de dados, enfatizando a transparência, qualidade de informação e a publicidade; além disso, pode-se simplificar o sistema, suprimindo isenções, taxas reduzidas, remiões e anistia. Estas medidas intervêm no âmago do problema antes mesmo que fraude aconteça, neutralizando-a¹⁴³.

Vale destacar que neste nível de prevenção as ciências comportamentais fornecem importantes contribuições, como o auxílio dos chamados *nudges*¹⁴⁴. Pode-se dizer que os *nudges* são interferências que conduzem as escolhas das pessoas com uma subtil orientação determinada. Têm o objetivo de melhorar a tomada de decisão, sem quaisquer imposições, nem proibições, nem mesmo alterações relevantes nos custos ou benefícios. Ou seja, os *nudges* mantêm sempre o poder de decisão das pessoas, permitindo até mesmo que estas evitem a

¹⁴² Adota-se aqui a distinção das ciências criminológicas. Cf. BRANTINGHAM, P. J.; FAUST, F. L. A conceptual model of crime prevention. *Crime & Delinquency*, vl. 22, n.º 3, 1976, p. 284-296; e cf. VALADÃO, M. A. P., op. cit., p. 269.

¹⁴³ Cf. VALADÃO, M. A. P., loc. cit.

¹⁴⁴ *Nudges* poderia ser traduzido como “cutucão”, “empurrãozinho” (tradução livre). No entanto, opta-se aqui por manter o termo em língua inglesa, respeitando-se a tradição literária.

orientação pretendida, de forma fácil, rápida e sem despesas ¹⁴⁵. Por isso, os *nudges* são ótimas ferramentas no auxílio à prevenção primária da fraude fiscal, principalmente, por serem geralmente medidas eficientes e de menores custos ¹⁴⁶.

Em termos fiscais, *nudges* são as interferências que simplificam, reduzem a burocracia e aumentam a transparência e ao mesmo tempo não são coercivas, ou seja, apenas facilitam ou sugerem o cumprimento da obrigação acessória ¹⁴⁷. A título de exemplo, podem ser mencionadas as declarações de impostos sobre a renda que são disponibilizadas ao sujeito passivo já preenchidas, bastando este confirmar ou retificar o envio por correio eletrônico de alertas automáticos de datas das obrigações acessórias ou do pagamento do imposto, divulgações de informações e explicações sobre direitos e obrigações tributárias, com linguagem acessível e no momento próximo as datas de cumprimento, direito a dedução de imposto para o consumidor final para incentivar a solicitação de faturas.

Destacam-se estudos recentes que comprovam a eficiência dos *nudges* na melhoria do *compliance* fiscal, como o realizado por VAINRE, et al. ¹⁴⁸ onde se constatou o aumento do cumprimento relacionado a impostos sobre folha de pagamentos na indústria de construção da Estónia, no qual verificou-se um aumento das receitas fiscais entre 5,1% a 6,1% no período de 3 meses, mostrando que intervenções que incluem vários componentes direcionados a um público alvo específico, não dissuasivas, são mais eficientes. Estas intervenções foram realizadas através de envio de correio eletrônico pelo governo, com informações que colocavam em evidência os riscos de condenação em caso de evasão fiscal. Além de estas informações alertarem para o aumento de auditorias, mostravam que 92% da população cumpriam suas obrigações fiscais e fortaleciam a imagem colaborativa da autoridade fiscal. Destacavam ainda que a preocupação principal do governo era com a concorrência desleal e com as perdas de receitas, as quais poderiam ser aplicadas em serviços ¹⁴⁹.

¹⁴⁵ *Nudges* é um conceito cunhado por THALER e SUNSTEIN em THALER, R. H.; SUNSTEIN, C. R. *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*. Yale Univ. Press, New Haven, CT, 2008, p. 6.

¹⁴⁶ Uma exceção é quando estas medidas requerem complexos desenvolvimentos de sistemas tecnológicos caros.

¹⁴⁷ SUNSTEIN, C. R. *Nudging: um guia bem breve*. In: *Guia de Economia Comportamental e Experimental*. Tradutor: TEIXEIRA, L. 1ª ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015, p. 108 – 115.

¹⁴⁸ VAINRE, M., et al. *Effective nudges for increasing employer tax compliance: A fieldwork-informed pragmatic randomised controlled trial*. PsyArXiv, 2019. Disponível em: <https://psyarxiv.com/vua5n/>. Acesso em: 21 mai. 2019. p. 15-16.

¹⁴⁹ VAINRE, M., et al, op. cit., p. 8.

Outro estudo recente, conduzido por DE NEVE, et al.¹⁵⁰, comparou cinco experimentos com envio de comunicados feito pela autoridade fiscal aos sujeitos de imposto sobre o rendimento em toda a Bélgica. Os resultados deste estudo mostraram que comunicações mais simplificadas, com poucas e relevantes palavras, são mais eficientes para aumentar o *compliance*. Porém, ao contrário do que tinha concluído o estudo de VAINRE, este estudo revelou que mensagens de dissuasão tinham efeito positivo adicional às comunicações simplificadas, enquanto mensagens que invocam a moral fiscal, valorizavam os serviços públicos ou mensagens de conteúdo informativo não tinham eficácia¹⁵¹.

Vale salientar que estes estudos são relativos ao *compliance*, ou seja, além da evasão fiscal, são consideradas outras situações, como incumprimento ou mero atraso no pagamento. Em termos de fraude fiscal, é possível inferir que a mera comunicação que invoca valores morais, valorização de serviços públicos não teria qualquer efeito no caso do indivíduo que tem a pretensão de praticar fraude, enquanto a mensagem com conteúdo dissuasivo informando sobre o aumento da fiscalização poderia ser eficaz.

A título de exemplo, considera-se de um lado, um indivíduo preste a executar fraudes fiscais no setor de automóvel e do outro lado, a autoridade fiscal que acaba de constatar em seus relatórios que fraudes fiscais em determinados setores, inclusive no setor de automóvel, estão crescendo cada vez mais. Verificando esta situação, a autoridade fiscal envia uma correspondência para os sujeitos passivos informando sobre o aumento da fiscalização em setores sensíveis, destacando o setor de cada contribuinte individualmente. Logo, o indivíduo que está prestes a praticar fraudes fiscais recebe correspondência informando do aumento de auditorias no setor de automóvel e da possibilidade de breve visita de um fiscal ao seu estabelecimento. Percebe-se aqui a eficácia imediata de uma simples comunicação, mesmo que a ação coerciva (fiscalização) não ocorra, esta correspondência terá um efeito lógico e certo de dissuadir o propenso infrator.

É importante diferenciar as medidas primárias que podem ser eficazes para diferentes indivíduos caracterizados na Tabela 1 (p.49). Ressalta-se, por exemplo, que medidas educativas que trabalham com a comunicação, simplificação de procedimentos e desburocratização podem ser eficazes para os indivíduos que praticam pequenas fraudes, ou para aqueles que participam de grandes esquemas sem saber ou sem noção das consequências ou da ilicitude. Porém, estas

¹⁵⁰ DE NEVE, J. E., et al. How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-wide Experiments in Belgium. Evidence from Population-Wide Experiments in Belgium. Saïd Business School WP, 2019-7, University of Oxford. [Oxônia]: mai. 2019., p. 3.

¹⁵¹ DE NEVE, J. E., et al., op. cit., p. 28.

mesmas medidas provavelmente seriam inócuas para os indivíduos que participam em grandes esquemas que coordenam. Estes indivíduos geralmente são pessoas com elevado nível educacional e cultural que consideram que a execução da fraude é a melhor opção em termos de custos e benefícios, sendo praticamente improvável a dissuasão destes sem aumentar seus custos, ou reduzir seus benefícios, ou pelo menos demonstrar que existem custos e/ou benefícios que não foram levados em consideração em sua escolha. Contudo, outras medidas, como a mudança de estruturas do imposto, alteração de legislação, adoção de novos sistemas tecnológicos e a já mencionada comunicação dissuasiva podem ter efeitos em todos os indivíduos alvo, como se apresenta na tabela abaixo.

Tabela 3: Medidas primárias e seus efeitos nos indivíduos

Medidas primárias e seus efeitos nos indivíduos		
Medidas primárias	Menos eficazes para os indivíduos:	Mais eficazes para os indivíduos:
Medidas educativas, comunicação, simplificação de procedimento, desburocratização	7	1, 2, 3, 4, 5, 6
Mudança de estruturas do imposto, alteração de legislação, adoção de novos sistemas tecnológicos e a comunicação	-	Todos

Tabela 1: Caracterização de indivíduos da fraude.

Quanto às pequenas fraudes, existem os seguintes indivíduos:

1. Indivíduos que estão em iminência de praticar a fraude;
2. Indivíduos que praticaram fraudes uma ou poucas vezes, entre estes os que não têm noção das consequências ou da ilicitude;
3. Indivíduos que além de praticar fraudes, estimulam outras pessoas a fazer o mesmo.

Quanto aos grandes esquemas organizados, existem os seguintes indivíduos:

4. Indivíduos que estão na iminência de praticá-los, entre estes existem os que já praticam pequenas fraudes e os que nunca praticaram e são incitados a participar do esquema;
5. Indivíduos que participam do esquema sem saber;
6. Indivíduos que participam sem noção das consequências ou da ilicitude;
7. Indivíduos que montam e coordenam o esquema.

Estas medidas primárias, como são prevenções propriamente ditas e neutralizam o problema, são geralmente as mais indicadas para o combate à fraude fiscal, devido ao facto de

serem eficazes e resultarem nos melhores custos e benefícios ¹⁵². Quanto a isto, estas medidas podem-se distinguir entre si em relação ao tempo de implantação, aos custos e aos benefícios. O aumento da eficiência da comunicação é uma medida de baixos custos, implantação mais célere, em comparação às demais, mas de abrangência limitada e subjetiva, pois sua eficácia não é garantida e estudos revelam aumento de percentual de pouco mais de 5% no *compliance* ¹⁵³. Quanto à adoção de medidas tecnológicas estas podem ter custos bastante elevados, mas são bastante eficientes e necessárias, pois as autoridades fiscais precisam de aparato tecnológico para acompanhar o desenvolvimento de tecnologias utilizadas por defraudadores em sofisticados esquemas. A adoção de software é indicada por muitos autores como a principal medida de combate à fraude fiscal ¹⁵⁴: além disso, estes auxiliam outros tipos de prevenção, secundárias e terciárias.

Quanto à mudança de legislações, como a alteração do responsável pelo pagamento, são medidas que têm impacto positivo de imediato, porém, podem não ser eficazes para extinguir o problema (fraude fiscal). Estas medidas podem apenas mudar o tipo da fraude utilizada pelos agentes para burlar o sistema, como já visto no capítulo anterior. Outro agravante destas medidas é o fato delas poderem transfigurar o imposto, como no caso do IVA que na adoção de algumas destas medidas acaba por contrariar seus princípios ¹⁵⁵, o que pode prejudicar substancialmente o sujeito passivo de boa-fé e a economia como um todo. Exemplo disto é a adoção da substituição tributária, que imputa a responsabilidade dos impostos de toda a cadeia somente a um sujeito passivo, geralmente aquele que é mais fácil fiscalizar e que é mais confiável. Ou seja, por muitas vezes estas medidas descaracterizam o imposto, com risco de romper com alguns de seus pilares, como o princípio da neutralidade, tornando-o mais complexo e desequilibrando as relações económicas, dado que sobrecarrega de responsabilidade e obrigação acessória o contribuinte de boa-fé.

Não obstante as prevenções primárias serem as mais eficazes, elas são sempre utilizadas de forma combinada com outras medidas, ditas prevenção secundária e terciária. As medidas

¹⁵² Aqui consideram-se também os custos sociais, e. g., o combate da fraude após a sua execução já começa com um custo social muito elevado, não só devido perda de receitas tributárias, como também a possíveis custos processuais, custos da punição, contaminação social da atitude do defraudador, entre outros.

¹⁵³ Vale salientar que aumento de percentual de pouco mais de 5% é no *compliance*, o que significa que quanto à redução da fraude fiscal, este percentual seria bem menor. VAINRE, M., et al, op. cit., p. 15-16.

¹⁵⁴ Isto é ratificado em AINSWORTH, R. T. VAT Fraud: MTIC & MTEC – The Tradable Services Problem. Boston University School of Law Working Paper, n. 10-39 12 nov. 2010, p. 20 e também em WILLIAMS, C. Technology can solve MTIC Fraud- 2. International Vat Monitor, IBFD, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 jul. 2011, passim.

¹⁵⁵ Thimmesch sugere que para melhorar o *compliance* os Estados devem explorar características que são próprias dos impostos sobre o consumo e que fazem eles adequados para isto. Cf. THIMMESCH, A. B. *Testing the Models of Tax Compliance: The Use-Tax Experiment*. Utah L. Rev., 1083, 2015, passim.

de prevenção secundárias são medidas de controle, concretizadas, sobretudo, através das inspeções ou auditorias fiscais ou pela polícia criminal ou judicial. Estas apresentam assim duas faces, uma de repressão e outra de prevenção. A repressão é a face mais fácil de ser percebida, visto que, de uma fiscalização ou investigação pode derivar como resultado uma ou mais sanções. A outra face, seu caráter preventivo, é percebida quando os sujeitos passivos constatarem que a fiscalização é eficiente e racionalmente evitam a prática de atos ilícitos ¹⁵⁶. Apesar de serem eficazes em casos específicos ¹⁵⁷, estas medidas são custosas, o que se traduz numa eficiência muito limitada. Devido aos custos associados, mesmo em países desenvolvidos, as fiscalizações não cobrem 1% da população de sujeitos passivos ¹⁵⁸.

No que diz respeito à prevenção terciária, estas são identificadas mais como medidas repressivas, pois se referem a punições e sanções. Entretanto, embora o seu caráter repressivo ser mais forte, o seu cariz preventivo também deve ser tido como importante, pois objetiva principalmente evitar a reincidência. As punições tornam a fraude custosa e aumentam o fator risco, o que faz o sujeito passivo pesar estes aspetos na hora de tomar a decisão de cometer o ilícito ou não ¹⁵⁹.

Nos casos de fraudes fiscais organizadas, em que estão envolvidos sujeitos passivos com muitos recursos financeiros, a aplicação de multa, reparação dos danos e prisão custeada pelo próprio infrator podem ser as melhores medidas, pois buscam neutralizar financeiramente o agente. Além disso, podem ser importantes para a persuasão do infrator e seus pares a suspensão do direito do exercício de determinadas atividades profissionais, prática do comércio e contração de empréstimo bancários, bem como a prestação de serviços à sociedade.

2.3 Medidas de combate à fraude do operador fictício no IVA

O objetivo deste tópico é delinear as principais medidas de combate à fraude no IVA, especificamente o combate à fraude do operador fictício no âmbito da União Europeia, com exceção do regime definitivo que será objeto de análise mais detalhada em capítulo a parte.

¹⁵⁶ Cf. VALADÃO, M. A. P., op. cit., 270.

¹⁵⁷ LEDERMAN alerta para alguns estudos os quais apontam que após uma fiscalização os sujeitos passivos tendem ao descumprimento de obrigações tributárias e ressalta que isto é um resultado esperado pelo modelo clássico, visto que, após a fiscalização reduz a percepção do sujeito passivo da probabilidade de ser novamente fiscalizado. Cf. LEDERMAN, Leandra. *Does Enforcement Reduce Voluntary Tax Compliance*. B.Y.U. L. Rev. 627, 2018, p. 647.

¹⁵⁸ Vale relembrar os dados destacados por ALM que revelam percentual de fiscalizações em relação às obrigações fiscais é de menos de 1% na maioria dos países, inclusive nos EUA este percentual correspondeu à somente 0,8% em 2015. Cf. ALM J., op. cit., p. 3.

¹⁵⁹ Cf. VALADÃO, M. A. P., loc. cit.

Aqui será possível verificar como os Estados e a União Europeia lidam com a fraude do operador fictício no IVA, os objetivos e a eficiência das medidas tomadas, principalmente quanto à prevenção primária.

A princípio, os Estados mais afetados pela fraude do operador fictício reagem com mais rigidez nas auditorias e penalidades aumento de multas, juros, sanções e novas medidas legislativas, mais formalismo e endurecimento no cumprimento de obrigações acessórias. Além disso, os Estados adotam algumas medidas legais isoladas de alteração estrutural do IVA para combater a fraude. Contudo, estas medidas assentam nas operações internas e em poucos setores, considerados mais sensíveis à fraude. As principais medidas inseridas individualmente no ordenamento jurídico por estes Estados Membros são isenções, substituições tributárias ou taxas zero focadas nas operações em risco ¹⁶⁰.

As isenções são geralmente incompletas. Estas têm o efeito negativo de impossibilitar o direito à dedução do imposto pelos operadores isentos, além de reduzir a receita total de IVA. Já as substituições tributárias invertem o sujeito passivo, ou seja, os destinatários passam ser responsável pelo imposto, conservando o direito a deduções, mas criando obrigações e responsabilidades tributárias ao adquirente, e assim, sobrecarregam o sujeito passivo de boa-fé. Por fim, a adoção de taxa zero permite aos sujeitos passivos manterem o direito à dedução, no entanto, existem perdas de receita para o Estado de IVA maiores do que o considerado na isenção incompleta ¹⁶¹.

Outras medidas são adotadas pelos Estados no combate a fraudes específicas, como é o caso da proibição, por um lapso de tempo, de sócios, administradores e gestores de sociedades já líquidas de constituírem nova empresa ¹⁶². Este tipo de medida é eficiente para se inibir a fraude *Phoenix*.

Um dos maiores entraves da adoção destas medidas é o fato de cada Estado Membro reagir de seu modo e tentar se precaver isoladamente, com base em seu contexto pontual. Pela estrutura da União Europeia, designadamente pelo seu mercado único e a livre circulação de bens, serviços e capitais e as dimensões tomadas pelas fraudes intra-União, somente medidas harmoniosamente adotadas por todos os Estados Membros podem ser eficientes. Diante deste

¹⁶⁰ O autor GONZALEZ destaca medidas tomadas por Itália, Holanda, Reino Unido nas fraudes ao IVA nas operações com direito de emissão de CO₂. Cf. GONZÁLEZ, L. M. A., op. cit., p.163.

¹⁶¹ Cf. GONZÁLEZ, L. M. A., loc. cit.

¹⁶² Em Portugal, existe proposta neste sentido, vide: LANÇA, F. Pacto para a Justiça: Sócios deverão ser impedidos de abrir e fechar empresas sem justificação. Negócios, Cofina Media S.A: 11 jan. 2018. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/justica/detalhe/socios-deverao-ser-impedidos-de-abrir-e-fechar-empresas-sem-justificacao> Acesso em: 03 mar. 2019.

cenário, no combate à fraude no IVA destacam-se as seguintes medidas comunitárias: inversão do sujeito passivo, *reverse charge* ¹⁶³, normas para facilitar a troca de informações, a cooperação entre as administrações e adoção de novas tecnologias ¹⁶⁴ e condições para usufruir as isenções nas importações.

Quanto ao *reverse charge*, ressalta-se que para operações com alguns serviços e bens o *reverse charge* pode ser tido como regra geral, pois a Diretiva 2006/112/CE originalmente já contemplava esta possibilidade. O *reverse charge* posteriormente também foi adotado para outras operações como medida com prazo limitado, medida temporária, tomada enquanto são aguardadas soluções legislativas mais efetivas de longo prazo no combate à fraude ¹⁶⁵. A Diretiva 2010/23/EU inseriu o artigo 199.º-A da Diretiva 2006/112/CE, permitindo aos Estados alterarem a incidência subjetiva do IVA nas operações internas com licenças de emissão de gases com efeitos de estufa. Com efeito, nestas operações, o adquirente seria o responsável por pagar o IVA. Isto implica, nos casos de fraude do operador fictício, retirar a responsabilidade pelo IVA do *missing trader* e passar esta responsabilidade para o *buffer* ou *broker* e assim impossibilitar a fraude.

O resultado foi tão notável que, logo em seguida, a Diretiva 2013/43/EU atualizou a redação do artigo 199.º estabelecendo o prazo até 31 de dezembro de 2018 e por um período mínimo de dois anos para que os Estados Membros adotem esta medida. Adicionalmente, acrescentou diversos bens que podem ser objeto de *reverse charge*, a saber: telemóveis, dispositivos de circuitos integrados, gás e eletricidade, telecomunicações, consolas de jogos, *tablets* PC e computadores portáteis, cereais e culturas industriais, metais em bruto e semiacabados. Salienta-se que ainda foi subordinada a adoção desta medida à implementação de obrigações declarativas adequadas e eficazes aplicado aos contribuintes sujeitos a este mecanismo.

O *reverse charge* tem-se mostrado uma medida tão eficiente que os Estados da Áustria e da Alemanha (bem antes das alterações introduzidas pela Diretiva 2010/23/EU) já pediram autorização para implementar o *reverse charge* para todos os seus sujeitos passivos em operações entre empresas até um determinado valor limite ¹⁶⁶. Estes pedidos fundamentam-se no artigo 395.º, o qual possibilita que o Conselho, deliberando por unanimidade, autorize ao

¹⁶³ Cf. GONZÁLEZ, L. M. A., loc. cit.

¹⁶⁴ Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02. (...), p. 21.

¹⁶⁵ Ressalta-se que para operações com alguns bens o *reverse charge* é regra geral.

¹⁶⁶ Cf. PALMA, C. C. IVA – No que consiste o Reverse Charge? In: *Estudos de IVA II*. Cadernos IDEFF. Coimbra: Almedina, 2012, p. 207-208.

Estado Membro a derrogação de normas da Diretiva, com o fim de simplificar a cobrança e evitar tipos de fraude e evasões fiscais. Até à data, estes pedidos não foram aceites.

Ora, se o mecanismo é considerado tão eficiente para os Estados Membros, por que não adotar a medida de forma genérica, como foi solicitado pela Alemanha e Áustria? A resposta a esta pergunta implica um retorno ao argumento já discutido no tópico 2.2 sobre as medidas primárias de alteração da estrutura do imposto: alterar a estrutura do IVA de forma tão generalizada significa desconstituir o próprio imposto e seus princípios, isto é, o IVA deixaria de ser IVA. PALMA ¹⁶⁷ alerta que se estas medidas fossem aceites o IVA perderia suas características essenciais, nomeadamente o mecanismo de fracionamento do imposto e suas vantagens.

A fraude do operador fictício realmente é evitada com este mecanismo ¹⁶⁸, contudo, o *reverse charge* somente muda o sujeito passivo responsável, não se evitando outros tipos de fraude, que podem processar-se em função dos outros operadores da cadeia económica, designadamente, *buffer* ou *broker*. Além disso, a mudança na estrutura legal do IVA, na maioria das vezes, torna o cumprimento das obrigações do imposto mais complexo, devido ao fato de o contribuinte ter que se atentar para mais uma forma de tributação, que é diferenciada para determinados produtos. Como consequência, haverá mais custos de cumprimento, mais complexidade e rompimento com o princípio da neutralidade.

Vale ressaltar a introdução do Artigo 199.º - B na Diretiva 2006/112/CE pela DIRETIVA 2013/42/EU, relativo ao mecanismo especial de reação rápida, que permite aos Estados agirem rapidamente, aplicando o *reverse charge* por período de nove meses, para conter fraudes súbitas em grande escala, que acarretarem grandes perdas financeiras, o que não seria possível com os procedimentos do artigo 395.º. Já alertavam os autores LEJEUNE, DE MAEIJER, VERMEIRE ¹⁶⁹, na análise da proposta que deu origem a esta Diretiva, que a proposta era questionável e ameaça o mercado único. Acrescentam que o impacto da proposta deveria ser avaliado mais profundamente, ao passo que estes mecanismos que podem ser adotados por um Estado Membro não podem ter consequências financeiras negativas para os negócios para os outros Estados Membros nem mesmo podem inserir obrigações acessórias desproporcionais aos contribuintes.

¹⁶⁷ Cf. PALMA, C. C., op. cit., p. 208.

¹⁶⁸ TOMAZ, J. A., op. cit., p. 170.

¹⁶⁹ LEJEUNE, I.; DE MAEIJER, S.; VERMEIRE, L. Quick reaction mechanism against EU VAT. *International VAT Monitor*, IBDF, [Amsterdam], mar./abr. 2013, p. 98.

DIJK e GRIFFIOEN, numa análise mais recente do dispositivo vigente ¹⁷⁰, alertam que os Estados Membros estão abordando problemas comunitários de forma individual e que, portanto, as questões não são resolvidas ao nível de União Europeia; conseqüentemente, os defraudadores têm livre campo de atuação mesmo com a profusão de múltiplas medidas. Em outras palavras, com este mecanismo volta-se à situação original, com todos os seus efeitos negativos, na qual os Estados Membros agiam por conta própria, em ineficiência desarmonica, apenas com a diferença de que agora podem dispor de autorização da Comissão Europeia, caso os outros Estados Membros não contestem.

Quanto à troca de informações entre Estados Membros e às novas tecnologias, em termos de IVA, estas medidas estão presentes na Declaração Recapitulativa e Sistema VIES, que permitem intercâmbio de informações em sistema de transmissão eletrônica de dados ¹⁷¹. Estes mecanismos são muito importantes no combate à fraude, no entanto, são limitados por manipularem pouca quantidade de dados de cada contribuinte e devido à defasagem temporal entre a realização da transação e a receção dos dados, não sendo possível atestar a confiabilidade dos dados em tempo hábil.

Se, por um lado, as fraudes se sofisticam com a utilização de novas tecnologias, por outro lado, as novas tecnologias de software são indicadas como principais soluções para conter estas fraudes no IVA ¹⁷², e.g.: VIES, Certificação Digital e a proposta da RT-VAT - *real-time VAT collection*. Esta última proposta é um software baseado em pagamento eletrônico, que permite um controle do fisco e a receção do montante do imposto em tempo real. A princípio parece que o uso de transações eletrônicas por si só já melhora o *compliance*, por aumentar a percepção da probabilidade de ser detetada a fraude. No entanto, estudos revelam que a eficácia não é tão significativa, se não forem adotadas, em conjunto, outras políticas de prevenção ¹⁷³.

Para AINSWORTH ¹⁷⁴, o RT-VAT é o sistema que tem o poder de prevenir a fraude MTIC e outros tipos de fraude. Isto é confirmando ainda por WILLIAMS ¹⁷⁵, o qual ressalta

¹⁷⁰ DIJK, L. V. D. H. V.; GRIFFIOEN, M. Tackling VAT-Fraud in Europe: A Complicated International Puzzle. *Intertax*, v. 44, n. 4, Amsterdam, 2016, p. 296-297.

¹⁷¹ Cf. PINTO, M. S., A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 2, Lisboa, verão 2009, p.140 e 141.

¹⁷² AINSWORTH, R. T. VAT Fraud: MTIC & MTEC – The Tradable Services Problem. Boston University School of Law Working Paper, n. 10-39 12 nov. 2010, p. 20.

¹⁷³ Cf. MADZHAROVA, B. The impact of cash and card transactions on VAT collection efficiency. In: *Proceedings of the 2014 International Cash Conference*, [Frankfurt], 2014, p. 20.

¹⁷⁴ Cf. AINSWORTH, R. T. *Technology can solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification*. Boston University School of Law Working Paper, n. 11-07, 14, fev. 2011, passim. Cf. também em id. *Technology Can Solve MTIC Fraud – 3 and Final*. *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 jul. 2011, passim.

¹⁷⁵ WILLIAMS, C. *Technology can solve MTIC Fraud- 2*. *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 jul. 2011, passim.

que o RT-VAT é simples, eficaz e flexível o suficiente para ser introduzido em todos os sistemas IVA, seja com tributação na origem ou tributação no destino. Não há como discordar da eficiência do sistema proposto RT-VAT - *real-time VAT collection* como sendo a solução mais eficiente para se evitar a fraude ¹⁷⁶. No entanto, este sistema coloca os bancos como responsáveis pelo pagamento do IVA, o que só é possível quando o pagamento é realizado por via eletrónica, cartão de crédito, débito, telemóvel, entre outros. Salienta-se ainda que os Estados Membros para fazer face ao financiamento do terrorismo, branqueamento de capitais e fraude no IVA já começaram a adotar limites de pagamento em dinheiro ¹⁷⁷, o que representa um passo adiante para se inserir um sistema como este, pelo menos em transações com valores superiores a estes limites.

Adicionalmente, destaca-se que a cooperação administrativa na União Europeia, em termos de IVA, é regulada pelo Regulamento (CE) n.º 1798/2003, que insere o sistema comum de intercâmbio de informações, prevendo a assistência mútua e colaboração entre os Estados Membros, armazenamento e transmissão eletrónica de dados, visando à harmonização fiscal. No mais, a troca de informações em outros campos, como o caso da Lei do Branqueamento, constituem importantes mecanismos no combate à fraude fiscal, utilizando artifícios como as comunicações obrigatórias de operações financeiras, possibilidade de suspensão e bloqueio de operações e saldos bancários ¹⁷⁸.

Quanto às isenções nas importações, a Diretiva 2009/69/CE, que alterou o artigo 143.º, estabeleceu condições para se usufruir dessas isenções, como a devida identificação do importador para efeito de IVA ou indicação de representante legal, identificação fiscal, como também, as informações do seu cliente no país de destino e comprovação de que realmente a mercadoria foi transportada. Esta Diretiva visa combater especificamente a fraude *Yellow Fever Fraud* ¹⁷⁹. Ressalta-se que a proposta previa a responsabilidade solidária do fornecedor da mercadoria (outra importador) pelo não pagamento do IVA pelo adquirente (operador fictício), mesmo sendo o fornecedor residente em outro Estado-Membro, caso não tivesse cumprido suas obrigações fiscais declarativas.

¹⁷⁶ Frankfurt, Alemanha

¹⁷⁷ Em Portugal, a Lei n.º 92/2017 proíbe pagar e receber em dinheiro transações que envolvam montantes iguais ou superiores a EUR 3.000,00.

¹⁷⁸ Cf. PAIVA, V. Fraude fiscal (e branqueamento): notas esparsas sobre a investigação dos "carrosséis internacionais do IVA". In: *Investigação Criminal*, Lisboa: 2014, n.7, p.96-129.

¹⁷⁹ Cf. PINTO, M. S. A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano2, n.2, verão 2009, p.146, como também, PINTO, M. S. A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 2, Lisboa, verão 2009, p.115-116.

É importante relembrar, mais uma vez, que estas alterações na estrutura do imposto (como alterar a responsabilidade pelo seu pagamento, ou instituir isenções, ou alíquota zero), como estratégia de combate à fraude fiscal, apresentam suas limitações e podem mudar apenas o tipo de fraude que a União Europeia terá que combater. É fácil verificar que as fraudes, através dos anos, continuam evoluindo exponencialmente, apesar das intensas promulgações de medidas como estas. Soma-se a isto, o fato de algumas destas medidas supostamente atentarem contra alguns direitos fundamentais do sujeito passivo e serem constantemente objeto de discussões nos tribunais nacionais e no TJUE. Verifica-se nas jurisprudências do TJUE que os Estados Membros, em vez de inibirem a fraude, tendem a punir os contribuintes de boa-fé e a própria economia europeia.

As jurisprudências do TJUE que evidenciam mais esta assunção dizem respeito à recusa ao direito à dedução, à responsabilidade solidária e à recusa ao direito de isenção, bastando para tal indício de que o sujeito passivo sabia ou deveria saber do esquema fraudulento. O que os Estados pretendem nestes casos é, com fundamento nas normas comunitárias, reduzir ou anular os prejuízos pelo não pagamento do imposto referente às transações do operador fictício, com a imputação da responsabilidade pelo ilícito a outros sujeitos da cadeia que poderia ou deveriam ter conhecimento da fraude.

A recusa ao direito à dedução (*Princípio Kittel*) é uma das medidas precursoras perante a fraude no IVA. O TJUE ratificou esta medida pela primeira vez em 2006, sendo instado a se pronunciar inúmeras outras vezes, pois diversos Estados Membros já haviam difundido sua aplicação^{180 181}. Devido à impossibilidade de cobrar o IVA do operador fictício, o objetivo aqui é impedir que os demais sujeitos de esquema fraudulento, como os sujeitos que atuam no papel de *broker* ou *buffer*, não tomem proveito do direito à dedução do IVA oriundo de transação relacionada com o esquema fraudulento.

O direito à dedução é regulado pelo artigo 167.º e ss. da Diretiva 2006/112/CE, tendo como condições para seu exercício: *a entrega dos bens ou a prestação de serviços tenha sido efetuada e que o sujeito passivo esteja na posse da fatura ou do documento*¹⁸², entre outras

¹⁸⁰ Vide: Nos seguintes processos o TJUE pronuncia-se em favor do contribuinte: Optigen Ltd (C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03, ECLI:EU:C:2006:16) e Bond House Systems Ltd (C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16) contra Commissioners of Customs & Excise. E nestes outros, se pronuncia contra: Axel Kittel (C-439/04, ECLI:EU:C:2006:174) e Estado Belga contra Recolta Recycling SPRL (C-440/04, ECLI:EU:C:2006:174). No entanto, em todos são utilizados o mesmo argumento de que para recusar o direito à dedução tem de se demonstrar que o sujeito passivo conhecia ou deveria conhecer o esquema fraudulento.

¹⁸¹ LEITE, I. P. Closing the VAT Gap: uma análise das medidas de reacção dos Estados-Membros à fraude do operador fictício. In: *Cadernos IVA*. VASQUES, S. (coord.). Coimbra: Almedina, 2014, p. 190.

¹⁸² Cf. TJUE. Terra Baubedarf-Handel GmbH v Finanzamt Osterholz-Scharmbeck. (C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268).

condições estabelecidas pela legislação interna dos Estados Membros ¹⁸³. Acrescenta-se que a Diretiva 2010/45/EU inseriu o artigo 167.º-A possibilitando que os Estados Membros somente confirmem o direito à dedução ao adquirente após o efetivo pagamento do IVA pelo fornecedor.

Esta recusa do direito à dedução é mais fortemente sustentada quando o sujeito passivo transaciona diretamente com o operador fictício, pois é mais fácil demonstrar que o sujeito passivo sabia ou deveria saber da fraude. O Princípio *Kittel* ¹⁸⁴ assegura que somente o sujeito que sabia ou deveria saber da fraude deve ter recusado o seu direito à dedução referente à transação inserida em cadeia económica fraudulenta. As jurisprudências do TJEU regulamentaram a questão e limitaram as punições aplicadas pelos Estados-Membros, os quais poderiam recusar a dedução de qualquer sujeito que participou de uma cadeia económica fraudulenta, seja qual fosse a sua posição na cadeia ^{185 186}.

Quanto à recusa ao direito de isenção (*fraus omnia corrumpit - fraud corrupts everything*) ¹⁸⁷, jurisprudências do TJUE ¹⁸⁸ consideram que esta recusa tem lugar, quando o Estado Membro constata o abuso de direito em operações fraudulentas simuladas, sendo uma situação mais comum o informar lugar de execução da operação diferente do real. Com fundamento ¹⁸⁹ no Artigo 138.º, n.º 1, Diretiva 2006/112/CE, a isenção é aplicada a bens efetivamente expedidos ou transportados em operação intracomunitária entre sujeitos passivos. O TJUE entende que a autoridade fiscal pode desconsiderar a isenção e cobrar o IVA, caso o fornecedor não apresente os comprovativos da efetiva expedição ou transporte. Entretanto,

¹⁸³ No caso de Portugal, CIVA Artigo 19, n.º3: Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura. (Redacção do D.L.nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013) - (grifou-se).

¹⁸⁴ Cf. TJUE Axel Kittel contra o Estado Belga (C-439/04, ECLI:EU:C:2006:174).

¹⁸⁵ Cf. VAN BREDERODE, R. F.; PFEIFFER, S. Combating Carousel Fraud: the general Reverse Charge VAT. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 26, n. 3, p. 146-157, 13 mai. 2015. p. 147.

¹⁸⁶ Decisões mais recentes confirmam este entendimento, como se verifica nos acórdãos: Bonik, (C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774); Maks Pen EOOD (C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69); Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473); PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719); Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455); Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267); Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69); Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547); Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373); PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 48); Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, n.º 94); Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 27).

¹⁸⁷ Este princípio refere-se à fraude como uma exceção a todas as regras, a fraude corrompe tudo. Cf. WOLF, R. Mecsek-Gabona: The final step of the ECJ's doctrine on reliance on EU law for abusive or fraudulent ends in the context of intra-community Transactions. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 24, set-out. 2013, p. 286.

¹⁸⁸ Vide: Teleos and Others, (C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548); Mecsek-Gabona (C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547); Criminal proceedings against R. (C-285/09, ECLI:EU:C:2010:742); Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455).

¹⁸⁹ Para WOLF não é a legislação que embasa o tribunal, e sim, "*Principle community law cannot be relied on for abusive or fraudulent ends*" – Ou seja, não se pode invocar a lei comunitária para fins abusivos ou fraudulentos. WOLF, R., op. cit., p. 285.

mesmo se não houve efetiva saída do bem, o fornecedor pode demonstrar que agiu de boa-fé¹⁹⁰, comprovando que cumpriu os requisitos para ter direito à isenção.

Finalmente, no que se refere à imputação da responsabilidade solidária, no sentido de a autoridade tributária poder imputar a responsabilidade pelo pagamento do IVA não recolhido pelo operador fictício a sujeito passivo que transacionou em algum momento na cadeia económica da fraude¹⁹¹, também necessita que seja demonstrado que este sujeito passivo conhecia ou deveria conhecer o ato ilícito. Salienta-se que a responsabilidade pela dívida de outrem em nenhuma circunstância pode ser objetiva, mesmo tratando-se de fraude. Entretanto, neste caso existe a presunção de culpa e o ônus da prova passa a ser do sujeito passivo a quem foi imputada a responsabilidade¹⁹², restando ao contribuinte de boa-fé comprovar que agiu de forma lícita e realizou todas as diligências plausíveis para se precaver.

Destaca-se o fundamento apresentado no caso C-49/12¹⁹³ que aborda a responsabilidade solidária como uma responsabilidade extracontratual, possibilitando assim que uma empresa seja responsabilizada pelo IVA do operador fictício, apesar de não ser sujeito passivo do IVA no Estado Membro que cobra o imposto. Ora surge a pergunta: o que o Estado Membro pode cobrar de empresa que não é sujeito passivo do IVA em seu território? Neste caso, o Estado está cobrando uma indemnização por danos materiais, oriunda de uma responsabilidade civil extracontratual, isto é o que pressupõe o acórdão.

Alerta-se aqui para a relevância da conjugação destas medidas com a cooperação entre os Estados Membros. Neste caso, o Estado Membro credor do IVA evadido tem de contar com a assistência do Estado Membro de residência do responsável tributário para a cobrança do crédito¹⁹⁴. Salienta-se que todas essas medidas (recusa aos direitos à dedução, à isenção, ao reembolso ou a imputação de responsabilidade a sujeito passivo residente em outro Estado Membro)¹⁹⁵ podem incorrer na cobrança do IVA em dois Estados Membros e, conseqüentemente, numa dupla tributação económica¹⁹⁶.

¹⁹⁰ Cf. LIMA, E. V. Transmissões "B2B" de bens intra-UE isentas de IVA: a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, a.6 n.3 (Outono 2013). Almedina: Coimbra, 2013. p. 204.

¹⁹¹ Vide acórdãos: (C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309) Commissioners of Customs & Excise and Attorney General, Optigen Ltd (C-354/03, ECLI:EU:C:2006:309), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03, ECLI:EU:C:2006:309) e Bond House Systems Ltd (C-484/03, ECLI:EU:C:2006:309) contra Commissioners of Customs & Excise.

¹⁹² DOURADO, A. P. *Direito Fiscal: Lições*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 88, et seq.

¹⁹³ TJUE, Sunico e o. (C-49/12, ECLI:EU:C:2013:545).

¹⁹⁴ LEITE, I. P., op. cit., p. 194.

¹⁹⁵ É o caso dos acórdãos: Bonik, (C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774); Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455); Case (C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832), WebMindLicences.

¹⁹⁶ Cf. KOGELS, H. The destination principle lost and double taxation justified in the battle against VAT Fraud. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v.27, n. 3, 11 Mai. 2016, p. 156-157.

Analisando a evolução dessas decisões do TJUE, evidencia-se que o tribunal ultrapassou a linha de argumentação que somente admitia aos Estados Membros recuperarem as receitas do custo da fraude por meio de sanções com perda de direitos em operações precedentes, ou seja, permitia punir somente os sujeitos passivos que participavam da cadeia a partir do momento da compra do operador fictício ¹⁹⁷. Atualmente, o entendimento do TJUE é que as operações subsequentes, operações de venda posterior a esta compra também pode ser objeto de sanção, bastando que se demonstre que o sujeito passivo conhecia ou devia conhecer a fraude.

A evolução das jurisprudências do TJUE também evidencia que o tribunal vem modelando seu posicionamento face aos anseios dos Estados Membros de salvaguardar suas receitas com o IVA das consequências nefastas da evolução das fraudes. Contudo, como efeito oblíquo, o ônus recai sempre sobre o sujeito passivo de boa-fé, que se depara com mais obrigações, imputação responsabilidade, ou, até mesmo, ver ameaçado seu direito à dedução ou isenção. A autora LA FERIA ¹⁹⁸ acrescenta ainda, como resultado, o aumento de demandas para TJUE. Na maioria dos casos, o julgamento é a favor do sujeito passivo, o que demonstra que os Estados Membros estão mais preocupados em conter as perdas de receitas com a fraude do que em conter a fraude em si. Consequentemente, este posicionamento dos Estados lesa os princípios da neutralidade e igualdade, depaupera a credibilidade no sistema e ameaça o Estado de Direito.

Enfim, observa-se que as medidas mais importantes no combate à fraude, contidas na prevenção primária e que podem ter impacto em todos os tipos de indivíduos supostamente envolvidos com a fraude, são abordadas a nível comunitário, o que é essencial para o sistema IVA da União Europeia. Destaca-se a importância da troca de informações, cooperação das administrações e novas tecnologias ¹⁹⁹ como medidas essenciais no combate à fraude, no entanto, estas devem assegurar os direitos dos contribuintes, os princípios do IVA e não sobrecarregar o sistema com obrigações acessórias. As medidas que alteram a estrutura do IVA, junto com a evolução das jurisprudências do TJUE, revelam-se como medidas indispensáveis, no entanto, são de caráter emergencial, diante da perda de receita dos Estados Membros. De um lado, podem recuperar receitas imediatamente para os Estados; de outro lado, podem trazer insegurança jurídica e lesar os princípios do IVA. Além disso, podem afetar, de forma indireta

¹⁹⁷ WOLF, R., op. cit., p. 285.

¹⁹⁸ Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02. (...), p. 17.

¹⁹⁹ A troca de informações, cooperação das administrações e novas tecnologias podem auxiliar tanto na prevenção primária, como na secundária ou na terciária, ou seja, podem ser utilizadas tanto na investigação para identificar ilícitos ou para identificar sujeitos passivos que cometeram ilícitos, como também para aplicar sanções ou ainda podem influenciar na alteração legislações com o fim de prevenir os ilícitos identificados.

e até mesmo impercetível, as próprias receitas, pois possivelmente aumentaram o incumprimento e os custos, sejam estes com o sistema, na implantação destas medidas, seja com processos nos tribunais.

É razoável concluir que é mais importante a União Europeia, ou qualquer Estado que almeja mais eficiência no combate à fraude fiscal, voltar sua atenção para o incumprimento e as pequenas fraudes, do que adotar medidas de combate a grandes esquemas, que desrespeitam os princípios e sobrecarregam o contribuinte. O Estado deve buscar o apoio do sujeito passivo de boa-fé e consumidor²⁰⁰, através, por exemplo, de *nudges*, como, a concessão de crédito de impostos quando se solicita fatura, o envio de mensagens com comunicação simples, somando-se a imputação de responsabilidade solidária, assegurando sempre o respeito aos princípios do IVA. Ressalta-se aqui que o incumprimento e as pequenas fraudes podem ser ainda mais nocivos do que os grandes esquemas porque, apesar de envolverem pequenas quantias, aquelas acontecem em número muito maior²⁰¹ e o seu efeito contaminação alastra-se de forma mais célere.

Ademais, *grosso modo*, pode-se comparar a estrutura do IVA com a estrutura de uma estrada e suas ramificações. Numa situação em que ramificações de uma estrada estivessem sendo alvo de assaltantes, a última medida que se cogitaria para se combater estes crimes seria alterar a estrutura da estrada, interditando estes trechos que eram alvo dos assaltantes, mesmo por que a estes bastaria somente mudar o trecho de atuação. Isto é o mesmo que acontece quando se altera a estrutura do IVA, como no caso da implantação do *reverse charge*: somente se protege a transação objeto da medida, podendo outras transações ser alvo de fraudes, além de sobrecarregar o sujeito passivo que fica responsável pelo pagamento do IVA (*vide* abaixo figura 5, p. 67: Combate à fraude no IVA: as medidas de alteração da estrutura do sistema e seu efeito estrada).

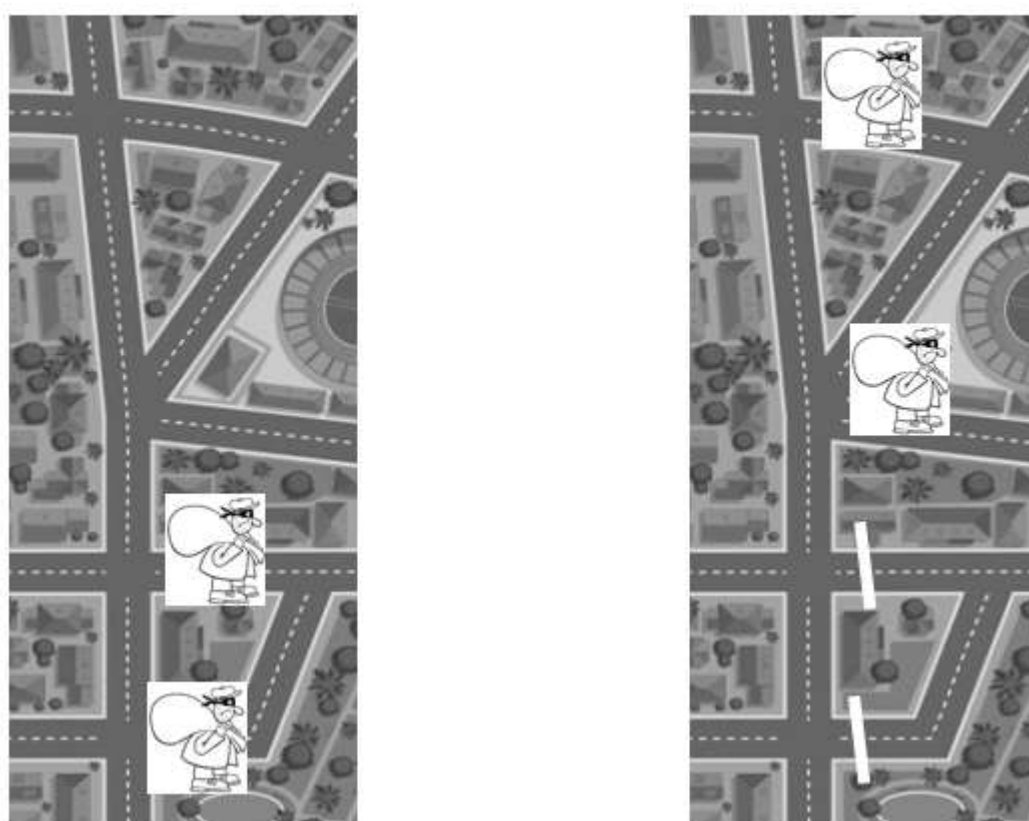
Voltando ao exemplo do caso da estrada, as medidas mais adequadas neste caso seriam: instalar câmaras de seguranças, recompensar cidadãos que denunciem os assaltantes, estimular de atividades culturais nas proximidades dos locais em que ocorrem os crimes, conservar ou

²⁰⁰ THIMMESCH, GAMAGE e SHANSKE reforçam esta ideia alertando que os Estados devem focar também no outro lado da equação, ou seja, no consumidor e como este administra o imposto, se quiserem o imposto sobre o consumo eficaz. Cf. THIMMESCH, A. B.; GAMAGE, D.; SHANSKE, D. The Case for Consumer-Based Use Tax Enforcement. State Tax Notes, vol. 85, nº. 11. Indiana Legal Studies Research Paper nº. 392. Bloomington, 11 set. 2017, p.1054.

²⁰¹ Salienta-se que não seria impraticável medir a diferença quantitativa das pequenas fraudes, do incumprimento e das grandes fraudes. O índice de GAP fiscal é o mais utilizado para medir a evasão e não faz esta segregação, este aponta a diferença entre a receita de IVA esperada e o que é efetivamente arrecadado. Cf. SLEMROD, J. Cheating ourselves: The economics of tax evasion. In: *Journal of Economic Perspectives*, vl. 21, nº. 1. Washington D.C, 2007, p. 26.

instalar iluminações, manter conservada a própria estrada, promover rondas com viaturas de polícia ou outras forças de segurança. Seria ainda importante manter estatísticas e troca de informações entre as várias autoridades que atuam no local. Assim, como no IVA, serão eficazes medidas como a implantação de novas tecnologias, troca de informações e cooperações entre as administrações, *nudges*, imputação e responsabilidade solidária parecem ser as melhores opções.

Figura 5: Combate à fraude no IVA: as medidas de alteração da estrutura do sistema e seu efeito estrada



Salienta-se que aos Estados Membros individualmente cabe sincronizar as medidas de prevenção secundária (fiscalização) e terciária (sanções), com as medidas adotadas a nível comunitário, sob pena de anular os efeitos destas medidas. Esta questão será abordada no capítulo 4, sob a perspectiva de Portugal. Além disso, como já mencionado no início deste tópico, o regime definitivo, que pode ser tido também medida de prevenção primária, como é um dos temas principais, será abordado mais especialmente no capítulo seguinte.

3. O mito de um regime definitivo

3.1 Critérios para adoção de um regime definitivo

Neste capítulo, será analisada a adoção do regime definitivo como medida de combate à fraude pelo plano de ação sobre o IVA ²⁰² e a sua adequação na atual conjuntura da União Europeia. Para uma melhor compreensão do tema, a abordagem deste tópico propõe-se ir além do enquadramento histórico ou jurídico, abrangendo aspetos económicos e administrativos. Assim, após análise dos principais critérios incidentes na escolha do melhor regime para a União Europeia, pretende-se sugerir a opção mais adequada. Este procedimento visa fazer uma contraposição entre os critérios analisados e os critérios que foram realmente utilizados no plano e efetuar posteriormente uma análise crítica ao regime proposto.

Em primeiro lugar, é importante compreender a alteração do regime de tributação do IVA nas transações intra-União entre sujeitos passivos (B2B - *Business-to-business*) como medida *sui generis* de prevenção primária de mudança de estrutura do IVA. Esta medida encontrava-se programada desde o início da criação do IVA comunitário ²⁰³ ²⁰⁴ que, com a criação do mercado único, imputou ao bloco económico europeu características de um Estado único *sui generis* ²⁰⁵ ²⁰⁶. A União Europeia é um sistema *sui generis*, em que os poderes nacionais convivem com poderes supranacionais, existindo administração quase federal em setores específicos ²⁰⁷. A criação do mercado único torna-se, assim, uma experiência ímpar no mundo. Foi criado um bloco económico livre de fronteiras, à semelhança de um único Estado

²⁰² 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. - COM (2016) 148 final.

²⁰³ PALMA lembra que a Primeira Directiva IVA de 1967 já mencionava o “mito” do Regime Definitivo do IVA. Cf. PALMA, C. C. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 6º ed. (Cadernos IDEFF) Coimbra: Almedina, 2018, p. 29. Ressalta-se que a referência à palavra “mito” pela autora inspirou o título deste capítulo.

²⁰⁴ A Diretiva do Conselho n.º 91/680/CEE, de 16 de dez. 1991, que alterou o sistema comum do IVA na fase de abolição das fronteiras fiscais, previa que seus dispositivos vigorariam durante um período limitado com o fim de propiciar a transição para o regime definitivo, o qual seria introduzindo a “médio prazo”.

²⁰⁵ STIGLITZ salienta que a globalização é uma integração intensiva entre várias nações e em nenhum lugar na Terra esta experiência foi posta mais em prática do que na Europa. Cf. STIGLITZ, J. E. *O euro. Como uma moeda única ameaça o futuro da Europa*. Trad. TAVARES, S.M. F. P. T. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 91.

²⁰⁶ Devido às controvérsias existentes sobre a natureza jurídica da União Europeia, inúmeros autores consideram-na como entidade *sui generis*, com características únicas e sem precedentes. MARTINS, A. M. G. *Manual de Direito da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 217.

²⁰⁷ CUNHA, P. P. e. Sombras sobre a integração europeia. (Coleção do centenário da FDUL) Coimbra Editora: Coimbra, 2013, p. 14.

federativo ²⁰⁸, mantendo, contudo, a soberania dos seus Estados Membros, procurando um Regime IVA adequado a esta realidade.

No início, reconheceu-se que fazer este bloco económico funcionar como um Estado único seria extremamente difícil, principalmente em termos de IVA ²⁰⁹. Por isso, e no calor e açodamento de se concretizar o projeto europeu, foram prorrogadas algumas decisões referentes a questões em que se acreditava que, com o tempo e o amadurecimento do novo cenário, seriam resolvidas ²¹⁰. Entretanto, estas questões não foram resolvidas ²¹¹. O que se pensava ser difícil verificou-se impossível, pelo menos em termos de IVA.

Antes de discorrer sobre questões referentes ao IVA, bem como critérios que deveriam ser adotados e aqueles que foram realmente adotados na tomada de decisão, é importante lembrar que o regime de tributação de um imposto sobre consumo dentro de um Estado Federal funciona, em regra, de forma diferente do regime de tributação internacional deste mesmo imposto.

Por um lado, no regime de tributação internacional de um imposto sobre consumo, em que está em jogo a sua influência na balança comercial ²¹², o princípio de tributação no Estado de destino prevalece como o mais eficiente ^{213 214}. Um dos principais motivos da eficiência

²⁰⁸ Destaca-se aqui a frase “(...) à semelhança de um único Estado federativo”, pois é importante esclarecer que a União Europeia não é nem pretende ser uma federação. A autora MARTINS destaca os motivos pelos quais a União Europeia não pode ser considerada um Estado Federado, entre os quais: não é um Estado, não foi criada por Constituição, não tem as mesmas atribuições de um Estado e os seus Estados Membros têm direito de secessão. Cf. MARTINS, A. M. G., loc. cit.

²⁰⁹ Segundo o texto das considerações iniciais da Diretiva do Conselho n.º 91/680/CEE, “a determinação das modalidades definitivas que garantirão a realização dos objectivos do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado para as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas entre Estados-membros pressupõe que se encontrem reunidas condições que não podem ser totalmente satisfeitas em 31 de Dezembro de 1992”.(grifou-se).

²¹⁰ Considerando que, no decurso do período de transição, é necessário tributar nos Estados-membros de destino, de acordo com as taxas e as condições desses Estados-membros, as operações intracomunitárias efetuadas por sujeitos passivos não isentos. Cf. Diretiva do Conselho n.º 91/680/CEE.

²¹¹ Para STIGLITZ a integração económica da União Europeia trouxe a lição de que não haverá convergência económica sem integração política. Isto, porque os países tornam-se mais interdependentes com a integração e, assim, as suas ações passam a ter mais repercussão nos demais Estados Membros. Neste cenário, são necessárias cada vez mais ações coletivas e medidas pensadas em prol do benefício do conjunto de países. Cf. STIGLITZ, J. E., op. cit., p. 91. Ressalta-se aqui o facto de que o papel fundamental da harmonização fiscal na integração económica faz esta linha de argumentação valer também para o sistema comum do IVA.

²¹² “A balança comercial regista o valor dos bens e dos serviços que um país vende e compra ao estrangeiro. Na relação do país com o exterior, isto é, com o resto do mundo, o saldo da balança comercial mostra se o país exporta mais do que importa (saldo positivo ou excedente comercial) ou se importa mais do que exporta (saldo negativo ou défice comercial). Cf. FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS. PORDATA. Balança comercial: saldo (Euro). (*Metainformação – Eurostat*). Disponível em: <https://www.pordata.pt/DB/Europa/Ambiente+de+Consulta/Tabela>. Acesso em: 12 dez. 2019.

²¹³ Cf. COM (2017) 569 final, p. 2.

²¹⁴ O princípio do destino é utilizado para manter a neutralidade do IVA nas transações internacionais, garantindo que este imposto seja cobrado apenas para o local do consumo. Cf. OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, 2017.

deste regime é o reconhecimento de que a sua aplicação é simples e funcional, quando existem fronteiras entre os Estados ²¹⁵. Por outro lado, no regime de tributação interna, o Estado Federal pode optar por seguir os princípios gerais do IVA, que é um imposto sobre o consumo tributado, em regra, na origem (o vendedor que repassa o IVA coletado do comprador ao Estado), beneficiando os Estados federados produtores (exportadores internos). Pode-se também optar pela tributação no destino, o que beneficia os Estados federados consumidores (importadores internos) ou ainda optar por dividir as receitas do imposto entre os Estados Federados, equitativamente ou não. Num Estado Federal, a opção por um, por outro, ou pela conjugação dos regimes é fundamentada, em regra, na solidariedade, visando a redução da desigualdade, a diminuição dos desequilíbrios regionais ou locais e a melhoria na distribuição de riqueza.

O Brasil, por exemplo, adota regimes diversos para o mesmo imposto sobre o consumo (ICMS) nas operações interestaduais ²¹⁶. Há a repartição de receitas entre os Estados federados nas operações destinadas ao consumidor final e há a tributação na origem, quando destinados à revenda ou industrialização. Neste último caso, pressupõe-se que o Estado Federado de destino será beneficiado com as operações de comercialização subseqüentes (ou seja, com a revenda).

Além disso, o Estado Federal pode optar também por reunir todas as receitas do imposto numa conta única e distribuí-la posteriormente a cada unidade da Federação ²¹⁷. No caso da Alemanha, ²¹⁸ este país distribui posteriormente as receitas do IVA, utilizando como critério as previsões de despesas de cada Estado Federado (*Länder*) no seu território. Ressalta-se que este critério tem também como pano de fundo a solidariedade, devidamente fundamentado no Princípio da Igualdade, nas garantias fundamentais do contribuinte e na uniformidade do padrão de vida em toda a federação ²¹⁹.

²¹⁵ Isto é reconhecido pela OMS e pela OCDE. Cf. PALMA, C. C. Orientações Internacionais da OCDE em sede de IVA. In: *Estudos de IVA IV*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 12-17.

²¹⁶ Cf. Artigo 155, § 2º, VI e VII da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²¹⁷ O Brasil pretende adotar um modelo semelhante de depósito em conta única para posterior distribuição entre os Entes da Federação com atual reforma tributária ainda em discussão. Cf. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/19, apresentada pelo deputado Baleia Rossi. Ressalta-se aqui que o termo “Entes da Federação” no Brasil abarca além da União e dos estados federados, o Distrito Federal e os municípios.

²¹⁸ Cf. Artigo 106, (3) da Law for the Federal Republic of Germany. Cf. ALEMANHA. Basic Law for the Federal Republic of Germany. Trad. Tomuschat, C.; Currie, D. P.; Kommers, D. P.; Kerr, R. Language Service of the German Bundestag, includes the amendment(s) to the Act by Article 1 of the Act of 28 March 2019 (Federal Law Gazette I p. 404).

²¹⁹ *The financial requirements of the Federation and of the Länder shall be coordinated in such a way as to establish a fair balance, avoid excessive burdens on taxpayers and ensure uniformity of living standards throughout the federal territory.* Cf. Article 106, (3), 2 da ALEMANHA. Basic Law for the Federal Republic of Germany (...).

3.1.1 Critério da solidariedade

Após análise dos cenários acima referenciados, podemos aferir que a União Europeia, quando almeja uma integração que a torne equivalente a um Estado Federal único, necessariamente a tributação do IVA das operações intra-União deve ser equivalente à tributação de um imposto sobre o consumo de um Estado Federal. Para tal, deveria haver a renúncia de um modelo de tributação internacional, que tem como base a função económica, extrafiscal do imposto, para a aplicação de um modelo de tributação interna, que tem como base a solidariedade e o princípio da igualdade entre os Estados Membros e cidadãos.

Tendo em conta unicamente o critério da solidariedade, deve-se assegurar que o imposto deva ser destinado ao Estado mais vulnerável da relação. Este Estado mais vulnerável seria o Estado importador, pois é o que suporta o déficit na sua balança comercial. Deste modo, em termos de União Europeia, quanto ao critério de solidariedade, o IVA deve ser destinado ao Estado Membro de destino dos bens.

É importante salientar que a União Europeia tem como um dos seus objetivos a solidariedade ²²⁰, sendo este um critério totalmente compatível e alinhado aos propósitos da comunidade. No entanto, nota-se que a solidariedade ^{221 222} nunca foi um critério determinante na relação entre os Estados Membros. Aparentemente, estes estão mais preocupados em proteger os seus interesses nacionais do que proteger os interesses do conjunto europeu.

Em matéria de Direito Tributário Europeu, torna-se bastante evidente essa assertiva, visto que as políticas fiscais na União Europeia são aprovadas por unanimidade ²²³. Um único país, querendo proteger os seus interesses nacionais específicos, pode impedir a implementação de políticas fiscais em detrimento da vontade dos outros 28 Estados Membros ²²⁴. Por um lado,

²²⁰ “A União promove a coesão económica, social e territorial e a solidariedade entre os Estados-Membros”. Cf. Artigo 3º do TUE.

²²¹ MARTINS destaca que a solidariedade e a coesão forte dos seus membros são os fatores necessariamente intrínsecos à “união”, que é um dos três elementos (ao lado dos Estados Membros e dos Cidadãos) que caracterizam a União Europeia. Cf. MARTINS, A. M. G. loc. cit.

²²² Para o sucesso das reformas, as decisões devem ser tomadas refletindo o posicionamento e valores do conjunto. Logo, obrigatoriamente os Estados Membros têm de comungar do mesmo entendimento do que é melhor para a economia, tendo em conta um nível razoável de solidariedade ou coesão social. Na União Europeia atual não há nem este entendimento comum, nem o fator solidariedade. Cf. STIGLITZ, J. E., op. cit., p. 57.

²²³ As medidas de harmonização fiscal ainda são promulgadas por unanimidade, permanecendo aquém das medidas da política monetária, uma forma de federalismo fiscal que parece uma sequência lógica da concentração do poder nas autoridades centrais da Europa. Cf. CUNHA, P. P. e. Sombras sobre a integração europeia. (Coleção do centenário da FDUL) Coimbra Editora: Coimbra, 2013, p. 90.

²²⁴ Em análise política, CRISÓSTOMO ressalva que Portugal, Espanha, França e Itália apoiam a mudança para a maioria qualificada, mas a maioria dos Estados Membros está contra a decisão. CRISÓSTOMO, P. O que está em jogo com o fim da unanimidade fiscal na Europa? PÚBLICO Comunicação Social, 24 fev. 2019.

esta realidade vai ao encontro dos princípios democráticos ²²⁵, tendo em conta que a União Europeia age como Estado único e o preceito da representação da maioria dos Estados Membros ou cidadãos europeus deve ser considerado nas votações. Além disso, a unanimidade retarda ou impede a reação da União nos casos em que seja necessário maior dinamismo.

Por outro lado, a unanimidade é uma maneira dos Estados Membros assegurarem, em parte, as suas soberanias fiscais ²²⁶. Porém, não é somente a questão da soberania que pesa. Por detrás da defesa da chamada soberania fiscal estão países como a Irlanda, Luxemburgo e Países Baixos, ²²⁷ que incentivam a concorrência fiscal. Estes países aparentemente estão longe de interpretar o bloco económico como um Estado único, pois defendem medidas de concorrência de mercado entre os seus pares, com a finalidade de atrair mais investimentos para as suas fronteiras internas e fomentar as suas economias nacionais. Aparentemente, não há preocupação com o desenvolvimento e prosperidade do conjunto comunitário, bem como há um afastamento do critério da solidariedade. Além do mais, estes países, entre outros ²²⁸, mantêm alguns regimes fiscais privilegiados nas suas fronteiras, não estando dispostos a abrir mão destes privilégios. A perda de unanimidade ameaçaria a sua soberania fiscal e as suas vantagens na concorrência fiscal.

Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/02/24/economia/noticia/jogo-fim-unanimidade-fiscal-europa-1863206>. Acesso em: 10 dez. 2019.

²²⁵ Os diversos grupos sociais têm diferentes perceções de legitimidade de proteção dos seus valores. Existe uma estreita ligação entre solidariedade e política de identidade. O enfraquecimento de vínculos originados pela solidariedade altera a perceção do escopo e da composição dos grupos, o que acaba por afastar alguns grupos sociais, que não se sentem representados. A falta de solidariedade inverte as implicações das características democráticas, institucionalizando retrocessos políticos, descentralização, secessão e privilégios para grupos específicos. A democracia sem a solidariedade é disfuncional. Cf. JONES, E.; MATTHIJS, M. *Democracy without Solidarity: Political Dysfunction in Hard Times*. In: *Government and Opposition: An International Journal of Comparative Politics*, Cambridge University, Reino Unido, 2017, p. 5.

²²⁶ Enquanto alguns enfatizam a necessidade de um passo largo com o propósito de uma maior harmonização e até mesmo na criação de um imposto europeu, outros espalham ceticismo entre os Estados Membros e suas populações no que diz respeito ao funcionamento de suas instituições. Cf. SCHÖN, W. *Facilitating Entry by Facilitating Exit: New Paths*. In: *EU Tax Legislation*, 46 (4), *Intertax*, 2018, p. 339.

²²⁷ Cf. CRISÓSTOMO, P., loc. cit.

²²⁸ A título de exemplo, esses regimes estão presentes nos seguintes países ou localidades da União: Liechtenstein; Ilha de Man; Mónaco; Irlanda e Dinamarca, sendo aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade económica substantiva; - Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade económica substantiva; - Islândia, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *International Trading Company (ITC)*; - Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.)*; - Suíça, os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company*, *domiciliary company*, *auxiliary company*, *mixed company* e *administrative company*, cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento); - Áustria, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade económica substantiva Cf. Artigo 1º. da Portaria n.º 345-A/2016 de Portugal c/c Artigo 2º. da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1037/2010.

É importante esclarecer que não se pretende aqui julgar as políticas adotadas por estes países, mas refletir sobre as suas tomadas de posição nesta matéria, no contexto dos objetivos da União. Ressalta-se que o combate aos paraísos fiscais e regimes privilegiados promovido ao nível da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), com relevante participação dos Estados Membros da União Europeia, chega mesmo a estabelecer um limite mínimo para as cargas tributárias dos países ao redor do mundo ²²⁹ ²³⁰. A verdade é que a maioria dos países que levanta esta frente tem as suas cargas tributárias a um nível insuportavelmente elevado. Salienta-se que a carga tributária média da OCDE em 1965 (início da medição) era de 24,9% do PIB e em 2017 passou a 34,2%, um salto vertiginoso ao longo das últimas décadas ²³¹. A concorrência fiscal pode ser encarada salutarmente, na medida em que os Estados se esforçam por atrair investimentos, melhorar infraestruturas e reduzir burocracias. Porém, esta mesma concorrência fiscal deveria também respeitar as normas tributárias, bem como os objetivos da União Europeia e dos Convénios e Tratados Internacionais.

A substituição do voto por unanimidade pela votação por maioria qualificada foi proposta pela COM (2019) 8, para que se promova uma tomada de decisões mais eficiente e democrática com o benefício de uma maior contribuição do Parlamento Europeu²³². Desta forma, a mudança asseguraria o aprimoramento das políticas tributárias e, conseqüentemente, um mais forte e competitivo mercado único. Além disso, a soberania conjunta fortaleceria a soberania fiscal nacional. Isto pode soar um tanto contraditório, no entanto, este argumento surge como um alerta aos Estados Membros no sentido de que somente poderão conservar a sua soberania fiscal se agirem de forma coordenada frente aos desafios da livre circulação e multilateralismo ²³³.

²²⁹ No Brasil, e.g., a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1037/2010 estabelece que se consideram países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. Cf. BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa (IN) RFB Nº 1037/2010. Publicado(a) no DOU de 07/06/2010, seção, página 21. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>>. Acesso em: 28 jul. 2018.

²³⁰ A transparência fiscal, através da troca de informações, tornou-se critério muito importante para determinar se o país deve pertencer à lista dos regimes de tributação privilegiada. Cf. CRUZ, J. N. A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, A. 11, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 138.

²³¹ OECD. Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV>>. Acesso em: 18 set. 2019.

²³² DOURADO, A. P. Editorial: The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters. In: *Intertax*, 47, Issue 4, 2019, p. 341–344.

²³³ DOURADO, A. P., op. cit., p. 341.

DOURADO é da opinião de que o fim da unanimidade não assegura a redistribuição de receitas e a competitividade entre os Estados Membros.²³⁴ Uma questão paradoxal de base na alteração para uma votação por maioria qualificada é a de que, por um lado, a harmonia comunitária abrange um escopo ilimitado, conferido pela competência ilimitada para a União, e, por outro, insignificante parcela das receitas dos impostos pertencentes aos Estados Membros são direcionadas à União, a qual não teria condições de compensar eventuais perdas dos Estados Membros daí provenientes. Destaca-se, ainda, o alerta da autora²³⁵ de que a maioria qualificada, se não assegurar a representação do eleitorado nacional de cada Estado Membro, possibilitará uma promulgação de lei contrária à sua democracia²³⁶. Isto aumentaria o antagonismo entre as soberanias nacionais, as instituições da União e colocaria em xeque o princípio do primado²³⁷. Além disso, a autora critica o facto da iniciativa de legislar e das escolhas legislativas estarem concentradas em um só órgão (a Comissão). Esta situação afronta a separação de poderes, amplamente reverenciada pelos sistemas constitucionais dos Estados, sendo necessário, no mínimo, mais transparência nos procedimentos. Para mais, entre os 28 Estados Membros, é difícil determinar os interesses supranacionais da União. A Comissão, por si só, não é capaz de antecipar as consequências da harmonização em cada Estado Membro e a falta de transparência é refletida justamente na ausência de avaliação das consequências individualizadas por país, ficando a cargo de cada Estado Membro²³⁸.

A fim de facilitar a aceitação do processo, a Comissão sugere a adoção progressiva e limitada na área fiscal da maioria qualificada, primeiramente em matéria de combate à fraude, seguidamente, na implementação de medidas com objetivos políticos (como o combate às mudanças climáticas, a melhoria dos transportes públicos, a saúde pública) e em áreas já bastante harmonizadas como o IVA. Por último, sugere a adoção de medidas que visem o fortalecimento do mercado único²³⁹. É de grande valor o esforço da Comissão, no sentido de abandonar a votação por unanimidade. Contudo, esta missão será bastante difícil, tanto que são

²³⁴ DOURADO, A. P., loc. cit.

²³⁵ DOURADO, A. P., op. cit., p. 342 - 343.

²³⁶ A inspiração de um modelo federalista das estruturas institucionais económicas e monetárias da União ainda não foi tomado nos domínios da união políticas (entre estes, a área fiscal). Estas são influenciadas pelas relações entre os Estados no direito internacional de plena igualdade dos Estados (não se considera o tamanho da representação do eleitorado), em que a unanimidade é adotada. Cf. CUNHA, P. P. e., op. cit., p. 35.

²³⁷ O princípio do primado refere-se à prevalência das normas comunitárias sobre as normas nacionais. Entretanto, este princípio não exclui qualquer poder das normas constitucionais nacionais. As constituições dos Estados Membros aplicam-se plenamente e, em matérias transferidas para União, os Estados devem manter as devidas adequações das suas Constituições aos compromissos assumidos. Cf. MARTINS, A. M. G., op. cit., p. 497.

²³⁸ Este é um dos motivos que levam este trabalho a direcionar uma abordagem do tema principal, especialmente no que diz respeito às questões do Estado de Portugal no capítulo 4.

²³⁹ COM (2019) 8 final, p. 15.

sugeridas alterações progressivas e limitadas. Este é, sem dúvida, um importante passo no caminho para o alcance de uma União Europeia mais democrática e solidária. Entretanto, é necessário considerar a descentralização das decisões e a qualidade da representação da maioria qualificada.

3.1.2 Critério do mérito

Aparentemente a solidariedade ainda não é um critério relevante per se para determinar questões económicas dentro da União Europeia ²⁴⁰. A fim de obter alguma influência na conjuntura atual, a solidariedade terá de ser acompanhada de outros critérios importantes que incentivem quaisquer decisões a serem tomadas em termos fiscais. Deste modo, consideraremos outro critério, o mérito.

Refletindo acerca da dinâmica que a palavra mérito possui na análise do melhor regime a adotar, coloca-se a questão sobre o que seria mais justo, o imposto ser pago ao Estado consumidor ou ser pago ao Estado produtor. Em suma, qual dos Estados mereceria a obtenção dos benefícios monetários das transações intra-União realizadas entre sujeitos passivos (B2B - *Business-to-Business*) e qual dos Estados teria um papel mais relevante na transação.

De forma a responder a estas questões, é necessário fazer uma comparação genérica ²⁴¹ entre custos/benefícios de cada Estado. Por um lado, pode-se referir que o Estado onde se localiza o vendedor da transação intra-União apresenta mais custos, pois é neste que se encontra a empresa, as suas instalações, os seus equipamentos e utensílios e o seu pessoal. Além do mais, ali são consumidos recursos para se produzir, comprar ou revender o produto. Este Estado produtor (Estado de origem) é responsável por prover todo o suporte público para a produção, venda ou revenda do bem. Destacam-se como principais custos a segurança, fiscalização, registos, serviços de proteção ambiental, riscos das atividades, iluminação pública, infraestruturas para o fornecimento de luz, água, gás, comunicações, serviços portuários, aeroportuários, ferroviários, construção e manutenção de rodovias, estradas, pontes, entre outros. Quanto aos benefícios, pode-se considerar que o Estado vendedor possui, desde logo, o

²⁴⁰ A falta de solidariedade é supostamente responsável pela disfunção da democracia europeia, que é por sua vez, responsável pela crise na zona do Euro. Cf. JONES, E.; MATTHIJS, op. cit., 2017, p. 11.

²⁴¹ A palavra “Genérica” é utilizada porque aqui não se consideram valores. Ou seja, se o Estado produtor e o Estado comprador têm custos associados aos serviços públicos que são usufruídos pelas empresas, o que é relevante aqui é a existência destes custos, não o quanto cada Estado gasta na prestação dos serviços públicos. Somente seria viável a comparação de valores diante de um caso concreto.

benefício da criação de empregos e os demais reflexos económicos e sociais oriundos das atividades empresariais.

Em contrapartida, pode-se argumentar que o Estado onde se localiza a empresa compradora (Estado de destino) tem também custos para manter as suas atividades em funcionamento. Pode-se alegar que, sem o comprador, não se concretizaria a venda, sendo de igual importância o seu papel na transação. Contudo, refletindo sobre os custos de uma transação intra-União entre sujeitos passivos, conclui-se que os custos no Estado do vendedor seriam um pouco superiores, devido ao facto de grande parte das atividades inerentes ao fornecimento do bem ²⁴² se concretizar neste mesmo Estado. Quanto aos benefícios, o Estado do fornecedor usufrui de mais vantagens sobre a operação. Além dos benefícios da atividade empresarial gerados pelas duas empresas, a compradora e a fornecedora em ambos Estados, existe um desequilíbrio na balança comercial ²⁴³. O Estado do fornecedor será beneficiado com a importação, através da entrada de recursos monetários e dos seus valores agregados, enquanto que o Estado do comprador suportará saída de recursos monetários.

Num ciclo económico internacional, o fato de alguns países terem balanças comerciais consideravelmente positivas reflete em outros países com balança comercial consideravelmente negativa. Assim, na zona do mercado único, quando um país tem uma balança comercial positivamente muito forte, significa que outros países estão a suportar balança comercial substancialmente negativa. Alerta-se que, apesar de, hoje em dia, as balanças comerciais estarem mais equilibradas, havendo 20 Estados com saldos positivos, existem alguns Estados que são afetados por elevados déficits comerciais. Além disso, é necessário refletir como os efeitos de decisões podem afetar a economia em época de crise. Em 2010 (devido à crise de 2008), e.g., apenas 13 países apresentaram saldo positivo, sendo que alguns destes ainda apresentaram um aumento significativos de seus saldos ²⁴⁴. Portanto, a decisão na área fiscal deve ter em conta este desequilíbrio, que também é derivado do critério da solidariedade.

Pelo exposto, pode-se concluir que ambos os Estados possuem igual relevância na transação comercial. No entanto, o Estado do fornecedor, apesar de deter custos superiores, é

²⁴² Por exemplo, no Estado do vendedor podem ocorrer atividades relacionadas com a proposta, negociação, contratação, projeto, produção, revenda, saída, parte do transporte e pagamento e, no Estado do comprador, podem ocorrer marketing, parte do transporte e entrega.

²⁴³ Reza-se que na Europa os balanços comerciais dos países do Norte têm uma correlação negativa muito forte com os balanços comerciais dos países do Sul. Para mais desenvolvimento sobre o tema, ver JACCARD, I.; SMETS, F. Structural Asymmetries and Financial Imbalances. In: *Meeting Papers. Society for Economic Dynamics*, 2019.

²⁴⁴ Vide dados: FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS. PORDATA. Balança comercial: saldo (Euro). Disponível em: <https://www.pordata.pt/DB/Europa/Ambiente+de+Consulta/Tabela>. Acesso em: 12 dez. 2019.

aquele que obtém positivamente mais benefícios. Não há como negar a maior relevância do Estado do fornecedor para a transação. Além disso, é importante salientar que, como se trata de uma transação entre comerciantes (B2B), a empresa compradora poderá revender o bem em mercado interno ou externo, gerando maior riqueza ²⁴⁵ para o seu próprio Estado.

Tendo em conta os critérios de solidariedade e de mérito, parece mais justo que o Estado de origem seja o beneficiário do IVA numa aquisição intra-União (B2B - *Business-to-business*) para revenda, ou, pelo menos, da maior parte deste imposto, caso se opte pelo sistema de repartição de receitas. Esta última opção seria a mais harmoniosa, tendo em vista o critério da solidariedade e o desequilíbrio da balança comercial. Caso a transação seja de aquisição para consumo ou ativo permanente, o Estado comprador não terá o benefício da revenda. Sendo assim, neste caso, considerando os dois critérios, o mais justo seria a repartição de receitas, sendo a maior parcela da repartição destinada aos cofres do Estado do comprador.

3.1.3 Critério da segurança

O critério da segurança do sistema é o critério a que a União Europeia atribui maior ênfase ao fundamentar as suas decisões. A preocupação com as crescentes perdas de receitas oriundas esquema fraudulento levou a que a segurança do regime a ser adotado para o IVA nas transações intra-União fosse de extrema importância e se destacasse, em detrimento de outros critérios.

Prevê-se que o regime mais seguro seria o regime do próprio IVA, pois este sistema já foi concebido para se evitar a fraude. Sendo o imposto devido pelo vendedor, tal como nas transações internas, este seria pago ao Estado de origem.

Apesar de alguns autores defenderem que o regime de destino atende melhor ao princípio da neutralidade ²⁴⁶, o facto de existirem taxas diferentes de IVA ²⁴⁷ e obrigações acessórias diferentes para o fornecedor em cada Estado de aquisição, o princípio do Estado de destino torna-se mais complexo e vulnerável à fraude. No regime de origem, o fornecedor terá de lidar somente com as taxas do IVA e as obrigações acessórias do seu Estado.

²⁴⁵ Ressalta-se aqui que, apesar dos custos associados desta operação, a transação de revenda tende a gerar mais riquezas do que as transações anteriores, devido ao valor agregado.

²⁴⁶ Cf. WESTBERG, B. European Union - Taxation of the digital economy - An EU perspective. *European Taxation*, 54(12), 2014 p. 541-544 c/c apud. JUANPERE, B. A. Action Plan on VAT: Creating a Single VAT Area in the EU. In: *Eurasian Journal of Economics and Finance*, 7 (1), 2019, p. 6.

²⁴⁷ Cf. WESTBERG também reconhece que a diversidade de taxas atenta contra o princípio da neutralidade. Cf. ²⁴⁷ WESTBERG, B., op. cit., p. 543.

Convém mencionar que o regime do IVA não foi desenhado para um bloco económico *sui generis* como a União Europeia, existindo fatores cruciais que questionam inclusive a aplicação do regime da tributação no Estado de origem. No contexto da União, há o envolvimento de dois Estados soberanos numa operação intra-União, não existindo controle aduaneiro. Isto fragiliza a efetividade do sistema IVA, seja qual for o regime adotado. Mesmo nos momentos em que há controles nacionais, estes são divididos entre os dois Estados com margens de desfasamento de atuações²⁴⁸.

Se for considerado unicamente a segurança do sistema no regime IVA nas transações intra-União, a adoção do regime de origem será, presumivelmente, mais vantajosa. Contudo, uma vez que o sistema IVA da União Europeia é *sui generis* e único, os dois regimes tendem a enfrentar o mesmo problema de controle. Qualquer que seja o regime adotado, é fundamental que seja acompanhado de mecanismos de segurança, simplicidade, cooperação dos Estados Membros e atuação em conjunto a fim de assegurar o maior cumprimento das obrigações acessórias e principais. Salienta-se que no caso de se optar pelo regime de destino, é ainda mais importante uma maior harmonização, principalmente das taxas e obrigações acessórias, além de um cadastro único para sujeitos passivos de toda a Europa.

É importante também refletir sobre os seguimentos futuros, como a economia digital, na qual o princípio do Estado de destino ou de origem tomam outras dimensões, visto que, um bem ou serviço pode ser destinado a Estado diverso do qual o comprador reside, ou o explorador da atividade pode residir em Estado diverso do local do bem, ou, até mesmo, pode não se tratar de bens ou serviços. A questão primordial aqui é identificar qual o país em que a renda é alocada, para que seja possível a tributação a partir deste país²⁴⁹. Nota-se que neste cenário, o local da residência das companhias pode perder a relevância para a tributação, alterando assim a avaliação do critério de mérito. Além disso, os modelos dos negócios digitais podem alterar também o critério de segurança e eficiência do sistema IVA, que não acompanhou a evolução dos negócios. Entretanto, a economia digital ainda representa pequena fração das atividades económicas para forçar mudança em todo o sistema IVA.

Tendo em conta os critérios apresentados anteriormente para o regime IVA nas transações intra-União, aponta-se para que o princípio da tributação no Estado de origem seja o mais adequado. No entanto, considerando os custos/benefícios, por uma questão de mérito este regime poderia ser acompanhado da repartição de receitas entre os Estados Membros,

²⁴⁸ Cf. COM (2016) 148 final, p.13.

²⁴⁹ Cf. CUI, W. The digital services tax: a conceptual defense. *Tax Law Review*, Forthcoming. Canadá, 2019, p. 35.

destinando-se uma parte do valor ao Estado de destino, principalmente quando se tratar de bens para consumo ou ativo permanente. Ou até mesmo pode ser interessante a adoção do princípio do Estado de destino (onde o valor é gerado ²⁵⁰), como se defende para a economia digital ²⁵¹, contanto que seja aplicado em todo o sistema o mesmo regime, com o fim de se evitar complexidades, e haja também a repartição de receitas. Além do mais, para que se mantenha a segurança e a simplicidade do sistema, seria recomendável o recolhimento do imposto a uma conta única para posterior repartição dos valores pelos Estados Membros, sem a necessidade do contribuinte se preocupar em saber para que Estado deva pagar o imposto. É importante reconhecer que, quanto mais harmonização e interação entre os Estados Membros, sobretudo através da utilização de tecnologias, cooperação, transparência e simplicidade, o sistema tornar-se-á mais seguro.

3.2 O plano de ação sobre o espaço único do IVA: o regime definitivo

Neste tópico, será analisado o regime definitivo, determinado pelo plano de ação COM (2016) 148 e alguns dos seus desdobramentos ²⁵². Com o propósito da reforma, o panorama do sistema IVA está a ser reconstituído por inúmeras propostas num curto espaço de tempo ²⁵³. A partir desta análise, será possível averiguar as expectativas deste regime e sua propensão a fazer frente às questões fiscais atuais da União Europeia, especialmente no que diz respeito ao combate à fraude fiscal.

O próprio plano de ação COM (2016) 148 apresenta uma série de informações importantes sobre as reais insuficiências do sistema IVA e as suas pretensões em solucioná-las. Destaca-se a pretensão de se criar um espaço único do IVA na União Europeia que é, por um lado, ambiciosa devido aos desafios atuais como a falta de solidariedade e cooperação por parte dos Estados Membros e, por outro lado, descompassada, uma vez que a criação do mercado único (medida tomada com motivação estritamente económica) deveria ser acompanhada de medidas políticas e fiscais para responder efetivamente aos desafios dos novos negócios

²⁵⁰ Cf. CUI, W., op. cit., p. 56.

²⁵¹ Cf. WESTBERG, B., op. cit., p. 541-544.

²⁵² Especialmente a COM (2018) 329 final e a COM (2017) 706 final, 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)).

²⁵³ Segundo PEETERS, os ventos das reformas varreram em poucos meses o panorama do IVA com uma série de propostas. Cf. PEETERS, M. European Union/Belgium - Rating the European Commission's Proposal on VAT Rates. *International VAT Monitor*, vol. 29, Nº. 4, 2018, p. 8. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/ivm/html/ivm_2018_04_e2_1.html. Acesso em: 10 out. 2019.

comunitários. Era relevante, já naquele momento, a constituição de instituições políticas²⁵⁴ e a criação de um espaço único do IVA. Além disso, era essencial a promulgação de diretrizes para que os efeitos da criação do mercado único fossem refletidos positivamente em todos os Estados, pequenas empresas²⁵⁵ e cidadãos da União Europeia, não apenas numa minoria de grandes empresas e Estados Membros.

É importante o facto de a Comissão assumir que a unanimidade nas decisões representa um “sério desafio” e reconhecer que o combate à fraude não pode ser feito apenas com o aumento das obrigações e controlo por parte de cada Estado Membro de forma individualizada, uma vez que estes aumentam os custos de conformidade e a incerteza jurídica, deteriorando o mercado único²⁵⁶. O plano de ação discerne que a reforma do sistema IVA deve garantir os seguintes elementos: simplicidade; eficiência (com a exploração de novas tecnologias); baixo custo de conformidade; redução do risco de fraude²⁵⁷; confiança/colaboração entre as administrações fiscais, além da confiança entre estas e as empresas²⁵⁸. O critério de segurança tem especial ênfase no plano²⁵⁹, visto que os elementos simplicidade, eficácia, baixos custos e confiança estão relacionados com o combate à fraude e o cumprimento fiscal. Parece que, para a Comissão, são prescindíveis critérios como a solidariedade e o mérito.

²⁵⁴ Sobre este descompasso, relativo à ênfase nas questões económicas e a carência de instituições e medidas políticas na Europa, ver mais detalhes em STIGLITZ, J. E. O euro. Como uma moeda única ameaça o futuro da Europa. Trad. TAVARES, S.M. F. P. T. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

²⁵⁵ A comissão reconhece que as médias e pequenas empresas são a *espinha dorsal da economia europeia* e que são poucas as empresas que dedicam a sua expansão a outros países da União Europeia, que não o de residência, não reconhecendo a União Europeia como um mercado único. Ressalta-se ainda entre os obstáculos para estas empresas fatores como a *complexidade da regulamentação do IVA, incertezas em torno do direito das sociedades e compreensão e cumprimento dos requisitos regulamentares*. Cf. COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO, AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU E AO COMITÉ DAS REGIÕES Melhorar o Mercado Único: mais oportunidades para os cidadãos e as empresas. COM (2015) 550 final.

²⁵⁶ COM (2016) 148 final, p. 3.

²⁵⁷ O Tribunal de Contas Europeu e a Europol estimam que a fraude intracomunitária do operador fictício representará 40 a 60 mil milhões de EUR de perdas de receitas do IVA anuais e que 2 % dos grupos de criminalidade organizada seriam responsáveis por 80 % da fraude. Cf. COM (2017) 706 final, p. 4. O regime proposto pretende reduzir a fraude transfronteiras em cerca de 40 mil milhões de euros (80 %) por ano na UE. Cf. ERNST & YOUNG. *Implementing the «destination principle» to intra-UE B2B supplies of goods – Feasibility and economic evaluation study*, 2015, apud. COM (2016) 148 final, p. 11.

²⁵⁸ Os objetivos são fazer do sistema IVA um sistema mais moderno, simples, à prova de fraudes e ideal para os negócios. MERKX et. al. acreditam que a reforma conduzirá a mais uniformidade e segurança jurídica, no entanto, não acreditam que a reforma trará mais simplicidade. Cf. MERKX, M.; GRUSON, J.; VERBAAN, N.; VAN DER DOEF, B. Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? In: *EC Tax Review*, 27(2), 2018, p. 82.

²⁵⁹ Os estudos encomendados pela Comissão não analisaram o melhor modelo para União Europeia, mas sim detiveram-se em avaliar os custos e benefícios da mudança do atual regime para um novo regime. A exemplo, do estudo da ERNST & YOUNG que avaliou 5 alternativas para a transição do atual modelo, levando em conta principalmente a implementação prática e legislativa, o custo de conformidade, o custo administrativo e a perspectiva económica. Ou seja, a avaliação levou em consideração o critério económico e a segurança do sistema. Cf. ERNST & YOUNG LLP. FEARING, A., et al. *Implementing the Destination Principle to intra-EU B2B Supplies of Goods*. Final report TAXUD/2013/DE, 2015, p. 42.

Considerando os pontos acima referidos, a Comissão lança a proposta do regime definitivo, fundamentado no princípio de tributação no país de destino ²⁶⁰, ao invés da proposta inicial da tributação no país de origem ²⁶¹ ²⁶². A Comissão argumenta que esta é a opção mais viável para toda a União Europeia, atendendo a que a tributação intra-União passa a ser semelhante à tributação interna, corrigindo as falhas do Regime Transitório e recuperando as características intrínsecas ao sistema IVA (sistema de pagamento fracionado autorregulado) ²⁶³ ²⁶⁴. Entretanto, o IVA recebido do cliente neste regime será recolhido pelo fornecedor ao Estado de destino ²⁶⁵, caracterizando-o, assim, como um suplemento do atual regime transitório ²⁶⁶. Para a sua efetividade, será necessária a ampliação do balcão único e uma melhor cooperação entre os Estados Membros.

Ressalta-se que o conceito de balcão único ²⁶⁷ é aplicado nas transações intra-União destinadas ao consumidor final no comércio eletrónico. Este regime possibilitará ao fornecedor destes bens ou serviços registar-se em apenas um Estado Membro para efetuar as suas operações, tendo as suas obrigações acessórias de ser cumpridas conforme as normas deste Estado. No entanto, o IVA será devido e recolhido para os Estados de destino do bem, aplicando-se as taxas deste último ²⁶⁸. Caso o fornecedor não tenha estabelecimento neste Estado, utilizará o sistema de balcão único para cumprir as suas obrigações, além da possibilidade de deduzir IVA neste sistema ²⁶⁹.

²⁶⁰ O Parlamento Europeu *partilha da opinião da Comissão de que o regime definitivo do IVA deve assentar no princípio da tributação no país de destino dos bens e serviços, uma vez que o princípio do país de origem não se impôs*. Cf. Resolução do Parlamento Europeu (2016/2033(INI), p. 5.

²⁶¹ Já com o mercado único instalado, em 1987, Cockfield indicou que deveriam ter incidência de IVA à taxa aplicável no Estado-Membro do fornecedor as entregas intracomunitárias de bens (ou seja, ao abrigo do princípio da origem). Cf. AMAND, C.; BOUCQUEZ, K., op., cit., p. 236.

²⁶² *"It is intended that this system should be only 'transitional'. The legislation required the Commission to make proposals for a "definitive" system before the end of 1994, and for this to come into effect at the beginning of 1997. It was to be based on the "origin principle", rather than the currently applied "destination principle" - that is, goods would be invoiced tax-included when sent to another Member State, rather than free of tax as at present"*. Cf. EUROPEAN PARLIAMENT. OPTIONS FOR A DEFINITIVE VAT SYSTEM. (Economic affairs series E-5). Directorate General for Research, Bruxelas, set. 1995. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf. Acesso em: 20 mar. 2019

²⁶³ COM (2016) 148 final, p. 10.

²⁶⁴ É bom relembrar que o sistema VAT, justamente devido a estas características, é menos suscetível à fraude. Devido ao facto de o IVA ser um imposto plurifásico, o seu risco é espalhado por toda a cadeia, com incentivo para que os compradores exijam faturas para se beneficiarem de créditos, em operações B2B. Cf. LA FERIA, R. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review*, VI. 28, Issue 4, Kluwer Law International, Países Baixos: 2019, p. 172-175.

²⁶⁵ COM (2016) 148 final, p.4.

²⁶⁶ As atuais regras permanecem. A diferença é que a responsabilidade pelo IVA passa a ser do fornecedor. Cf. MERKX, M. GRUSON, J. Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? *EC Tax Review*, vl. 28 Issue 3, 2019, p. 141.

²⁶⁷ Diretiva 2002/38/CE.

²⁶⁸ COM (2004) 728 final.

²⁶⁹ COM (2017) 569 final, p. 13.

MERKX e GRUSON ²⁷⁰ defendem que o sistema IVA deve ser o mais fácil possível, pois a União Europeia depende muito do cumprimento voluntário, principalmente em relação aos fornecedores não residentes na União. Manter o balcão único o mais simples possível é um dos meios para alcançar este objetivo. Os autores salientam, porém, que a Comissão deveria aproveitar a oportunidade para integrar o procedimento de reembolso no balcão único, ao invés de dispor de diferentes sistemas de reembolso ^{271 272 273}. Alerta-se que, para implementar este novo regime, seja fundamental o aprimoramento da cooperação e da confiança entre os Estados Membros a um nível muito superior ao atual. Ambiciona-se a evolução do modelo fundamentado na troca de informações para um novo modelo de análise de informações, ações em conjunto e partilha entre os Estados Membros. JUANPERE alega que o sucesso da reforma depende de planos de comunicação eficazes e cronogramas de aplicação realistas ²⁷⁴.

Entre algumas escassas medidas concretas está a intenção de fortalecer o *Eurofisc* ²⁷⁵, permitindo a este acesso direto às informações dos diversos Estados Membros, com o fim de reforçar a assistência mútua ²⁷⁶. A análise e o processamento de todos os dados relevantes serão centralizados no *Eurofisc*. Além disso, são mencionadas outras medidas complementares, tais como o melhoramento do quadro operacional de controlo entre os Estados; o desenvolvimento da troca de informações entre o *Eurofisc* e as autoridades da União Europeia; o acesso aos dados

²⁷⁰ O que leva o sujeito passivo com vários estabelecimentos pela Europa ter de calcular o reembolso conforme a proporção “operações tributadas” / “operações isentas” para cada Estado Membro em que tenha estabelecimento. Cf. MERKX, M. GRUSON, J. Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? *EC Tax Review*, vl. 28, issue 3, 2019, p. 142.

²⁷¹ O COM (2018) 329 final acrescenta à Diretiva 2006/112/CE o artigo 369.º-GA *No caso de um sujeito passivo dispor de vários estabelecimentos na União a partir dos quais efetua simultaneamente operações que conferem o direito à dedução nos termos dos artigos 168.º, 169.º e 170.º e operações que não conferem o direito à dedução, a parte dedutível do IVA é determinada por cada Estado-Membro de estabelecimento, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo a partir do estabelecimento em causa.*» (grifou-se).

²⁷² Este artigo 369.º-GA parece ser baseado no acórdão do TJUE C-388/11 “(...) para a determinação do pro rata de dedução do IVA que lhe é aplicável, uma sociedade cuja sede esteja localizada num Estado-Membro não pode ter em conta o volume de negócios realizado pelas suas sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros. Cf. TJUE 12 set. 2013, C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541 apud. Cf. MERKX, M. GRUSON, J., op. cit., p. 142.

²⁷³ Entretanto, o acórdão do TJUE C-165/17 já permite a dedução de *despesas efetuadas pela sucursal, afetadas exclusivamente à realização das operações da sede e das despesas gerais da sucursal que contribuem para a realização tanto das suas operações como das operações da sua sede* no Estado Membro da Sucursal. Cf. TJUE 24 jan. 2019, C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58 apud. Cf. MERKX, M. GRUSON, J., op. cit., p. 142.

²⁷⁴ Cf. JUANPERE, B. A. Action Plan on VAT: Creating a Single VAT Area in the EU. In: *Eurasian Journal of Economics and Finance*, 7 (1), 2019, p.5.

²⁷⁵ *Eurofisc é uma rede de funcionários das administrações fiscais nacionais destinada à troca rápida e multilateral de informações específicas sobre a fraude ao IVA.* O esforço para reforçar o Eurofisc originou a COM (2017) 706 final. COM (2017) 706 final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/PT/COM-2017-706-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 25 set. 2019.

²⁷⁶ COM (2016) 148 final, p.7.

de registo de automóveis para combater a fraude e a partilha de informações sobre os regimes aduaneiros. Destaca-se ainda o desenvolvimento do sistema *Transaction Network Analysis* (TNA), de utilização voluntária pelos Estados Membros, que tem como objetivo *acelerar o tratamento e a análise conjuntos de dados no âmbito da rede Eurofisc*²⁷⁷.

MERKX e GRUSON²⁷⁸ entendem que é pouco provável que estas medidas de cooperação sejam diretamente notadas pelos sujeitos passivos, afirmando que estes apenas se darão conta dos seus efeitos de forma indireta. Estas medidas tornam mais eficiente o combate à fraude fiscal, reduzindo assim seus efeitos, como a onerosidade das obrigações fiscais, a torção da concorrência e o risco de os sujeitos passivos terem os seus direitos negados (direito à dedução). É legítima a posição dos autores no que se refere à eficiência destas medidas que, como foi argumentado no tópico 2.2, são efetivas para todo o tipo de sujeito passivo e não alteram o sistema IVA. No entanto, o facto de a adoção do sistema TNA ser facultativa aos Estados Membros é preocupante. Caso um Estado Membro, ou mais de um, não adote este sistema, a cooperação poderá ser prejudicada, repercutindo-se os efeitos negativos não apenas neste Estado, mas em toda a União Europeia. Dado que o conhecimento de que um Estado não coopera eficientemente quando não utiliza o sistema, pode²⁷⁹ atrair para o seu território sujeitos passivos que visam a prática de planeamentos fiscais abusivos e fraudes fiscais nacionais, intracomunitárias ou internacionais.

A Comissão notou que o regime proposto é bastante ambicioso para a conjuntura da União Europeia atual, propondo a sua introdução em duas fases. A primeira fase é marcada por duas medidas principais: a retomada da tributação do IVA nas entregas intra-União B2B e a expansão do já mencionado balcão único (que possibilita o pagamento do IVA pelo fornecedor no seu Estado de origem²⁸⁰, mesmo o imposto sendo devido para o Estado de entrega)²⁸¹. Além do mais, as empresas fiáveis poderiam receber um certificado para continuarem a ser responsáveis pelo IVA na aquisição intra-União, ou seja, isto permitirá a continuidade do regime anterior²⁸². Numa segunda fase, todas as operações transfronteiriças, incluindo as

²⁷⁷ Cf. COM (2017) 706 final, p. 10.

²⁷⁸ Cf. MERKX, M. GRUSON, op. cit., p. 145.

²⁷⁹ Situação semelhante à que se combate em termos de paraísos fiscais. Os paraísos fiscais, hoje em dia, são justamente as jurisdições que não trocam informações de forma eficiente. Cf. CRUZ, J. N. A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, A. 11, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 138.

²⁸⁰ COM (2018) 329 final, p. 8.

²⁸¹ COM (2017) 566 final, p. 7.

²⁸² Essas medidas serão adotadas por meio da alteração na Diretiva IVA, especificamente nos artigos 193.º, 194.º-A, 199.º-A e 199.º-B, com efeito a partir de 1 de julho de 2022. Cf. COM (2018) 329 final, p. 9.

prestações de serviços ²⁸³, fariam parte do balcão único e seriam tributadas no ato da entrega, da mesma maneira que as operações internas, contudo, o IVA será devido para o Estado de entrega (Estado de destino) ²⁸⁴.

Segundo a comissão, somente quando os Estados Membros *considerarem que a qualidade exigida foi atingida é que o sistema definitivo poderá ser plenamente implementado* ²⁸⁵. Portanto, considerando que a unanimidade perdura por algum tempo ainda ²⁸⁶, os representantes de cada um dos 28 Estados Membros deverão estar convictos de que existe um nível de cooperação e confiança suficiente ²⁸⁷, sendo um dos requisitos para que se avance da fase 1 para a fase 2 do regime ²⁸⁸. Ao ler estes dispositivos da proposta, poderá haver a dúvida se a União Europeia não estará diante de mais um “novo regime transitório”. Além da dificuldade imposta pela unanimidade, não existem tecnicamente metas concretas, deixando a decisão ao sabor da política, numa União sem confiança, semelhante à situação do regime transitório atual. Para complicar, como mencionado no início deste tópico, o cenário do IVA foi inundado de propostas para discussão num curto espaço de tempo, acarretando maiores complexidades e até a impossibilidade da análise das consequências destas propostas, seja por parte da Comissão ou por parte dos Estados Membros.

A agravar esta situação, ao inserir a figura do sujeito passivo fiável certificado ²⁸⁹, a fase 1 deixa grande parte das operações reguladas pelo regime transitório atual, já que a maioria dos sujeitos passivos é cumpridora e pode obter o certificado ²⁹⁰ ²⁹¹. Acrescenta-se aqui a questionável imposição de obrigação (o certificado) para o sujeito passivo continuar a ser o substituto e assegurar o seu direito à dedução. Esta é uma prerrogativa do sistema IVA que não

²⁸³ Idem c/c COM (2018) 329 final, p. 8.

²⁸⁴ COM (2016) 148 final, p.11.

²⁸⁵ Idem.

²⁸⁶ Esta consideração de que a unanimidade permaneça por um bom tempo é legítima diante dos desafios de se aprovar a proposta da sua alteração para uma maioria qualificada da já mencionada COM (2019) 8 final.

²⁸⁷ Cf. O Parlamento Europeu *considera que, no passado, a cooperação e o intercâmbio de informações entre as administrações fiscais dos Estados-Membros foram insuficientes e que, por ora, as atividades desenvolvidas pelo Eurofisc também não conduziram a resultados satisfatórios, (...)*. Cf. Resolução do Parlamento Europeu (2016/2033(INI), p. 5.

²⁸⁸ Exige-se também uma avaliação da Comissão 5 anos após a entrada em vigor da primeira fase. COM (2017) 566 final, p. 7.

²⁸⁹ A exigência do certificado na perspectiva do sujeito passivo será tratada com mais profundidade no capítulo 4 deste trabalho.

²⁹⁰ O Parlamento chama a atenção da Comissão para que se analise *práticas de excelência a nível internacional, como os sistemas de cartões «ouro» em vigor em Singapura e na Austrália, reconhecendo que o risco de fraude por parte de alguns fornecedores é muito baixo*. Cf. Resolução do Parlamento Europeu (2016/2033(INI), p. 7.

²⁹¹ Neste caso, quando o sujeito passivo comprador for sujeito passivo certificado, a diferença dos regimes desaparece (responsabilidade pelo IVA do fornecedor no regime definitivo), permanecendo, assim, as mesmas regras do regime transitório atual (responsabilidade pelo IVA do comprador em ambos os regimes). Cf. MERKX, M. GRUSON, op cit., p. 141.

pode ser limitada²⁹². Nesta fase, haverá a convivência entre os dois regimes, o dos compradores certificados (responsáveis pelo pagamento do IVA) e o dos compradores não certificados, que adquirirão o bem com o preço do IVA incluído (que será recolhido pelo vendedor). Portanto, existirá mais complexidade no sistema, principalmente na perspectiva do vendedor, que terá de tratar com as duas formas de tributação diferentes, além de ter de lidar com as taxas de IVA dos diversos Estados de destino. Este é um prosseguimento da conjuntura atual.

Para MERKX et. al.²⁹³ o objetivo de tornar o sistema IVA mais simplificado falha justamente nesta exigência do certificado, que não contribui para a detenção da fraude. Os autores acreditam que não será difícil os defraudadores cometerem a fraude, mostrando-se primeiramente cumpridores, fazendo jus ao certificado e posteriormente constituir o esquema fraudulento²⁹⁴. Acrescenta-se ainda a possibilidade de os defraudadores corromperem, financiarem ou adquirirem empresas já certificadas para dar seguimento aos seus esquemas ilícitos.

Alguns autores alertam para o facto de as propostas do regime definitivo não tornarem o sistema IVA num sistema justo, eficiente e à prova de fraude²⁹⁵. ZÍDKOVÁ e ŠŤASTNÁ²⁹⁶ apontam mais desvantagens do que vantagens na adoção deste novo regime, avaliando especialmente o balcão único e o instituto do sujeito passivo certificado. Os autores apontam vantagens como o desaparecimento da fraude carrossel e a uniformização do método de coleta do IVA. Em contrapartida, indicam vários fatores não favoráveis como o aumento de custos tanto para as administrações fiscais como para os sujeitos passivos; a não efetividade do mecanismo para outros tipos de fraude; o risco de falha na identificação dos compradores certificados; o efeito negativo no fluxo de caixa do comprador, que aguardaria que o fornecedor liquidasse o IVA intra-União; o aumento do risco de tributação incorreta dos bens nas operações intra-União, sobretudo pelo facto de o fornecedor ter de lidar com diversas taxas de diversos Estados Membros.

O plano de ação reconhece o problema da diversidade de taxas no IVA²⁹⁷, alertando para o comprometimento do funcionamento do Mercado Único, na medida em que os

²⁹² Cf. TRAVERSA, E. Ongoing Tax Reforms at the EU Level: Why Trust Matters. *Intertax*, Issue 3, nº. 47, Amsterdam, 2019, p. 245.

²⁹³ Cf. MERKX, M.; GRUSON, J.; VERBAAN, N.; VAN DER DOEF, B., op. cit., p. 82.

²⁹⁴ Cf. Idem.

²⁹⁵ Cf. DE LA FERIA, R. The Definitive VAT System: Breaking with Transition, *EC Tax Review*, vl. 27, issue 3, Kluwer Law International, Países Baixos: 2018, p. 125.

²⁹⁶ ZÍDKOVÁ, H.; ŠŤASTNÁ, A. VAT Collection Methods. In: *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 67(3), República Checa, 2019, p. 892.

²⁹⁷ Cf. COM (2016) 148 final, p. 12-13.

consumidores, em qualquer um dos regimes (baseado nos princípios do Estado de origem, ou nos princípios do Estado destino), podem atravessar as fronteiras em busca dos melhores preços. No entanto, somente no regime de tributação no destino, os fornecedores teriam de lidar com as diferentes taxas dos diversos Estados Membros. Assim, orientam-se para uma política “modernizada” das taxas ²⁹⁸, recomendando opções que levam a um sistema descentralizado, quer pela revisão periódica da lista de taxas do IVA reduzidas ou pela extinção dessa mesma lista. Deixa-se, assim, a cargo dos Estados Membros a decisão sobre que bens e serviços teriam taxas reduzidas.

Estas orientações culminaram numa proposta que provê mais flexibilidade aos Estados Membros em relação às taxas. A proposta de alteração à Diretiva 2006/112/CE, COM (2018) 20, ²⁹⁹ permitirá aos Estados Membros aplicarem uma taxa inferior a 5% em quaisquer fornecimentos, exceto os elencados numa nova lista constante em anexo (além da taxa normal e das duas taxas não inferiores a 5% permitidas atualmente). A nova lista, Anexo IIIa, substituirá o anexo III, que estabelece os fornecimentos sujeitos às taxas reduzidas. O seu efeito será, contudo, negativo por não serem aplicadas taxas reduzidas aos fornecimentos elencados.

PEETERS ³⁰⁰ previne que, na prática, os Estados Membros já atuam com certa flexibilidade para estabelecer as suas alíquotas reduzidas, contra as normas comunitárias. Por isso, o autor considera que a nova proposta de taxas, conjugada com o regime definitivo (que mantém o regime do Estado de destino), pouco altera o panorama atual do IVA.

Quanto a esta questão, DE LA FERIA ³⁰¹ adverte que, para alcançar os objetivos pretendidos na proposta, é necessário avançar com uma nova abordagem das políticas que visem o cumprimento fiscal e uma reforma de base do IVA. Quanto às alterações sobre a base de IVA, a proposta ficou aquém do esperado, aumentando inclusive os riscos do sistema. Isto, porque a expectativa é de que este regime definitivo proposto conduza à adoção de taxas de IVA pelos Estados Membros, relativas às operações intra-União e a diferentes produtos, cada vez mais discrepantes. Neste cenário, o funcionamento do mercado único poderá ser afetado, prejudicando ainda mais as pequenas empresas e estimulando mais evasões fiscais ³⁰². A autora entende que, como não é esperada uma harmonização comunitária das taxas, a redução das

²⁹⁸ Sugerindo no seu item 5. Cf. COM (2016) 148 final, p. 12-13.

²⁹⁹ COM (2018) 20 final

³⁰⁰ Cf. PEETERS, M. European Union/Belgium - Rating the European Commission's Proposal on VAT Rates. *International VAT Monitor*, vol. 29, N.º. 4, 2018, p. 7-8.

³⁰¹ Cf. DE LA FERIA, R., loc. cit.

³⁰² Cf. DE LA FERIA, R., op. cit., p. 125.

divergências pode partir dos Estados Membros. As legislações nacionais podem ser conduzidas a uma taxa de IVA comum semelhante ³⁰³.

MERKX e GRUSON são da opinião de que o estímulo à desarmonia das taxas propicia mais fraudes, uma vez que os defraudadores, nas suas compras, aproveitar-se-ão das taxas reduzidas de um determinado Estado Membro, vendendo esses mesmos produtos em outros Estados Membros com taxas mais elevadas, retirando-se de seguida ³⁰⁴. LA FERIA e SCHOFIELD alertam ainda que o artigo 113 do TFUE ³⁰⁵ não confere poderes ilimitados para a União Europeia legislar sobre o mercado único, apenas permitindo que se legisle em prol do seu fortalecimento. Sendo assim, a promoção da desarmonia das taxas enfraquece o mercado único e inflige as limitações constitucionais do poder de legislar da União Europeia, constituindo um desrespeito ao seu dever de lealdade perante a confiança do povo europeu ³⁰⁶ ³⁰⁷.

Os autores MAŞCA, CUCEU e VĂIDEAN ³⁰⁸ salientam que os Estados Membros são cada vez mais dependentes da receita do IVA e, mesmo em tempo de crise, procuram aumentar as receitas derivadas deste imposto. A revisão das taxas, o alargamento da base tributária e o aprimoramento da administração dos tributos são as medidas mais usuais para este feito. Compreendendo a importância deste imposto, a Comissão tem tentado blindar o sistema IVA ao longo dos anos, tornando-o mais simplificado, robusto, eficiente e efetivo contra a fraude. Contudo, estes objetivos não têm sido alcançados e os Estados têm tentado gerir as suas perdas de receitas devido à fraude de forma individualizada e à sua maneira. A pesquisa dos autores

³⁰³ Cf. DE LA FERIA, R. Blueprint for reform of VAT rates in Europe. In: *Intertax.*, 43 (2), 2015, p. 171

³⁰⁴ Cf. MERKX, M. GRUSON, J., op. cit., p. 149.

³⁰⁵ Conforme artigo 113 do TFUE: *O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.*

³⁰⁶ A autora argumenta que o fim último das instituições da União Europeia é oferecer um futuro mais próspero para o povo europeu (crescimento económico e bem-estar social) e a harmonização, neutralidade e mercado único são instrumentos para alcançar este objetivo. Cf. DE LA FERIA, R.; SCHOFIELD, M. Towards an [Unlawful] Modernized EU VAT Rate, Policy. *EC Tax Review*, 26 (2), 2017, p. 89-95.

³⁰⁷ Avaliando os resultados do Eurobarómetro de 2016, três quartos (75%) dos inquiridos querem uma maior intervenção da União Europeia na luta contra a fraude. CRISÓSTOMO, P. O que está em jogo com o fim da unanimidade fiscal na Europa? PÚBLICO Comunicação Social, 24 Fev. de 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/02/24/economia/noticia/jogo-fim-unanimidade-fiscal-europa-1863206>. Acesso em: 02 nov. 2019.

³⁰⁸ Cf. MAŞCA, S. G., CUCEU, I., C. e VĂIDEAN, V.L. The reliance of budgets of EU Member States on VAT revenues. implications in crisis and post-crisis periods. *Argumenta Oeconomica*, n. 1 (42), Romania, 2019, p. 155-184.

conclui que este panorama se reflete na maioria das vezes no reajuste de taxas ³⁰⁹ e afeta diretamente o consumo das famílias mais do que qualquer outro fator económico.

MAŞCA, CUCEU e VĂIDEAN alertam ainda que o consumo das famílias é mais importante para o aumento da receita de IVA do que a variação na taxa do IVA. Estes autores defendem a ideia de que o melhor método para aumentar a receita e combater a fraude passa pelo alargamento da base do imposto, com ênfase numa taxa de IVA padrão ³¹⁰. Por sua vez, DE LA FERIA nota que o aumento das taxas normais prejudica ainda mais os efeitos negativos da discrepância entre a taxa normal e as taxas reduzidas. A autora defende também que o IVA ideal seria um imposto com taxa baixa e base ampla, mas reconhece a sua inviabilidade na conjuntura atual da União ³¹¹.

VAN DE LEUR ³¹² adverte para outra objeção na proposta, que se prende com o fato de ser permitido atualmente às legislações nacionais beneficiarem as pequenas empresas, que usufruem de isenções, redução de taxas e obrigações acessórias simplificadas. No cenário atual, cada Estado Membro estabelece as suas próprias regras para beneficiar e até definir as empresas que são consideradas como pequenas empresas (estabelecendo limite de volume de negócio para o enquadramento das empresas no benefício). Assim, caso seja promulgada esta proposta, que estabelece o Estado de destino como credor do IVA, certos benefícios poderão ser perdidos, pois, em regra, estes somente são aplicados nos Estados de residência (Estado de origem). Cabe, assim, à Comissão ³¹³ adaptar e uniformizar esse sistema, caso se pretenda realmente beneficiar as pequenas empresas ³¹⁴. É importante salientar que esta missão é de grande complexidade, pelo facto da distribuição de riqueza e os custos no país serem bastante diferentes entre os Estados Membros. Assim, o que se considera uma pequena empresa no país A pode ser considerada uma grande empresa no país B. Caso, por exemplo, o limite tido em conta se assemelhe ao limite do país B, algumas pequenas empresas do país A serão prejudicadas. Além

³⁰⁹ Cf. Desde a crise de 2008 os Estados vêm aumentando as suas taxas de IVA, com tendência a convergir a taxa normal média de 21%. Cf. OECD, *Consumption Tax Trends 2012 – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012) apud. DE LA FERIA, R. *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. In: *Intertax.*, 43 (2), 2015, p. 159.

³¹⁰ Cf. A pesquisa indica 60 tentativas de reajuste de taxa do IVA a partir 2010 (período logo pós-crise), em mais da metade dos Estados Membros. MAŞCA, S. G., CUCEU, I., C. e VĂIDEAN, V.L., *op. cit.*, p. 183.

³¹¹ Cf. DE LA FERIA, R. *Blueprint for reform of VAT rates in Europe*. In: *Intertax.*, 43 (2), 2015, p. 167-168.

³¹² Cf. VAN DE LEUR, M. *EU Proposes New VAT Scheme for Small Businesses*. In: *International VAT Monitor*, vol. 29, Nº. 3, 2018, p. 4.

³¹³ A Comissão apresentou a proposta COM (2018) 21 final que trata das pequenas empresas e entrará em vigor com o Regime Definitivo. As principais alterações são: limite para empresas usufruírem de isenções intracomunitárias e permitir que pequenas empresas tenham obrigações mais simplificadas, mesmo ultrapassando o limite da isenção.

³¹⁴ Cf. VAN DE LEUR, M., *op. cit.*, p. 4.

disso, convém ponderarem-se os custos de se manter as empresas em cada país, pois muito provavelmente os custos no país A ³¹⁵ serão superiores.

A falta de cooperação, proveniente da falta de confiança entre Estados é, sem dúvida, o maior obstáculo para a implementação do regime. A falta de confiança ^{316 317} é apontada pela literatura como o principal motivo de morosidade nos processos de negociações para alcançar os objetivos fiscais, como é o caso da mudança para o regime definitivo. O principal contratempo não é a adoção de regras comuns, mas o compromisso de que o imposto possa ser apurado e cobrado por um Estado em nome de outro Estado. A preocupação de alguns Estados é que esta situação cause a redução das suas receitas do imposto, o desvio de lucros gerados nos seus territórios e a perda de autonomia tributária para os Estados maiores. Estes ainda alegam a falta de motivação dos Estados Membros para apurarem e cobrarem receitas de impostos não pertencentes aos seus orçamentos nacionais ³¹⁸. Como forma de solucionar esta falta de motivação, defende-se aqui a aplicação do regime de repartição de receitas do IVA nas operações intra-União, em que parte das mesmas seria para o Estado de destino, que apuraria e cobraria o imposto, somando-se a implementação do sistema TNA por todos os Estados Membros ³¹⁹.

O regime definitivo proposto é bastante conservador, no sentido em que não altera as bases do regime atual (o princípio do Estado de Destino); mantém a multiplicidade das taxas, a complexidade do sistema, os custos de conformidade; não melhora as condições para as pequenas empresas e, por isso, poderá não ser tão eficiente contra a fraude. Por outro lado, o regime definitivo é ao mesmo tempo ambicioso, no sentido de requerer que os Estados dependam cada vez mais um do outro para a cobrança do IVA, uma vez que o posicionamento

³¹⁵ O país A, por ter uma economia mais robusta, provavelmente tem salários mais altos, o que interfere nos custos dos serviços e dos bens que as empresas utilizam para manterem as suas atividades. Por causa deste motivo, a Diretiva IVA, em seu artigo 287º., sugere valores de limites diferentes para 19 Estados Membros aplicarem internamente.

³¹⁶ O regime definitivo, com o balcão único, não afronta os princípios do IVA. No entanto, a maioria dos Estados Membros opõe-se a este, devido à falta de confiança em relação à sua cobrança e compensação entre os países de origem e destino. Cf. ZÍDKOVÁ, H.; ŠŤASTNÁ, A., op. cit., p. 893.

³¹⁷ TRAVERSA extrapola este raciocínio, salientando a importância da confiança a nível europeu para o direito tributário e a economia internacional. A adaptação adequada à globalização da economia implica necessariamente no aumento de cooperação da União Europeia. Cf. TRAVERSA, E., op. cit., p. 246.

³¹⁸ Cf. TRAVERSA, E., op. cit., p. 244 – 245.

³¹⁹ . ZÍDKOVÁ e ŠŤASTNÁ defendem a melhoria do sistema atual, com o aprimoramento da troca de informações e da transparência entre os Estados Membros, através da modernização tecnológica, como medida suficiente para a eliminação da fraude fiscal, sem a necessidade de afrontamento aos princípios do IVA. Cf. ZÍDKOVÁ, H.; ŠŤASTNÁ, A., op. cit., p. 893.

de alguns Estados ³²⁰ está muito distante deste requisito de interdependência ³²¹. A robustez deste obstáculo evidencia-se (e ao mesmo tempo justifica-se) na ausência de vontade de envolver os demais critérios na tomada decisão, sejam estes a solidariedade e o mérito. Não se pode conquistar a confiança de um conjunto de países, quando o todo somente age fundamentado em critérios económicos em benefício de uma minoria.

³²⁰ Principalmente os menores e/ou os da Europa Central. Cf. TRAVERSA, loc. cit.

³²¹ MERKX e GRUSON alertam que alguns Estados estão muito distantes deste requisito de interdependência. Cf. MERKX, M. GRUSON, J., op. cit., p. 149.

4. A fraude e o regime definitivo sob a ótica portuguesa

4.1 Conjuntura da fraude no IVA em Portugal

4.1.1 A fraude no IVA e o Direito Tributário Penal Português

Neste capítulo, serão abordados a fraude e o regime definitivo na ótica do Estado Português. Primeiramente, será analisado o enquadramento da fraude fiscal nas legislações penais tributárias do Estado Português e verificado se essas legislações reforçam o combate aos esquemas fraudulentos em convergência com as normas da União Europeia. Seguidamente, analisa-se o histórico da fraude no IVA em Portugal, com o objetivo de considerar se as jurisprudências dos tribunais nacionais se coadunam com as jurisprudências do Tribunal de Justiça Europeu. Por fim, examina-se a tributação na origem e no destino na ótica de Portugal, a adoção do regime definitivo e os seus reflexos para o país.

As incriminações tributárias são evasões fiscais definidas como ilícitos tributários, constituindo-se em duas espécies: as contraordenações e os crimes. Enquanto as contraordenações ensejam coimas e/ou sanções administrativas e as suas impugnações são julgadas pelos tribunais tributários, os crimes ensejam pena de multa e/ou prisão e são julgados por tribunais judiciais ³²². Quanto ao crime de fraude fiscal propriamente dito, insere-se num tipo de incriminação tributária ³²³.

Pode-se diferenciar evasão fiscal e fraude organizada, que é um dos objetos deste estudo, pelo meio usado para obter vantagens ilegais. A evasão fiscal consiste na omissão deliberada, dissimulação ou apresentação de falsas informações com o intuito de reduzir o IVA, concretizando-se em relatórios subvalorizados, como é o caso dos *zappers* software, erros de classificação e reivindicação de reembolso indevido ³²⁴. Por sua vez, a fraude organizada envolve ações coordenadas e sistemáticas com vários níveis de sofisticação e organização. Geralmente envolve transações transfronteiriças, aproveitando-se das fragilidades procedimentais das autoridades fiscais, como, a atuação territorialmente limitada e a lacuna na

³²² Cf. SILVA, I. M. Regime geral das infracções tributárias. N.º 5, 3.ª ed. (*Cadernos IDEFF*) Coimbra: Almedina, 2010, p. 125-126.

³²³ Cf. DOURADO, A. P. *Direito Fiscal*: Lições. Coimbra: Almedina, 2016, p. 274.

³²⁴ Cf. DE LA FERIA R. WP 16/03. *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*. Oxford University Centre For Business Taxation, Oxionia: fev. 2016, p. 7-8.

troca de informações. Concretiza-se em falsos operadores ou falsas faturas ou IVA coletados e não repassados ³²⁵.

É de salientar que os comportamentos abusivos ou planeamentos fiscais abusivos não devem ser confundidos com a fraude e outros ilícitos tributários, pois aqueles encontram-se dentro da legalidade, não havendo intenção dos indivíduos em praticar atos fora do campo legal; nestes casos, não há ocultação ou alteração de factos, havendo apenas o abuso do espírito da norma. Portanto, em caso de abuso, os Estados podem aplicar medidas anti abuso para efetuar as correções necessárias e aplicar algumas sanções adicionais, não havendo penas ou contraordenações ³²⁶. Por outras palavras, os abusos fiscais assemelham-se a elisões, já que se encontram numa zona cinzenta entre a legalidade e a ilegalidade, assumindo formas jurídicas que estão fora do campo de incidência ou que evitam normas de incidência de um imposto ³²⁷, impedindo a ocorrência do facto gerador ou modificando a sua ocorrência, de modo a reduzir a carga tributária (um exemplo é a mudança do local da sua ocorrência para um local de tributação mais favorável). A substância destes atos não guarda conformidade com o fim da norma ³²⁸.

Retomando o tema das incriminações tributárias, o Regime Geral Das Infrações Tributárias de Portugal (doravante “RGIT”) aplica-se quando se trata de infrações às normas tributárias (carácter especial do RGIT ³²⁹) e subsidiariamente às normas do Código Penal e Direito Processual Penal, entre outros diplomas legais. O código Penal e o Código de Processo Penal são aplicados subsidiariamente ou quando o RGIT remete para estes ou para integrar lacunas. No entanto, há que observar que, em matéria de punição criminal, não pode haver lacunas por força do princípio da legalidade, disposto no artigo 29 da Constituição da República Portuguesa e do artigo 1º do Código Penal. O RGIT é aplicado unicamente aos atos ilícitos que afrontam apenas interesses tributários, conforme o artigo 10º. Caso o mesmo facto ofenda outros interesses, além dos interesses tributários, haverá concurso de crimes, em regra geral ³³⁰.

³²⁵ Cf. DE LA FERIA R., loc. cit.

³²⁶ Cf. TEIXEIRA, G. Estudo sobre as infrações tributárias. In: TEIXEIRA, G. (org.). *III Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 176 -177.

³²⁷ DOURADO, A. P. *Direito Fiscal: Lições*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 275.

³²⁸ XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional*, 2º ed. atual. e reimp. (Manuais Universitários). Coimbra: Almedina, 2011, p. 351.

³²⁹ O direito português consagra a autonomia das incriminações fiscais perante o direito comum desde 1844. A Lei 12, de 13 de dezembro de 1844, que criava um imposto sobre transmissão de propriedade, ao mesmo tempo estabeleceu sanções para simulações contra os interesses fiscais da Fazenda Nacional, criando multas para substituir penas corporais e de degredo das Ordenações. Cf. SOUSA, S. A. de. A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico. In: *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Aníbal de Almeida*. Nunes, A., J. A.; Cunha, L. P.; Martins, M. I. O. (org.), Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 999-1000.

³³⁰ Cf. Artigo 3º do RGIT e SILVA G. M., op. cit., p. 49.

No ordenamento jurídico de Portugal, são enquadradas como fraude fiscal ³³¹ as condutas ilegítimas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causar a diminuição das receitas tributárias, sendo punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, conforme o artigo 103º Lei n.º 15/2001 ³³², de 05 de junho - Regime Geral Das Infrações Tributárias de Portugal (doravante “RGIT”).

Salienta-se que a expressão “suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias” constitui a fraude fiscal como crime de perigo ³³³, pois, não há necessidade do bem jurídico protegido ser lesado para se tipificar a fraude, bastando apenas que seja ameaçado. Isto faz com que a fraude fiscal seja também um crime de resultado cortado, visto que, embora a finalidade do agente seja alcançar o resultado, o mesmo não tem de ser concretizado para que ocorra a imputação do crime ³³⁴. Esta incriminação justifica-se, tendo em conta que, a descriminalização de condutas que não tenham obtido resultado permitiria que essas fossem referências para comportamentos similares. No entanto, a tentativa de crime de fraude fiscal não é punível, somente é punível a conduta dolosa. Além disso, o legislador português utilizou limiares quantitativos para incriminar unicamente condutas de perigo e de lesão acima de determinados valores, punindo apenas comportamentos quantitativamente mais danosos ³³⁵.

Como mencionado anteriormente, o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é geralmente identificado como património do Estado, parcela tributária. Especificamente em relação ao crime de fraude fiscal, verifica-se que esse bem tutelado se materializa no desrespeito à transparência e ao dever de colaboração com a administração ³³⁶. Esta conduta é incriminada por “violação dos deveres de informação e verdade suscetíveis de causar lesão ao património

³³¹ Cf. TEIXEIRA, op. cit., p. 176 -177.

³³² PORTUGAL. Lei n.º 15/2001. Diário da República n.º 130/2001, Série I-A de 2001-06-05. Disponível em: <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/322110/details/maximized>>. Acesso em: 08 jun. 2018.

³³³ A fraude fiscal como crime de perigo é defendida em acórdãos dos tribunais, como os seguintes Acórdãos: 709/08.0IDFUN-A.L1 – 3, fev. 2015, 714/11.0IDLSB-C.L1-3, jan. 2017 e 1596/03.0JFLSB.L1-3, mar. 2017 todos do Tribunal da Relação de Lisboa. Existe divergência doutrinária e jurisprudenciais quanto à categoria de crime de perigo (concreto ou aptidão). Defende-se aqui a posição de autores que argumentam que a fraude fiscal é crime de perigo na modalidade aptidão, pois inclui no seu tipo normativo as condutas idóneas a causar prejuízo ao património, antes mesmo de colocá-lo em perigo. Esta é a posição de MARQUES, Rui Correia e SOUZA, Susana Aires de. cf. MARQUES R. C. Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal facturas falsas. In: *Revista do Ministério Público*, a.40 n.157, Lisboa, jan. -mar. 2019, p.100-104.

³³⁴ A classificação da fraude fiscal como crime de perigo é aceite pela doutrina majoritária e pelo Supremo Tribunal de Justiça, já a classificação de crime de resultado cortado é referenciada por alguns autores e jurisprudência. Cf. AMORIM J. C.; AZEVEDO P. A. (coord.). *Lexit. Códigos Anotados & Comentados. Infrações Tributárias RGIT e LPFA*. [Porto]: Ginocar Produções Editora, 2016, p. 145.

³³⁵ Cf. SILVA G. M., op. cit., p. 35.

³³⁶ Cf. AMORIM J. C.; AZEVEDO P. A. (coord.), op. cit., p. 145.

do Estado pela diminuição das receitas tributárias”³³⁷, tutelando-se de forma indireta o património fiscal do Estado. Sendo assim, os elementos objetivos do tipo de fraude fiscal não se preenchem pelo não pagamento e, sim, pela não entrega, adulteração ou ocultação de informações que deveriam constar nas obrigações acessórias (declarações, livros, entre outros)³³⁸.

Segundo as alíneas a, b, e c do artigo 103º, a fraude é caracterizada quando houver:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Quando a vantagem patrimonial ilegítima originária desses factos for inferior a 15.000 euros, não haverá punição. Além disso, conforme o artigo 22º, a pena poderá ser dispensada quando se tratar de crime não qualificado e a pena não for superior a 2 anos, quando verificados cumulativamente os seguintes requisitos: a culpabilidade e a ilicitude não forem consideradas muito graves; tiverem sido pagos ou restituídos os valores indevidos e os seus acréscimos legais até o momento da dedução da acusação; a dispensa não prejudicar a prevenção.

Não obstante, nas dispensas de pena de prisão, os agentes podem responder com as penas acessórias do artigo 16º do RGIT³³⁹ ou podem sofrer punição como contraordenação nos termos dos artigos 118º e 119º, que preveem coimas para circunstâncias que têm a mesma tipologia que o crime de fraude fiscal, que serão aplicadas quando não houver punição por este crime³⁴⁰. No entanto, conforme disposto no artigo 104º, serão qualificadas e punidas de um a

³³⁷ Cf. SILVA G. M., op. cit., p. 222.

³³⁸ PORTUGAL. *Tribunal da Relação de Lisboa*. Acórdão TRL 55/13.8IDSTB.L1-5. Lisboa, 24 nov. 2015. Relator: Artur Vargues Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/9CD0700B3070BEF680257F16003623B0>. Acesso em: 12 mar. 2019.

³³⁹ Conforme artigo 16.º “são aplicáveis, cumulativamente, aos agentes dos crimes tributários as seguintes penas acessórias: a) Interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões; b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; c) Perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter; d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social participadas pelo orçamento da segurança social; e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito; f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações; g) Publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infracção; h) Dissolução da pessoa colectiva; i) Perda de mercadorias, meios de transporte e outros instrumentos do crime”.

³⁴⁰ O artigo 118.º refere-se à “falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes” e o artigo 119.º refere-se a “omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes”.

cinco anos de prisão e multa de 240 a 1200 dias para pessoas coletivas as condutas em que forem identificadas pelo menos duas das seguintes circunstâncias:

1- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária; b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções; c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções; d) O agente falsificar ou viciar, ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária; e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos no número anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiros; f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais. 2 - A mesma pena é aplicável quando: a) A fraude tiver lugar mediante a utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente; ou b) A vantagem patrimonial for de valor superior a (euro) 50 000. (...) 4 - Os factos previstos nas alíneas d) e e) do n.º 1 do presente preceito com o fim definido no n.º 1 do artigo 103.º não são puníveis autonomamente ³⁴¹ ³⁴², salvo se pena mais grave lhes couber.

Neste caso, pela sua forma qualificada ser punível por pena superior a 3 anos, a tentativa é punida por força do artigo 23 do Código Penal. Além disso, a pena pode ser ainda aumentada de dois a oito anos e a multa de 480 a 1.920 dias, caso a vantagem patrimonial oriunda da conduta seja superior a 200.000,00 euros ³⁴³.

A denominação “fraude fiscal” é muitas vezes utilizada para referenciar outros tipos de incriminações tributárias. Isto ocorre porque foi utilizada uma definição bastante ampla pelo legislador português quanto a este crime, o que resulta numa sobreposição entre factos incriminados como fraude fiscal e factos relacionados com outros crimes ³⁴⁴. No entanto, podemos verificar que a fraude fiscal é apenas um dos crimes fiscais tipificados pelo RGIT no conjunto de infrações tributárias. Estas infrações são divididas nos seguintes tipos ³⁴⁵: crimes

³⁴¹ Regra geral, se o agente comete crime de natureza tributária conjugado com crime de outra natureza, ocorre o concurso de crimes, salvo ocorra a consunção. Pelo princípio da especificidade, aplica-se a norma específica do RGIT no lugar de norma do Código Penal, quando o facto é tipicamente ilícito e culpável. No entanto, sendo crimes dolosos previstos no RGIT, estes subsomem-se em caso de concurso legal (aparente ou impuro, ou seja, uma conduta que resulta em vários crimes), portanto, é aplicado o princípio da consunção ou absorção, o qual tem a seguinte implicação: quando condutas criminosas são praticadas com nexos de dependências, a conduta fim absorve a conduta meio, se esta tiver pena mais grave. Cf. SOUSA, J. L. D.; SANTOS, M. S. Regime Geral das Infrações Tributárias: anotado. 3ª ed., Lisboa: Rei dos Livros, 2008, p. 117.

³⁴² Verifica-se aqui exceção ao princípio da consunção possibilitando a sua ocorrência, tratando-se de concurso efetivo (verdadeiro ou puro - quando há duas ou mais condutas, que resultam em dois ou mais crimes).

³⁴³ Cf. AMORIM J. C.; AZEVEDO P. A., op. cit., p. 150.

³⁴⁴ Cf. TEIXEIRA, G., op. cit., p. 178-179.

³⁴⁵ Estes tipos são definidos de forma diferente em outros países da União Europeia, a exemplo, a Alemanha, que estabelece apenas um crime fiscal, *steuerhinterziehung* (fraude fiscal), diferentemente de Portugal que estabelece a fraude fiscal e abuso de confiança como crimes fiscais. Na Alemanha, este último crime não existe, sendo as situações nele tipificadas abarcadas pelo crime de fraude fiscal. Isto é sinal de que em Portugal há uma maior objetivação dos elementos típicos do crime. Cf. SOUSA, S. A. de. Os crimes fiscais na Alemanha e em

tributários comuns - e.g., burla tributária (artigo 87º); frustração de créditos (artigo 88)º; crimes aduaneiros - e.g., contrabando (artigo 92º); fraude aduaneira (artigos 95º a 101º); crimes fiscais – fraude fiscal (artigo 103º e 104º) e abuso de confiança (artigos 105º).

Desses crimes elencados, é relevante entender a definição de burla tributária e abuso de confiança, bem como as suas diferenças em relação à fraude fiscal. A burla tributária, conforme o artigo 88º, é tipificada pelo enriquecimento ilícito do agente ou de terceiros, “por meio de falsas declarações, falsificação ou viciação de documento fiscalmente relevante ou outros meios fraudulentos, que determinem a administração tributária ou a administração da segurança social a efetuar atribuições patrimoniais”. Este crime foi introduzido, em 2001, pelo novo RGIT, com o fim de diferenciar a previsão de punição do tipo de conduta que lesa o património tributário como crime específico tributário ³⁴⁶.

Esta alteração ocorreu porque, perante esquemas como “faturas falsas” ³⁴⁷ disseminadas a partir dos anos 80, houve muitas divergências doutrinárias e jurisprudências, sobretudo em relação aos concursos de crimes, envolvendo nomeadamente a fraude fiscal (normatizada pelo RGIT) e os delitos de burla e de falsificação de documentos (ambas disciplinadas pelo Código Penal). A descrição do crime de fraude fiscal no RGIT, apesar de margear amplas definições, não tutelava o património tributário de imediata e direta violação ³⁴⁸.

Relembra-se que a fraude fiscal, sendo crime de resultado cortado ou de perigo, pode ser imputado independentemente de o criminoso lesar o património do Estado. Este facto resulta em punições mais brandas na sua versão não qualificada, quando comparado com os crimes de resultado previstos no Código Penal ³⁴⁹. Para compensar esta disparidade, os tribunais muitas vezes aplicavam penas cumulativas, chamando o concurso efetivo de crimes como fraude fiscal, burla e falsificação ³⁵⁰. No entanto, teses sustentavam que o Estado não poderia ser vítima de burla comum e que o princípio da especialidade atrairia o ilícito para o crime de fraude fiscal

Portugal: entre semelhanças e diferenças. In: ANDRADE M. C. et al. (org.), *Direito penal: fundamentos dogmáticos e político-criminais: Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld.*, 1ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 1136.

³⁴⁶ Cf. DIAS, J. F.; BRANDÃO, N. O crime de burla tributária. In: SERRÃO T., GOMES C. A., OTERO P. (org.). *Estudos em Homenagem a Rui Machete*. Almedina: Lisboa, 2015, p. 401 e ss.

³⁴⁷ Cf. DA SILVA, I. M., “Regime Geral das Infrações Tributárias”. In: *Cadernos IDEFF, n.º 5, 2.ª ed.*, Almedina: Coimbra, 2007, p. 123-124.

³⁴⁸ Cf. DIAS, J. F.; BRANDÃO, N., op. cit., p. 403.

³⁴⁹ Cf. DIAS, J. F.; BRANDÃO, N., op. cit., p. 403. Para melhor ilustrar esta situação, verifica-se que o crime de fraude qualificada tinha pena máxima de 5 anos (condição alterada posteriormente pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que instituiu a pena máxima de 8 anos, Se a vantagem patrimonial for de valor superior a 200.000,00 euros, enquanto a burla qualificada do Código Penal tinha pena máxima de 8 anos.

³⁵⁰ O Supremo Tribunal de Justiça até 1995 também tinha esse posicionamento Cf. Acórdão do STJ nº 3/2003, de 3 de maio de 2003 (DR I Série-A de 10-07-2003, p. 3890 e ss.) apud. DIAS, J. F.; BRANDÃO, N., op. cit., p. 403.

do RGIT ³⁵¹ ³⁵². A esta conjuntura foi acrescentado o crime de burla tributária no RGIT, que se distingue do crime de fraude fiscal, sobretudo porque exige o enriquecimento ilícito do agente ou de terceiros, derivado de ato da administração, além da tutela penal direta ao património tributário, sendo este um crime de dano e de resultado, trazendo também um agravamento da pena de acordo com o valor do prejuízo.

Nas fraudes no IVA, as partes fazem uso frequentemente de simulações com o intuito de obter créditos indevidos do imposto, como o pagamento de menos ou nenhum imposto, fazendo uso de faturas que não representam a aquisição real de bens ou serviços, ou apresentam valores divergentes do contratado. Salienta-se que, numa simulação, as partes em conluio realizam negócio jurídico divergente das suas vontades reais, com o intuito de enganar terceiros. Assim sendo, considera-se um negócio nulo, um vício de vontade, conforme o artigo 240 do DL n.º 47344/66 (Código Civil português). Nesta situação, o Estado é o terceiro prejudicado, ou um dos prejudicados, pois um sujeito passivo de boa-fé pode ser também diretamente prejudicado, pagando o IVA na fatura, que não será recolhido pelo operador fictício, ou tendo os seus serviços utilizados para ocultar a fraude sem ter conhecimento.

Relativamente à simulação, pode ser classificada como absoluta ou relativa. Na primeira, seria o caso da emissão de fatura sem a realização do correspondente negócio jurídico, em conluio com o cliente. Já na simulação relativa, o negócio jurídico existe, embora a sua natureza jurídica ou o seu valor na fatura diverjam da realidade (operação dissimulada), podendo haver alteração de um dos sujeitos da operação real ³⁵³. Alguns autores ³⁵⁴ defendem que a simulação é diferente da falsificação de faturas, argumentando que a falsificação se refere à adulteração de documentos, enquanto a simulação se refere à deturpação do negócio jurídico. Atualmente, para fins de enquadramento como incriminação tributária, já não é relevante essa distinção de simulação absoluta ou relativa.

O entendimento da doutrina majoritária demonstra que, enquanto na fraude fiscal o agente visa o não empobrecimento e evita a redução do seu património, deixando de pagar

³⁵¹ Cf. BANDEIRA, G. S. M. *A origem e o actual crime luso de fraude fiscal: Alguns problemas de direito penal*. In: Revista jurídica, n.º 14. Universidade Portucalense, Instituto Jurídico Portucalense: Porto, 2011, p.70.

³⁵² Outros autores argumentavam que o Estado, como tem o seu componente humano (seus representantes), assim como as empresas, poderia ser vítima, pois às empresas já eram admitidas as responsabilidades penais. Cf. BANDEIRA, G. S. M., op. cit., p.70.

³⁵³ Quando se refere à natureza jurídica ou valor, chama-se de simulação objetiva; quando se refere à alteração dos sujeitos passivos, chama-se simulação subjetiva. Cf. LANÇA, C. *Medidas de combate à fraude previstas na legislação do IVA*. In: *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches: Direito fiscal: tributação do consumo e do património, fiscalidade ambiental e tributação do rendimento*, 4.v. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 156.

³⁵⁴ Para estes autores a falsificação pode ser material (simulação objetiva) ou intelectual (simulação subjetiva). Cf. e.g. Nuno Sá Gomes apud LANÇA, C., op. cit., p. 156.

impostos, na burla fiscal, o agente visa o enriquecimento e somar ao seu património o montante do imposto, e.g. reembolsos indevidos ³⁵⁵. Alguns autores não aceitam esta distinção entre fraude fiscal e burla fiscal, argumentando que o enriquecimento tanto se verifica com o aumento do ativo como com a redução do passivo, sob uma perspectiva matemática ³⁵⁶. Este argumento é, contudo, rechaçado pelo facto de a lei apresentar com bastante clareza a expressão “efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiros”, o que se repercute, naturalmente, num aumento patrimonial, deixando de abranger o não empobrecimento ³⁵⁷.

Já o crime de abuso de confiança, conforme artigo 105º, ocorre quando não houver entrega à Administração Tributária da prestação tributária, deduzida nos termos da lei e que o agente estava legalmente obrigado a entregar, se o valor for superior a 7.500 euros e decorra mais de 90 dias do prazo legal de entrega e/ou 30 dias da notificação. Tutela-se aqui a relação de confiança entre a administração fiscal e o contribuinte que, como fiel depositário, tem a obrigação de entregar o imposto ³⁵⁸. Este crime, assim como a burla tributária, tutela diretamente o património fiscal do Estado, sendo que aqui a posse do objeto do crime pelo agente dá-se anteriormente à conduta criminosa, por conduta omissiva, enquanto na burla tributária a posse dá-se como resultado da conduta criminosa ³⁵⁹.

As alterações do RGIT, trazidas pelo Decreto Lei n.º 394/93, referente ao tipo do crime de abuso de confiança, foram criticadas por alguns autores, especialmente pelo facto deste crime acabar por confundir-se com a contraordenação prevista no artigo 114 (falta de entrega da prestação tributária), diferenciando-se apenas quanto ao prazo de 90 dias. Desta forma, o crime de abuso de confiança torna-se mais abrangente e, conseqüentemente, infringiu princípios do Direito Penal, como o princípio da mínima intervenção penal e o princípio da proporcionalidade. Além disso, teve o efeito prático de aumentar consideravelmente o número de processos judiciais relativos a este crime ³⁶⁰. Esta situação foi corrigida com a alteração do RGIT pela Lei n.º 53º-A/2006, que condicionou a tipificação da notificação pela Autoridade Tributária e o não pagamento da prestação com os respetivos acréscimos legais no prazo de 30 dias da notificação. Contudo, ainda se questiona a constitucionalidade desta norma, por tutelar

³⁵⁵ Cf. DIAS, J. F.; BRANDÃO, N., op. cit., p. 416.

³⁵⁶ Vide BANDEIRA, G. S. M., op. cit., p.80.

³⁵⁷ Cf. DIAS, J. F.; BRANDÃO, N., op. cit., p. 417.

³⁵⁸ Cf. MARQUES, P. *Crime de abuso de confiança fiscal: problemas do actual direito penal tributário*. Coimbra Editora, 2011, p. 37-43.

³⁵⁹ Cf. BANDEIRA, G. S. M., op. cit., p.74.

³⁶⁰ Cf. SOUSA, S. A. de., op. cit., p. 1121-1122.

a relação de confiança entre o substituto tributário e a administração fiscal como um bem jurídico-penal, originando graves sanções, ao invés de gerar sanções administrativas ou de ser inserido como componente para outras incriminações ³⁶¹.

Ressalta-se que, anteriormente, os tribunais entendiam que, para a imputação do crime de abuso de confiança fiscal, não era necessário o recebimento do valor do IVA do comprador por parte do vendedor, uma vez que a lei utilizava a expressão “não entrega, total ou parcial”, sendo que a consumação do crime não dependia da apropriação do imposto pelo vendedor ³⁶². Ora, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015 veio uniformizar o entendimento de que, neste caso, só existe o crime de abuso de confiança fiscal se o vendedor efetivamente tiver recebido o valor do IVA ³⁶³.

Salienta-se que estes três tipos penais tributários (fraude fiscal, burla tributária e abuso de confiança) têm diferentes resoluções criminosas, sendo autónomos ³⁶⁴ entre si e o concurso real destes crimes não viola o princípio do *bis in idem* ³⁶⁵. A fraude organizada pode, portanto, implicar numa ou mais incriminações tributárias ³⁶⁶. Além disso, é necessário ter em consideração que, no combate à fraude, estas e outras medidas repressivas (que neste trabalho são também consideradas como prevenção terciária) têm uma certa relação de interdependência com as medidas preventivas (prevenções primárias e secundárias) ³⁶⁷, uma vez que as medidas repressivas, quando aplicadas eficientemente, têm o carácter de reforçar a prevenção. Caso estas não sejam eficientes, a prevenção perderá a sua eficácia. Logo, a eficiência das medidas preventivas adotadas no âmbito da União Europeia é estritamente dependente da eficiência das normas penais e sancionatórias internas dos Estados Membros.

³⁶¹ Cf. SOUSA, S. A. de., op. cit., p. 1124.

³⁶² Vide: processo 3360/2006-5 e processo 11036/2008.3 do Tribunal da Relação de Lisboa, processo 214/03 do Tribunal da Relação de Guimarães e processo 12/08 do Tribunal da Relação de Coimbra apud. MARQUES, P., op. cit., p. 53.

³⁶³ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015.

³⁶⁴ Com exceção dos meios fraudulentos disposto no n.º 4 do artigo 87º e n.º 4 do artigo 104.º, que são crimes instrumentais.

³⁶⁵ Vide a título de exemplo: PORTUGAL. *Tribunal da Relação de Lisboa*. Acórdão TRL 55/13.8IDSTB.L1-5. Lisboa, 24 nov. 2015. Relator: Artur Vargues. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/9CD0700B3070BEF680257F16003623B0>. Acesso em: 12 mar. 2019.

³⁶⁶ A exemplo disso, em Portugal, de 10 acusações do Ministério Público em 2017 e 2018, os principais crimes tributários são os seguintes: 6 arguidos respondem por fraude fiscal, 97 por fraude fiscal qualificada e 19 por burla tributária. Segundo o Quadro 38 – Decisões comunicadas à AT e o Quadro 37 – Processos de Investigação Criminal. Cf. PORTUGAL. Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018. Publicado em: 28 jun. 2019. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=relatorio-de-atividades-desenvolvidas-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras>. Acesso em: 27 nov. 2019, p. 120.

³⁶⁷ TEIXEIRA, G., op. cit., p. 181.

Um exemplo prático, em que se concretizou o risco de perda de eficácia das medidas preventivas adotadas pela União Europeia devido à norma interna do Estado Membro, foi o processo C-105/14³⁶⁸, sobre fraude no IVA, no qual ficou perceptível que o prazo prescricional adotado pela Itália era demasiado curto, o que, conseqüentemente, se refletia na não aplicação de sanções. Diante deste caso, o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”) publicou um comunicado informativo advertindo que “a legislação italiana é suscetível de violar os interesses financeiros da União”³⁶⁹, recomendando que o juiz italiano não aplicasse a legislação interna, caso contrariasse os interesses financeiros da União e o artigo 325º³⁷⁰ do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante “TFUE”). O TJUE lembrou também que parte do IVA é destinada ao financiamento da União e que deve ser verificado se o direito interno italiano estabelecerá normas mais favoráveis quando se tratasse apenas de interesses do Estado Italiano³⁷¹.

No contexto português, as normas penais e sancionatórias internas sofreram alterações, tornando-se mais eficazes, com a finalidade de aumentar o cumprimento das obrigações fiscais. Entre essas alterações, houve o agravamento, em 2011³⁷², da pena máxima para 8 anos e o aumento de multas e coimas, bem como, o alargamento da caducidade, que pode alcançar 12 anos, e da prescrição, que pode alcançar 15 anos, em determinadas circunstâncias^{373 374}. Entretanto, na prática, a aplicação dessas punições parece ser rara. O Relatório Detalhado Sobre a Evolução do Combate à Fraude e à Evasão Fiscais de 2018 (doravante Relatório)³⁷⁵ revela que a Autoridade Tributária tem apenas conhecimento da aplicação de um caso de multa e dois

³⁶⁸ Processo C-105/14: Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 8 de setembro de 2015 (pedido de decisão prejudicial do Tribunale di Cuneo — Itália) — no processo penal contra Ivo Taricco e o. Reenvio prejudicial. Disponível em: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e7973e09-81f4-11e5-b8b7-01aa75ed71a1/language-pt>. Acesso em: 14 mar. 2019.

³⁶⁹ Tribunal de Justiça da União Europeia. Comunicado de imprensa n.º 95/15. *Acórdão no processo C-105/14, Ivo Taricco e o.* Luxemburgo, 8 de set. de 2015.

³⁷⁰ O n.º 1 do artigo 325.º do TFUE dispõe que *A União e os Estados-Membros combaterão as fraudes e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União, por meio de medidas a tomar ao abrigo do presente artigo, que tenham um efeito dissuasor e proporcionem uma proteção efetiva nos Estados-Membros, bem como nas instituições, órgãos e organismos da União.*

³⁷¹ O n.º 2 do artigo 325.º do TFUE dispõe que *para combater as fraudes lesivas dos interesses financeiros da União, os Estados-Membros tomarão medidas análogas às que tomarem para combater as fraudes lesivas dos seus próprios interesses financeiros* (grifou-se).

³⁷² Através da Lei n.º 64-B/2011, que alterou substancialmente o RGIT.

³⁷³ Alterada o artigo 45º do RGIT, referente à caducidade, pela Lei n.º 66-B/2012 e o artigo 48º do RGIT, referente à prescrição, pela Lei n.º 64-B/2011.

³⁷⁴ Cf. TEIXEIRA, G., op. cit., p. 181.

³⁷⁵ Conforme o artigo 64º-B da LGT, o Governo deve apresentar um Relatório Detalhado Sobre a Evolução do Combate à Fraude e à Evasão Fiscais. Estas informações citadas estão no Quadro 37 – Processos de Investigação Criminal e no Quadro 38 – Decisões comunicadas à AT. PORTUGAL. Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Cf. Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, p. 119-120.

de prisão de 6 processos concluídos em 2017 e um de multa e um de prisão de 8 processos concluídos em 2018, havendo 50 processos em curso em 2018. Além disso, é alarmante o facto de a Autoridade Tributária revelar que nem sempre é possível obter os dados sobre este tema, devido à falta comunicação entre os órgãos públicos de Portugal.

A escassez de punições, quando não justificado pela falta de informação ora mencionada, poderá possivelmente ser justificado pela não simplificação das normas de incriminações tributárias portuguesas, pela falta de coordenação com o Código Penal e a necessidade de melhor esclarecimento na distinção dos crimes entre si e entre estes e as contraordenações tributárias ³⁷⁶. Conforme TEIXEIRA ³⁷⁷, para efeitos de simplificação e coordenação, os crimes tributários deveriam estar contidos no Código Penal, e não no RGIT. No entanto, esta posição não é defendida no âmbito deste trabalho, visto que o âmago da questão não está no facto da norma tributária fazer parte do diploma específico e, sim, na clareza de seu texto. Desta forma, esta medida teria efeito de organização e eficácia somente/unicamente para fins de coordenação ou esclarecimento. Seria, pois, necessário melhorar a redação dos dispositivos, reformular ou até mesmo extinguir determinados conceitos.

4.1.2 Análise de Outras Medidas Preventivas em Portugal

Ainda relativamente às medidas de prevenção terciária, questões relevantes prendem-se com os limites quantitativos para a incriminação ^{378 379} e a dispensa da pena de prisão em caso de restituição dos valores da prestação tributária objeto do crime,³⁸⁰ adotados no ordenamento interno português. Argumenta-se que estas normas conferem maior celeridade ao poder judiciário ³⁸¹, reduzindo as demandas judiciais, bem como concentram a aplicação das sanções

³⁷⁶ Cf. TEIXEIRA, G., op. cit., p. 181.

³⁷⁷ Cf. TEIXEIRA, G., op. cit., p. 176.

³⁷⁸ Limite de 15.000,00 euros, no caso de fraude fiscal (artigo 104.º, n. 2 do RGIT) e de 7.500,00 euros, no abuso de confiança (artigo 105.º, n. 1 do RGIT).

³⁷⁹ A aplicação do limite de 15.000,00 euros, no caso de fraudes qualificadas, foi objeto de divergências nos tribunais apontada por SOUSA, que defendeu a aplicação do limite e alertou que a doutrina e a jurisprudência já o entendimento de que o limite se aplicava a fraude qualificada. Cf. SOUSA, S. A. de. O limiar mínimo de punição da fraude fiscal (qualificada): entre duas leituras jurisprudenciais divergentes. In: *Dias, J. F. Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, a.21n.4, Coimbra: Coimbra Editora, out./ dez. 2011, p.611-634. Atualmente voltou-se ao consenso de que o limite se aplica a fraude qualificada. Vide acórdãos: 5722/04.4TDLSB.P1 TRP de 21 mai. 2014, 44/03.0IDGRD.C2 TRC de 12 mar. 2014 e 149/16.8IDFAR.E1 TRE de 20 dez. 2018.

³⁸⁰ Conforme Artigo 22.º, n. 1 do RGIT, “ Se o agente repuser a verdade sobre a situação tributária e o crime for punível com pena de prisão igual ou inferior a 2 anos, a pena pode ser dispensada se: a) A ilicitude do facto e a culpa do agente não forem muito graves; b) A prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação; c) A dispensa da pena se não opuserem razões de prevenção”.

³⁸¹ Cf. SOUSA, S. A. de., op. cit., p. 1137.

penais nos casos em que o ilícito causa danos relevantes ao bem jurídico tutelado e reduzem gastos administrativos e judiciais por parte da Autoridade Tributária, que poderá ter mais custos do que retorno financeiro na recuperação desses pequenos créditos tributários. Estes argumentos são deveras relevantes, no entanto, é importante retomar a questão abordada no tópico 2.1 deste trabalho. Quando um Estado adota tais limites e dispensas de punição, acaba por legitimar a difusão de pequenas fraudes³⁸², causando distorções na concorrência e prejudicando a própria economia. Ainda que por estas razões não seja viável ou desejada a sanção prisional destas pequenas infrações, é importante que o Estado de Portugal adote sanções alternativas³⁸³ e acione novas políticas públicas aos infratores que cometam pequenas fraudes, a fim de desestimular a contaminação social.

No quesito da prevenção secundária, o Relatório destaca importantes resultados, como o aumento em 11,4% do número de ações de inspeção tributária (de 114.759 ações em 2017 para 127.860 em 2018), o aumento de quase 6% no valor das correções inspetivas tributárias e aduaneiras e o aumento de 3,1% do número total de faturas (atingindo mais de 5,8 mil milhões de faturas). Além disso, destacam-se as atuações de Portugal na assistência mútua administrativa e na troca de informação com outras administrações fiscais. Verifica-se que o Estado português continua a implementar e a executar fielmente as medidas legislativas da União Europeia e da OCDE. É importante destacar também a mudança recente do posicionamento de Portugal quanto à transparência fiscal das grandes multinacionais. Até recentemente, Portugal acompanhava países que beneficiavam com os seus regimes privilegiados e que abrigavam filiais ou sucursais de grandes multinacionais, mas em novembro de 2019, o país mudou a sua posição, passando a ser favorável à transparência fiscal^{384 385}.

³⁸² Segundo GERMANO MARQUES, “(...) a modos de desculpa pelo incumprimento, não haver condenados a penas efectivas de prisão, ou serem em números insignificante, como se a condenação em prisão efectiva seja o primeiro ou único sinal de antijuridicidade da imoralidade tributária e não a última *ratio* da prevenção”. Cf. Nota de Apresentação in: MARQUES, P. Crime de abuso de confiança fiscal: problemas do actual direito penal tributário. Coimbra Editora, 2011.

³⁸³ Relembrando que os agentes podem responder com as penas acessórias do artigo 16º do RGIT, ou serem punidos com contraordenação, nos termos dos artigos 118º e 119º, quando não houver punição de prisão por este crime. Entretanto, chama-se atenção aqui de que o Estado deve dar maior relevância à aplicação destas medidas e moldá-las a uma forma mais dissuasiva e educativa.

³⁸⁴ Cf. PENA, P. Portugal vota a favor da lei de transparência dos impostos das multinacionais. Diário de Notícias. Lisboa, 28 nov. 2019. Disponível em: <https://www.dn.pt/poder/portugal-vota-a-favor-da-lei-de-transparencia-dos-impostos-das-multinacionais-11562379.html>. Acesso em: 29 nov. 2019.

³⁸⁵ Cf. European Commission. *Public country-by-country reporting*. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/public-country-country-reporting_en#proposal. Acesso em: 29 nov. 2019.

Ao analisar os dados do Relatório,³⁸⁶ verifica-se que medidas referentes à educação fiscal foram implementadas e que a Autoridade Tributária tem atuado nos estabelecimentos de ensino³⁸⁷, não havendo, contudo, pormenores sobre estas ações na prática. Conclui-se, pois, que os projetos educativos têm unicamente como público-alvo os futuros sujeitos passivos (criança e adolescente nas escolas), não havendo qualquer menção a projetos que abordem a relação com os sujeitos passivos, estratégias para o combate à fraude ou à melhoria do cumprimento fiscal. Assim sendo, à Autoridade Tributária competiria a promoção de ações mais efetivas nesta seara, tendo também como público-alvo os pequenos empreendedores.

O Relatório destaca, por outro lado, a adoção de medidas relevantes na relação para com os sujeitos passivos, que podem ser consideradas como *nudges* (descritos no tópico 2.2), sendo estas medidas de prevenção primária muito importantes, a destacar:

*(...) medidas de simplificação e de apoio para aqueles que pretendem cumprir, nomeadamente através do pré-preenchimento de declarações, da divulgação de instruções administrativas, informações vinculativas, FAQ's, manuais e folhetos informativos. (...) novas tecnologias da informação e da comunicação, emitindo alertas relativos às datas limites de cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento e à emissão de divergências. Os alertas consumados através de e-mails e sms, na maioria das situações, são enviados antes de ocorrerem as situações de incumprimento*³⁸⁸.

Além disso, o relatório evidencia ações por parte da Autoridade Tributária em termos de prevenção primária, como o sistema e-Fatura, a disponibilização *de diversos canais de comunicação que permitem aos contribuintes/operadores económicos esclarecer as suas dívidas, destacando-se o Centro de Atendimento Telefónico, o serviço e-Balcão e o atendimento presencial nos diversos serviços de finanças*³⁸⁹.

Teoricamente, estas ações são relevantes e adequadas. Contudo, em termos práticos, são notórios problemas em relação à transparência das informações. A efetividade das ações da Autoridade Tributária ainda está muito aquém do ideal neste quesito, pelo facto de ser muito difícil para o sujeito passivo esclarecer todas as suas dúvidas via internet. O relatório de

³⁸⁶ Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, item 2.1, p. 24. Quadro 4: Medidas no âmbito do relacionamento com o contribuinte (do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018-2020)). Medida 84 - Promover a educação para a cidadania fiscal, através da sensibilização das crianças, jovens e jovens adultos da importância da educação fiscal.

³⁸⁷ (...) a Autoridade Tributária tem vindo a desenvolver esforços no sentido de promover a educação para a cidadania fiscal, realizando ações junto dos estabelecimentos de ensino. Cf. Ibid., item 3.4, p. 99.

³⁸⁸ Cf. Ibid., item 5.1, p. 181.

³⁸⁹ Cf. Ibid., item 5.1, p. 181.

pesquisa de satisfação da Autoridade Tributária de 2018 ³⁹⁰ revela que, apesar das informações do portal da Autoridade Tributária serem consideradas, pela maioria dos utilizadores, claras, fiáveis, úteis e abrangentes e o acesso ser considerado fácil e rápido, estes reclamam da dificuldade em encontrar as informações e os serviços pretendidos, além de criticarem a falta de clareza dos conteúdos do portal, assim como das regras de preenchimento de formulários. O que chama ainda à atenção é o facto dos mais afetados serem os profissionais que trabalham diariamente com estas informações, como os contabilistas certificados. Além disso, a Autoridade Tributária implementou o serviço e-balcão, que não se tem revelado eficiente ³⁹¹.

Assim, se o sujeito passivo tiver necessidade de esclarecer as suas dúvidas, terá de recorrer ao atendimento presencial, mesmo que os serviços pretendidos sejam prestados pela internet, tendo de suportar inconvenientes, como chegar cedo para conseguir uma senha, perder horas de trabalho e produtividade e depender do humor do funcionário. Este cenário resulta num sistema ineficiente, em que muitos custos administrativos ³⁹² em atendimentos poderiam ser evitados, visto que uma grande parte dos sujeitos passivos opta pelo atendimento presencial apenas para pedir esclarecimentos, porque a informação é insuficiente ou não é clara. Outro efeito adverso deste cenário é o de minar a confiança do sujeito passivo na Administração Tributária e sobrecarregar severamente as pequenas empresas e pessoas singulares.

Por fim, pode-se concluir que as normas penais internas do Estado de Portugal, principalmente após as alterações realizadas desde 2011, se coadunam com os objetivos pretendidos pelas medidas à fraude da União Europeia apenas na teoria. Na prática, ao que tudo indica, estas medidas de prevenção terciária ainda se encontram aquém do propósito de dissuadir o infrator, sobretudo quando o foco do problema são os grandes defraudadores. Os motivos principais desta falta de eficácia prendem-se, provavelmente, com a complexidade e a falta de clareza das normas, como também de controle administrativo. Em termos de medidas secundárias, a Autoridade Tributária revela estar a esforçar-se por cumprir o seu papel, contudo, há a necessidade de uma melhoria na comunicação entre os órgãos públicos internos para

³⁹⁰ Vide: Tabela 4 – Nível de satisfação dos participantes por indicador em PORTUGAL. Ministério das Finanças. Autoridade Tributária e Aduaneira. Nível de Satisfação dos Contribuintes e dos Agentes Económicos 2018. Lisboa, jan. 2019, p. 10.

³⁹¹ Vide: RENDO, S. N. D. F. E-Balcão: serviço online das Finanças não convence. Publicado em: 27 ago. 2019. Disponível em: <https://www.deco.proteste.pt/dinheiro/impostos/noticias/e-balcao-servico-online-das-financas-nao-convence>. Acesso em: 27 nov. 2019.

³⁹² Segundo estudo do INE, neste quesito, os pedidos de informação das e às Finanças / Autoridade Tributária (AT) causam os maiores obstáculos às sociedades. Cf. INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA. Estudos sobre estatísticas das empresas 2015. Publicado em: 14 out. 2015. Disponível em: file:///C:/Ricardo/Mestrado%20Materiais/Direito%20Fiscal/Tese/Cap%C3%ADtulo%203/Comunicados/PME%20Portugal%20CustosContexto_20151014.pdf. Acesso em: 21 jan. 2020, p. 6.

melhor controle e execução das ações. No que se refere às medidas primárias, carece à Autoridade Tributária dedicar mais atenção às medidas educativas e informativas em prol do aumento da confiança na relação com o sujeito passivo e da melhoria das condições para as pequenas e médias empresas.

4.1.3 Adequação legal e jurídica de Portugal às jurisprudências do TJUE

Como discutido no tópico 2.3, as medidas de combate à fraude lesam ocasionalmente alguns dos direitos fundamentais do sujeito passivo e são reiteradamente contestadas no TJUE. É de suma importância verificar se as jurisprudências e a legislação portuguesa estão em conformidade com as jurisprudências do TJUE, no que se refere à recusa ao direito à dedução, à responsabilidade solidária e à recusa ao direito de isenção.

De acordo com o TJUE ³⁹³, os tribunais dos Estados Membros devem apreciar as provas ³⁹⁴ de acordo com o seu ordenamento interno. Já as decisões dos tribunais administrativos ³⁹⁵ determinam que o ônus da prova deva ser apreciado conforme as normas internas. Sendo assim, caso as faturas emitidas pelo sujeito passivo não coincidam com a realidade, o ônus da prova deve ser suportado pela Autoridade Tributária, por força do artigo 74º., n. 1 da Lei Geral Tributária ³⁹⁶.

O princípio da neutralidade ^{397 398} e o princípio da boa-fé do sujeito passivo ³⁹⁹ prestam-se como salvaguarda dos direitos do contribuinte. Atendendo a estes princípios e às

³⁹³ Vide: Acórdão C-572/11. *Menidzherski Biznes Reshenia*, de 4 de julho de 2013.

³⁹⁴ Define-se “prova” como o meio adequado de prospectar o convencimento sobre a verdade dos factos. Geralmente os ordenamentos nacionais conferem a obrigação de provar a quem pleiteia o direito. Cf. NEDER, M. V. Aspectos formais e materiais no Direito Probatório. In: NEDER, M. V., SANTI, E. M. D., FERRAGUT, M. R. (org.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, P. 17.

³⁹⁵ Cf. Acórdãos do STA n.º 0241/03 de 30 abr. 2003, n.º 102/02 de 24 abr. 2002, n.º 26.635 de 17 abr. 2002, n.º 871/02 de 09 out. 02 e n.º 26.015 de 14 nov. 2001 apud. Acórdão do TCAS: 09178/15 de 22 fev. 2018.

³⁹⁶ O artigo 74º., n. 1 da Lei Geral Tributária determina que “o ônus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Portanto, se a Autoridade Tributária alega que houve fraude fiscal, em regra geral, cabe a esta provar a existência destes factos.

³⁹⁷ A neutralidade pode promover dois efeitos, um sobre o consumo e outro sobre a produção. O efeito sobre o consumo é o facto de o imposto não influenciar as escolhas económicas dos consumidores. O efeito sobre a produção é o facto de o imposto não influenciar nas escolhas dos produtores (e.g. não induzir a alterações na forma de organização ou no processo produtivo). O requisito da neutralidade é garantido através do método subtrativo indireto (sistema do pagamento fracionado) incidente em toda a cadeia económica, o qual confere créditos do imposto nas faturas, tributando apenas o valor acrescentado em cada operação da cadeia. Cf. PALMA, C. C. Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, 6º ed. (Cadernos IDEFF) Coimbra: Almedina, 2018, p. 20-27.

³⁹⁸ Na menção do princípio da neutralidade, importa aqui principalmente o método subtrativo indireto em si, que origina o direito à dedução do crédito do IVA.

³⁹⁹ Conforme o artigo 75º., n.º 1 da Lei Geral Tributária “presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos

jurisprudências mais atuais no que concerne ao direito à dedução, os Estados Membros podem somente negar o direito à dedução do IVA (*Princípio Kittel*) se forem constatados indícios⁴⁰⁰ ⁴⁰¹ que presumam que o sujeito passivo conhecia ou deveria ter conhecimento da fraude, invertendo assim o ônus da prova⁴⁰² ⁴⁰³. Ocorre que na legislação tributária portuguesa⁴⁰⁴ não foram pormenorizados os indícios⁴⁰⁵ desta presunção. A lei apenas dispõe que, caso o IVA não seja recolhido e o sujeito passivo saiba ou tivesse conhecimento de que o fornecedor não teria “estrutura empresarial adequada” para executar as suas atividades, não pode exercer o seu direito de dedução. Não existe, assim, na legislação a delimitação do conceito de “estrutura empresarial adequada”⁴⁰⁶.

A falta dessa delimitação resulta no facto de que as liquidações adicionais ao IVA lançadas pela Autoridade Tributária, muitas vezes contrariam as jurisprudências do TJUE⁴⁰⁷ ⁴⁰⁸, causando insegurança jurídica. Para o TJUE⁴⁰⁹, os Estados devem exigir que, para comprovar a sua inocência, o sujeito passivo demonstre que tomou as diligências cabíveis,

na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

⁴⁰⁰ Cf. Acórdãos do STA n.º 0600/15 de 16 nov. 2016 e n.º 511/15 de 19 out. 2016.

⁴⁰¹ Conforme XAVIER, “a administração tributária não tem de fazer a prova directa da simulação, i. e., a prova dos pressupostos exigidos pela lei civil para que se verifique a simulação (cfr. artigo 240º do Código Civil), sendo suficiente a prova indirecta», entendida esta como a resultante de «factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova “. Cf. XAVIER, A. Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, 1972, pág. 154 apud. Acórdãos STA n.º 0139/16 e TCA n.º 00264/04.

⁴⁰² Cf. LANÇA, C. Medidas de combate à fraude previstas na legislação do IVA. In: *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches: Direito fiscal: tributação do consumo e do património, fiscalidade ambiental e tributação do rendimento*, 4.v. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 158.

⁴⁰³ O artigo. 73 da Lei Geral Tributária determina que todas as presunções das normas tributárias admitem sempre prova em contrário. As presunções devem ser relativas, não sendo legítimas presunções absolutas, aquelas em que provas em contrário não são admitidas. Cf. Dourado, A. P. Direito Fiscal- Lições. Coimbra: Almedina, 2016. p. 248 – 249.

⁴⁰⁴ Conforme artigo 19.º, n. 3, do CIVA, “não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”. Ainda conforme o n. 4 do mesmo artigo, “não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”.

⁴⁰⁵ Conforme o Acórdão do TCAS 24/08.0BELRS, 28 mar. 2019, “É hoje entendimento uniforme da jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores (...), deparando-se a Administração Tributária com situações como as referidas no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, não lhe é exigível que efectue prova da existência da simulação (...) mas, sim, tão só, que reúna indícios sérios e objectivos (credíveis) dos quais resulte legitimada a conclusão de que não há correspondência entre a realidade revelada pela factura e/ou documentação apresentada e a realidade económica que aquela supostamente titula” (grifou-se).

⁴⁰⁶ Cf. LANÇA, C., op. cit., p. 158- 159.

⁴⁰⁷ LEITE, I. P. Closing the VAT Gap: uma análise das medidas de reacção dos Estados-Membros à fraude do operador fictício. In: *Cadernos IVA*. VASQUES, S. (coord.). Coimbra: Almedina, 2014, p. 200.

⁴⁰⁸ Cf. CAAD: Arbitragem Tributária. Processo n.º: 301/2018-T. Tema: IVA – Direito à dedução do IVA – Presunção de transmissão de bens.

⁴⁰⁹ Vide processos: C-80/11, C-142/11, C-324/11, C-285/11 e C-18/13 do TJUE

embora os Estados não possam instituir o sujeito passivo como aparente fiscal do IVA ⁴¹⁰. Os sujeitos passivos, em regra, não possuem condições operacionais ou económicas para verificar detalhadamente as qualificações dos seus fornecedores, além disso, não podem ser responsabilizados por contratar fornecedores sonegadores, que não cumprem os seus contratos e emitem documentos falsos.

O poder judiciário português ⁴¹¹ e os tribunais arbitrais (Centro de Arbitragem Administrativa - doravante CAAD) delimitam o conceito de “estrutura empresarial adequada”. No processo do TCAN: 01606/06 ⁴¹², e. g., o conceito é delimitado como estrutura “susceptível de exercer a atividade declarada (...)”, devendo possuir “organização apta à prossecução da atividade desenvolvida pela empresa, nomeadamente, em termos de instalações, equipamentos, máquinas, recursos humanos e materiais, que lhe permitam desenvolver essa atividade”. Em sentido semelhante, o acórdão TCAN: 02248.07.8BEPRT.9C/2017 ⁴¹³ também fez a delimitação do conceito, apurando que a defraudadora não dispunha de “adequada estrutura empresarial (quer instalações, quer recursos humanos) susceptível de exercer a atividade indiciada pelas faturas, pois que tal pressuporia ter armazém e/ou veículos de transporte de mercadorias”.

Entretanto, a Administração Tributária, ao negar o direito à dedução ao sujeito passivo que adquiriu a mercadoria oriunda de um esquema fraudulento, deve demonstrar que este sujeito passivo, ora cliente, tinha conhecimento de que a empresa fornecedora não possuía estrutura adequada para o devido fornecimento. Destaca-se a Decisão Arbitral CAAD n.º: 301/2018-T ⁴¹⁴, que demonstra que um Relatório de Inspeção Tributária, argumentando a favor da presunção, justificou a inadequada estrutura empresarial pelo facto de não ter sido possível contactar o sócio gerente ou o seu contabilista certificado, sendo as notificações devolvidas e “a sede da empresa corresponder a uma casa de habitação que se encontra desabitada”. No entanto, as provas foram apresentadas no procedimento de inspeção que investigava a empresa defraudadora, ora fornecedor, em que a ora requerente não era interessada nem teve acesso. Sendo assim, não era possível concluir que os “indícios factuais fossem também do

⁴¹⁰ A jurisprudência portuguesa segue estritamente este entendimento. No Acórdão TCAN 00042/05.0BEPRT, de 28 mai. 2015, e. g., “(...) não era exigível que a Recorrente controlasse a situação fiscal do emitente das faturas, e por isso teremos de concordar com a Recorrente quando alega que só lhe era exigível o controlo aligeirado do emitente” (grifou-se).

⁴¹¹ Acórdão TCAN no processo 01606/06 de 15 fev. 2012.

⁴¹² Idem.

⁴¹³ Em sentido semelhante segue o acórdão TCAN: 02248.07.8BEPRT.9C/2017 de 09/nov. 2017.

⁴¹⁴ CAAD: Arbitragem Tributária. Processo n.º: 301/2018-T. Tema: IVA – Direito à dedução do IVA – Presunção de transmissão de bens.

conhecimento da Requerente”. Portanto, não se fez “qualquer prova de que a Requerente tinha ou devia ter conhecimento da inexistência ou inadequação da estrutura empresarial do transmitente”.

No mesmo sentido, destaca-se a decisão do Acórdão TCAS 06525/13 ⁴¹⁵, no qual a Fazenda Pública aduziu que “foi dado como provado pelo Tribunal ‘a quo’ que os dois fornecedores identificados nos autos não tinham capacidade para desenvolver a atividade comercial evidenciada em compras de mercadorias (pinhas e cortiças), registadas pelo recorrido na sua contabilidade nos anos de 2003 e 2004”. O TCAS concluiu que a Administração Tributária não “demonstrou que o sujeito passivo inspecionado conhecia a falta de adequada estrutura empresarial dos seus fornecedores, do que derivou o juízo de falta de fundamentação das conclusões da ação inspetiva e das liquidações adicionais de IVA que lhe foram sequentes”. Assim sendo, é notório que a Autoridade Tributária seja suscetível de violar os princípios da neutralidade e da boa-fé do sujeito passivo, pelo facto de negar-lhe o direito ao crédito do IVA, sem demonstrar que este sabia ou deveria saber do esquema fraudulento. Ao contribuinte, resta somente recorrer aos tribunais para proteger os seus direitos.

A recusa do direito à dedução tem como efeito apenas a não concessão do crédito do IVA ao sujeito passivo adquirente, não servindo para recuperar o imposto não pago pelo operador fictício. Como também foi comentado no tópico 2.3, esta medida é regularmente imposta a sujeitos passivos que transacionaram diretamente com o operador fictício, pois é muito difícil comprovar que outro sujeito passivo da cadeia soubesse ou devesse saber de uma fraude praticada por fornecedor, com quem não manteve uma relação jurídica ^{416 417}.

Para alcançar outros sujeitos passivos relacionados com esquemas fraudulentos e recuperar o imposto não pago pelo operador fictício, a Administração Tributária pode utilizar a responsabilidade solidária pelo não pagamento do IVA do fornecedor, o operador fictício. Esta responsabilidade poderá ser imputada ao adquirente de bens e serviços não isentos, conforme o artigo 79.º n. 1 do CIVA, caso a fatura não tenha sido emitida ou contenha

⁴¹⁵ Cf. Acórdão TCAS 06525/13 de 14 abr. 2015 e no mesmo sentido os acórdãos TCAS:08643/15 de 17 mai. 2018.

⁴¹⁶ O TJUE decidiu a favor do contribuinte em alguns casos, tomando como principal motivação a de que estes não transacionaram diretamente com o operador fictício, ficando comprovado que não conheciam da fraude. Vide: acórdãos *Optigen Ltd* (C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03, ECLI:EU:C:2006:16) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16) contra *Commissioners of Customs & Excise*.

⁴¹⁷ Ver também Acórdão do CAAD, processo nº 369/2018-T IVA – *Dedutibilidade do IVA; Faturas falsas*, decidindo a favor do sujeito passivo que não tinha contacto direto com o fornecedor, apesar de ter comprado diretamente deste. In verbis, “Os bens nunca são entregues diretamente à Requerente pelo respetivo fornecedor, sendo antes colocados na fábrica, o que significa que a Requerente não tem forma de controlar a identidade efetiva de quem procede ao fornecimento da mercadoria”.

informações divergentes dos seguintes elementos: nome, endereço, natureza, quantidade, preço ou montante do imposto devido. Já o n. 4 do mesmo artigo determina que, em caso de “operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura, o adquirente dos bens ou serviços (...) ainda que isento de imposto, é solidariamente responsável”.

A Administração Tributária ainda pode aplicar o artigo 80.º do CIVA para os demais sujeitos passivos da cadeia. In verbis, “são também responsáveis solidários pelo pagamento do imposto os sujeitos passivos (...) 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” (grifou-se). Este dispositivo será somente aplicado a bens e serviços suscetíveis à fraude, definidos por despacho do Ministro das Finanças. Além disso, presume-se a fraude “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”. Quanto ao sujeito, esta presunção é mais abrangente do que a presunção relativa ao direito de dedução, pois pode recair em qualquer elemento interveniente na cadeia económica em que houve a fraude⁴¹⁸. Quanto ao objeto, esta presunção é mais restrita, pois é determinada por uma lista de bens e serviços, além de exigir prática reiterada, conforme o n. 2 do artigo 80.º. Assim como no caso da recusa do direito à dedução, esta presunção não é bem delimitada, sendo difícil definir a partir de que valor o preço é considerado subvalorizado.

Como explicado no tópico 2.3, a Administração Tributária pode também negar o direito à isenção no caso de o sujeito passivo vender bens ou prestar serviços intra-União, sendo que esta norma visa a punição dos sujeitos passivos que operacionalizaram antes da execução da fraude. Esta disposição encontra-se no artigo 14.º do RITI⁴¹⁹, que se refere às transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes. Sendo assim, para que o direito de isenção não lhe seja negado, basta que o fornecedor comprove que os bens foram expedidos ou transportados. As jurisprudências portuguesas vêm reforçando este entendimento, conforme o Acórdão do STA 0696/17, em que basta ao sujeito passivo demonstrar que agiu de boa-fé, comprovar que o bem

⁴¹⁸ LEITE, I. P., op. cit., p. 200 e 201.

⁴¹⁹ Em termos comunitários, ver Diretiva 2006/112/CE, Artigo 138º, nº 1.

foi expedido, saiu fisicamente do território nacional para outro Estado Membro e foi entregue ao representante do adquirente ⁴²⁰.

Em suma, no ordenamento jurídico português, quando é constatada a fraude relativa a transações intra-União, em que o operador fictício desaparece com o valor do IVA devido aos cofres públicos, a Autoridade Tributária pode responsabilizar solidariamente todos os sujeitos passivos autores intervenientes na cadeia fraudulenta, caso seja comprovada simulação relativa ou absoluta. Isto aplica-se quando os sujeitos passivos agem em comum acordo, com o objetivo de sonegar informações fiscais, causando prejuízos aos cofres em benefício próprio. Caso não seja possível comprovar a simulação, a Administração Tributária pode ainda presumir a mesma, demonstrando que os sujeitos passivos intervenientes conheciam ou poderiam ter conhecimento da fraude.

Aos clientes que compraram diretamente ao operador fictício, o direito à dedução pode ser negado em caso de simulação, conforme o artigo 19.º, n. 3 do CIVA, caso se presuma que estes sabiam ou deveriam saber que o fornecedor não tinha “estrutura empresarial adequada” para o fornecimento dos bens ou prestações de serviços, conforme o artigo 19, n. 4, do CIVA. Aos fornecedores que venderam bens ou serviços ao operador fictício, através de transações intra-União isentas, estas isenções podem ser-lhes negadas, pelo artigo 14.º do RITI, caso não comprovem a expedição ou o transporte das mercadorias. Além disso, a Autoridade Tributária pode imputar a responsabilidade solidária pelo IVA não pago pelo operador fictício ao adquirente não isento, conforme o artigo 79.º n. 1 do CIVA, aquando da ausência da fatura ou caso esta contenha informações divergentes e o adquirente não pagou o IVA ao fornecedor ou agiu de má-fé. Aos restantes sujeitos passivos intervenientes na cadeia, pode ser aplicado o artigo 80.º, quando transacionarem bens ou serviços listados em despacho do Ministro das Finanças, reiteradamente, responsabilizando-os sempre que o preço for subavaliado, sem motivo justo.

Conclui-se, assim, que a recusa ao direito à isenção baseia-se numa presunção muito mais definida, como o comprovativo da expedição ou do transporte. Contudo, as presunções de conhecimento da fraude relativamente à responsabilidade solidária e à recusa do direito à dedução não são delimitadas adequadamente (como a estrutura adequada e o preço subvalorizado), o que pode originar liquidações indevidas por parte da Administração

⁴²⁰ Como prova, a acusada apresentou as faturas, declaração do cliente, guias da transportadora Fedex e foram realizadas buscas no site da Fedex para confirmar a veracidade das informações. Cf. Acórdão do STA 0696/17, 03 mai. 2018.

Tributária, desrespeitando o princípio da neutralidade, da boa-fé do sujeito passivo, assim como as jurisprudências do TJUE e as normas do direito europeu.

4.1.4 Delineamento da Fraude no IVA no Contexto Português

Até então, este trabalho focou-se na fraude fiscal e nas medidas preventivas à fraude. Por um lado, pode-se afirmar que a fraude é o reflexo de uma anomia^{421 422} e poderá até ser considerada uma doença social crónica⁴²³. Desta forma, as medidas preventivas deverão ser encaradas como forma de tratamento dessa mesma anomia, seja por uma mudança de hábitos (dissuasão) ou por uma intervenção mais assertiva. Este tópico pretende, assim, averiguar a situação de um organismo hospedeiro da fraude, o sistema económico português, delineando primeiramente a situação da fraude no contexto de Portugal, no momento atual, seguindo-se a apresentação de uma diagnose.

É importante verificar como Portugal é acometido pelos efeitos da fraude no IVA e o que essa fraude representa para o país. Destaca-se o descompasso da relação entre o percentual da receita do IVA em Portugal e o índice GAP IVA^{424 425}. Apesar de ser o imposto em que o Estado mais arrecada⁴²⁶, correspondendo a quase 40% da receita total de impostos, o índice GAP IVA é muito superior ao índice dos demais impostos, representando 74% do montante dos

⁴²¹ Retoma-se aqui o conceito de anomia postulado por Émile Durkheim, mas na atualização desenvolvida por Robert Merton, que identificou quais os processos sociais originam uma anomia. Sendo assim, neste caso, a anomia é produto da discrepância entre as metas culturalmente valorizadas e os meios sociais disponíveis para alcançar estas metas. Cf. COSER, L. A. *The idea of social structure: Papers in honor of Robert K. Merton*. Routledge: Nova York, 2017, passim.

⁴²² Aqui, coloca-se a fraude como reflexo de uma anomia, pois esta não seria a causa, e sim, a consequência da discrepância entre os valores sociais e os meios para alcançá-los. Essa discrepância, por sua vez, é resultado de um défice de normatização moral. Neste estágio de anomia, as metas dos cidadãos afastam-se da cooperação e da solidariedade, tornando-os cada vez mais individualistas.

⁴²³ Aqui o termo “crónica” é utilizado no sentido de a fraude fiscal poder estar “institucionalizada”, entrenchada permanentemente nos alicerces sociais.

⁴²⁴ O índice GAP indica o imposto encontrado em falta, comparando o que espera ser recebido com o que efetivamente foi recebido, não indicando somente casos de fraude. Porém, é o parâmetro mais fiável para estimar a fraude. Cf. SLEMROD, J. *Cheating ourselves: The economics of tax evasion*. In: *Journal of Economic Perspectives*, vl. 21, n.º 1. Washington D.C, 2007, p. 26.

⁴²⁵ Para HANGACOVA e STREMY a maior parte do GAP decorre da fraude. Cf. HANGACOVA, N.; STREMY, T. *Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic*. In: *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, n. 26 (2), Londres, 2018, p. 134.

⁴²⁶ Em 2018, a receita de IRS 12.904,50 milhões de euros, a de IRC foi de 6.340, 00 milhões de euros e a de IVA foi 16.670,3 milhões de euros. Cf. FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS. *PORDATA. Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos. Quais as receitas do Estado em IRS, IRC, IVA ou outros impostos directos ou indirectos?* Disponível em: <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>. Acesso em: 07 dez 2019.

impostos em falta ⁴²⁷. O GAP do IVA vem apresentando uma tendência ao declínio, com 1.929 milhões de euros em 2017, correspondendo à taxa de 10,3%, considerando uma redução em relação a 2016, quando a taxa era de 13%, ou uma redução de 5% considerando o período de medição desde 2013, quando correspondia a 15% ^{428 429}.

Comparando o conjunto dos 28 países da União Europeia, que teve um índice GAP IVA de 11,2% em 2017, de 12,2% em 2016 e de 15% em 2013 ⁴³⁰, os índices de Portugal mostram que o país se encontra ligeiramente abaixo da média, tendo o país o 15º menor GAP IVA. É importante destacar que estes dados podem não ser tão confiáveis, uma vez que o próprio Parlamento Europeu admite que os dados possam ser ainda mais pessimistas ⁴³¹. No entanto, não há prejuízo levar em consideração estes números como indicativos de uma situação preocupante. Em relação a Portugal, pode-se concluir que o país é afetado pela fraude da mesma maneira que a maioria dos Estados Membros da União Europeia. Portugal encontra-se numa posição mediana, em que não é tão afetado como a Grécia (GAP 2016: 29,22%), a Roménia (35,88%) e a Itália (25,90%), mas vê-se numa situação preocupante quando comparado com o Luxemburgo (0,85%), a Suécia (1,08%) e a Croácia (1,15%).

Quanto às investigações criminais, a estimativa da vantagem patrimonial ilegítima referente ao IVA nos processos concluídos representou um valor de 10.181.527,35 de euros em

⁴²⁷ Cf. Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, p. 134. Nota: embora o percentual aqui somente tenha considerado os principais impostos (IRS, IRC e IVA) e os dados PORDATA considerar todos os impostos, isso não compromete a comparação, visto que as receitas dos demais impostos são irrisórias se forem comparadas com a receitas dos impostos principais.

⁴²⁸ Table 3.22. Portugal: VAT Revenue, VTTL, Composition of VTTL, and VAT Gap, 2013-2017 (EUR million). Cf. CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH (CASE, Project leader). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131. Varsóvia, 4 set. 2019. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf. Acesso em: 07 dez. 2019, p. 44.

⁴²⁹ A metodologia de cálculo do GAP pode variar de acordo com a instituição que a executa. Nota-se que os percentuais do GAP IVA de Portugal no TAXUD/2015/CC/131 difere do que foi apresentado no estudo do Instituto Nacional de Estatísticas (INE), o qual indicou GAP em 2016 de 5,6%, estimando um valor de 939,00 milhões de euros. No presente trabalho, optou-se por utilizar o relatório TAXUD/2015/CC/131, pois com estes dados é possível fazer comparações com os resultados de outros Estados Membros. Cf. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131, op. cit., p. 13 e INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA. Estatísticas das Receitas Fiscais: 1995-2018. Publicado em: 13 mai. 2019. Disponível em: file:///C:/Users/paranhosricardo/Desktop/13EstRecFiscais_1995_2018.pdf, p. 11 e 12. Acesso em: 12 dez. 2019.

⁴³⁰ CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH (CASE, Project leader), op.cit., p. 16.

⁴³¹ Estudo solicitado pelo *TAX3 Committee (The European Parliament's Special Committee on financial crimes, tax evasion and tax avoidance)* do Parlamento Europeu chama a atenção de outros estudos mais pessimistas e cita o estudo de SOKANOVIC, no entanto, este último autor apenas apresentou dados da Comissão Europeia, entre os quais indica o GAP de 170 milhões de euros em 2016, ao invés de 150 milhões de euros. Portanto, verifica-se, que pela dificuldade em medir, esses números não são tão confiáveis. Cf. LAMENSCH, M; CECI, E. VAT Fraud Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Parlamento Europeu (Estudo solicitado por TAX3 Committee), Bruxelas, 2018, p. 13. Conferir também: L. SOKANOVIC, Missing trader fraud as part of organised crime in the EU. In: *22nd International Scientific Conference on Economic and Social Development: The Legal Challenges of the Modern World, Book of Proceedings*, Split (HR), 2017, p. 161.

2017 e de 25.085.909,42 de euros em 2018. Em relação aos processos em curso, os valores são de 38.746.475,33 de euros em 2017 e de 19.919.228,04 de euros em 2018. Somando-se a outros impostos, estes valores passam a ser de 11.502.461,14 de euros em 2017 e de 29.954.078,89 de euros em 2018 nos processos concluídos. Relativamente aos processos em curso, passam a ser de 46.663.303,02 euros em 2017 e de 60.940.786,71 euros em 2018 ⁴³². Fazendo uma breve análise a estes números, conclui-se que a fraude fiscal em Portugal se concentra no IVA (este só fica atrás do IRC em relação aos processos em curso em 2018). Ressalta-se que, em 2018, apenas uma regularização voluntária referente ao IVA chegou ao valor de 89.227,58 euros ⁴³³ e houve apenas a deteção de um esquema de fraude, concentrada num único distrito, que chegou ao valor de IVA de 174.342,26 euros ⁴³⁴. Estes números indicam que são poucas as fraudes responsáveis pela maior parte dos valores em falta do IVA.

Verifica-se que, em Portugal, a fraude evidencia-se de forma semelhante à maioria dos Estados Membros da União Europeia. Estes países estão envolvidos, ao que tudo indica, por uma anomia crónica permanente, sendo os esquemas fraudulentos poucos, mas muito atuantes. Estes esquemas, juntamente com o incumprimento fiscal, causam prejuízos colossais aos cofres públicos, chegando, muito possivelmente, a afetar mais de 10% das receitas do IVA por ano. Há, como podemos ver, uma notável disparidade entre os GAPs dos 28 Estados Membros, que variam entre os 0,85% e os 35,88%. Esta disparidade poderá dar-se devido a questões culturais ou também devido à eficácia das medidas internas. Uma vez que os países são diferentes entre si, as medidas comunitárias poderão ser eficazes em alguns países e prejudiciais noutros, visto que os efeitos da fraude são suportados de modo assimétrico.

4.2 O regime definitivo sob a ótica do Estado de Portugal

Uma vez que as medidas comunitárias podem afetar os Estados Membros de modo desigual e, sendo inviável o estudo detalhado dos efeitos de cada medida em cada um dos Estados Membros pela Comissão Europeia, torna-se necessário uma análise do impacto da implementação do regime definitivo em Portugal. Neste tópico, serão examinados alguns temas críticos mencionados no tópico 3.2 e as medidas referentes ao plano de ação sobre o espaço

⁴³² Números extraídos do Quadro 37 – Processos de Investigação Criminal do Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, p. 119.

⁴³³ Cf. Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, p. 115.

⁴³⁴ Cf. Idem.

único do IVA, nomeadamente a unanimidade, a tributação de origem e o destino, o balcão único, as taxas do IVA, o estatuto do sujeito passivo certificado e os efeitos das medidas propostas nas pequenas empresas.

No tópico anterior foi demonstrado que, aparentemente, Portugal lida com a fraude fiscal de forma semelhante à maioria dos Estados Membros, representando uma pequena amostra do que acontece em termos de fraude no resto da União Europeia. Tendo este aspeto em consideração, a alteração da votação por unanimidade para uma votação por maioria qualificada nas deliberações da União Europeia sobre políticas tributárias tornar-se-ia benéfica para o país, pelo menos em termos de combate à fraude fiscal. Por outras palavras, como a maioria dos Estados Membros é acometida pela fraude de forma similar a Portugal, as decisões tomadas nesta seara ⁴³⁵ por maioria qualificada, seriam certamente compatíveis com os interesses deste país.

É importante relembrar também que a votação por maioria absoluta deve respeitar a vontade da maioria do eleitorado da Europa, para se alcançar mais harmonia e integração, como ressaltado no tópico 3.2. Além disso, salienta-se que, quanto mais integrado e harmonizado estiver o mercado único, mais se torna importante a localização geográfica de um país no mercado de concorrência. Neste quesito, Portugal apresenta uma vasta vantagem ⁴³⁶, por possuir uma posição estratégica, com uma imensa faixa litoral e uma aproximação com a África e a América.

Quanto ao regime definitivo do IVA, será necessário refletir sobre qual o princípio mais vantajoso para Portugal, se o princípio de tributação no país de origem ou o princípio de tributação no país de destino. No desempenho da economia Portuguesa, nota-se que, desde 2013, a balança comercial vem apresentando um défice em relação às mercadorias e que a rubrica dos serviços apresenta um excedente, que faz com que o saldo da balança comercial seja positivo, conforme se vê na tabela 3, abaixo.

Tabela 3: Saldo da Balança Comercial: 2013-2018

⁴³⁵ Aqui somente se tem em conta a fraude fiscal, não sendo consideradas outras questões económicas.

⁴³⁶ RIBEIRO usa um argumento semelhante para defender a continuidade da votação por unanimidade como forma de maior integração do mercado. No entanto, defende-se aqui, como votação mais democrática, a adoção da maioria qualificada. Cf. RIBEIRO, N. S. apud. CRISÓSTOMO, P. O que está em jogo com o fim da unanimidade fiscal na Europa? PÚBLICO Comunicação Social. Publicado em: 24 Fev. de 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/02/24/economia/noticia/jogo-fim-unanimidade-fiscal-europa-1863206>. Acesso em: 17 dez. 2019.

Anos	Saldo da balança comercial ⁴³⁷		
	Total	Bens	Serviços
2013	2.966,90	-8.127,00	11.093,90
2014	1.371,70	-9.669,30	11.040,90
2015	2.520,00	-9.746,00	12.266,00
2016	3.136,70	-10.033,70	13.170,40
2017	2.895,00	-13.306,20	16.201,20
2018	1.563,40*	-15.264,10*	16.827,50*

Estes números podem induzir ao argumento de que Portugal beneficiaria com o princípio de tributação no país de origem, por encontrar-se na posição de país exportador. No entanto, esta posição somente foi verificada a partir de 2013. Anteriormente, Portugal contabilizava corriqueiramente uma balança comercial com um saldo excessivamente negativo, com o seu pior resultado, de 16.564,40 milhões de euros em 2008, ano da crise económica, conforme se vê na tabela 4, abaixo.

Tabela 4: Saldo da Balança Comercial: 2000-2012

Anos	Saldo da balança comercial ⁴³⁸		
	Total	Bens	Serviços
2000	-13.987,10	-17.174,50	3.187,30
2001	-13.644,60	-17.404,60	3.760,00
2002	-11.503,20	-15.503,40	4.000,20
2003	-9.276,80	-13.410,90	4.134,10
2004	-11.774,90	-16.445,70	4.670,80
2005	-13.527,00	-18.074,10	4.547,10
2006	-12.941,00	-18.703,50	5.762,50
2007	-12.812,00	-20.042,20	7.230,30
2008	-16.564,40	-23.997,70	7.433,40
2009	-11.867,30	-18.170,50	6.303,20
2010	-13.168,20	-19.484,50	6.316,30

⁴³⁷ Valores em milhões de Euros. * Os valores de 2018 são ainda provisórios. Fonte: FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS. PORDATA. Balança comercial. Quanto se vende e compra ao estrangeiro em bens e serviços? Qual a diferença entre as exportações e as importações de bens e serviços? Atualizado a: 17 out. 2019. Disponível em: <https://www.pordata.pt/Portugal/Balan%C3%A7a+comercial-2594>. Acesso em: 12 dez. 2019.

⁴³⁸ Valores em milhões de Euros. Fonte: Ibid.

2011	-6.528,20	-14.498,40	7.970,10
2012	3,00	-9.346,30	9.349,30

Perante este quadro, pode-se concluir que, tendo em conta o cenário atual, o princípio do país de origem seria mais vantajoso para Portugal. No entanto, este benefício não seria certamente assegurado a longo prazo, sobretudo em épocas de crise. Sendo assim, defende-se aqui que a melhor solução para Portugal, assim como para a União Europeia como um todo, seria a adoção de um regime caracterizado pela repartição de receitas, como foi proposto no capítulo 3, em que parte da receita seria destinada ao país de origem e outra ao país de destino. Deste modo, os países que suportem variações acentuadas nas suas balanças comerciais a longo prazo teriam as suas receitas fiscais com o IVA asseguradas, mesmo em períodos deficitários, resultando num regime mais solidário.

No que concerne ao regime definitivo proposto pelo plano de ação sobre o IVA rumo a um espaço único do IVA na União Europeia ⁴³⁹, é importante analisar o seu reflexo em Portugal e as medidas propostas para a sua implementação. Quanto à primeira fase, que se particulariza pelo ressurgimento da incidência do IVA nas entregas intra-União B2B e pela ampliação do balcão único ^{440 441}, torna-se claro que, a partir do momento em que o fornecedor português emite a fatura do bem, os preços dessas importações são aumentados. Numa primeira análise, pode-se argumentar que o adquirente, como já paga este IVA no regime atual (que pode ser quitado até ao 15º dia do mês seguinte do momento em que os bens são colocados à sua disposição) ⁴⁴², esta mudança não acarretaria um impacto significativo. A oneração das operações teria, então, apenas efeito sobre os valores nominais e não haveria quaisquer efeitos económicos.

O facto, no entanto, é que podem existir efeitos económicos, porque esta medida pode afetar o fluxo de caixa das empresas, principalmente das adquirentes, que suportará imediatamente o IVA na fatura. Além disso, o fornecedor será também afetado, visto que será obrigado a destacar o IVA na fatura e recolher o imposto ao Estado de destino, numa transação que o regime atual trata como isenta ⁴⁴³. Estes efeitos poderão interferir significativamente na

⁴³⁹ Cf. COM (2016) 148 final.

⁴⁴⁰ COM (2018) 329 final, p. 8.

⁴⁴¹ COM (2017) 566 final, p. 7.

⁴⁴² Conforme artigo 12.º n.º1 do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, “nas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto é devido no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente (...)” (grifou-se) e, conforme o artigo 13.º, n.º 1 e 2, “nas aquisições intracomunitárias de bens, o imposto torna-se exigível: a) no 15.º dia do mês seguinte àquele em que o imposto é devido”.

⁴⁴³ Conforme o Artigo 14.º, do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, “estão isentas do imposto as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo (...) expedidos ou transportados (...) a partir

balança comercial de Portugal, assim como na balança comercial de outros Estados Membros da União Europeia, uma vez que os fornecedores dos bens registarão preços superiores aos preços atuais. Isto equivaleria a uma valorização cambial ⁴⁴⁴ na zona do euro, caso houvesse moedas distintas e resultaria num aumento das rubricas de exportação na balança comercial. Num cenário mais pessimista, outro efeito que poderia ocorrer seria o Estado sofrer perdas na concorrência com países terceiros, no caso de os adquirentes interpretarem que os fornecedores estão a aumentar o preço acima do valor esperado do bem com a incidência do IVA.

Conforme onera ou desonera a importação ou a exportação, uma reforma fiscal pode ter efeito semelhante à valorização ou desvalorização cambial. CORREIA, ao discorrer sobre o regime do IVA intercomunitário, relembra que a ideia de que a reforma fiscal possa replicar os efeitos de desvalorização da taxa de câmbio era já desenvolvida por KENYES em 1939 ⁴⁴⁵. Ressalta-se que, numa reforma fiscal, ao contrário do que ocorreria se fosse possível um Estado Membro alterar a taxa de câmbio, esses efeitos são sentidos de forma permanente ⁴⁴⁶. Portanto, o governo português deve agir de forma preventiva, estudando os possíveis efeitos desta medida e implementar políticas compensatórias, caso seja necessário. Além disso, é importante a transparência no processo e a transmissão das informações de forma educativa e elucidativa aos sujeitos passivos fornecedores que possam ser afetados por esta medida. Poderá ser necessário, também, a implementação de medidas que assegurem que os fornecedores não reajustem preços além do valor do IVA acrescido pelo novo regime.

Quanto à ampliação do balcão único, esta medida procura facilitar o novo sistema, que será mais complexo no sentido em que um sujeito passivo que seja fornecedor tenha de lidar com vários Estados Membros ao realizar transações intra-União. É importante lembrar que o mini-balcão único atualmente em vigor é bastante limitado, permitindo apenas ao sujeito

do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens”.

⁴⁴⁴ “A ideia de que as reformas fiscais podem replicar os efeitos de uma desvalorização cambial não é nova. A legislação do imposto sobre o valor acrescentado na União Europeia consagra uma tributação com base no destino (de acordo com o local de consumo) e é essencialmente equivalente a uma desvalorização da taxa de câmbio, visto que, de um ponto de vista nacional, as importações são tributadas enquanto as exportações ficam isentas da tributação”. Cf. CORREIA, I. H. Desvalorização Fiscal. Banco de Portugal, Departamento de Estudos Económicos. (Boletim Económico), Lisboa, inverno, 2011, p. 27.

⁴⁴⁵ “*Precisely the same effects as those produced by a devaluation of sterling by a given percentage could be brought about by a tariff of the same percentage on all imports together with an equal subsidy on all exports, except that this measure would leave sterling international obligations unchanged*”. Cf. KEYNES, J. M. apud. CORREIA, I. H., op. cit., p. 28.

⁴⁴⁶ Cf. CORREIA, I. H., op. cit., p. 38.

passivo exercer o direito à dedução do imposto suportado no território nacional ⁴⁴⁷. Espera-se que os representantes de Portugal intervenham, neste caso, junto às autoridades europeias, no sentido de simplificar e integrar ⁴⁴⁸ cada vez mais o balcão único, visando a ampliação do uso deste sistema no novo regime.

Quanto às taxas do IVA, na reforma tributária de Portugal em 2012 a base de incidência foi ampliada, devido à necessidade de recuperação da crise económica de 2008. Portugal tornou a sua estrutura de taxas de IVA mais eficiente, o que foi fundamental para a redução do seu défice orçamental ^{449 450}. A reforma efetivou a eliminação de taxas reduzidas, aumentando de 60% para 80% o número da base tributada pela alíquota padrão do IVA (23%), o que resultou no aumento do nível de eficiência, contudo, ainda muito abaixo do nível de eficiência atingido antes da crise ⁴⁵¹. Além disso, como houve uma contração significativa do consumo no período ⁴⁵², isto afetou, conseqüentemente, os resultados da reforma a curto prazo e o crescimento das receitas do IVA não foi tão expressivo como se esperava ⁴⁵³.

Portugal destaca-se com uma taxa padrão de IVA de 23%, muito acima da média dos países da OCDE, que é de 19% ⁴⁵⁴. Considerando os Estados Membros da União Europeia, Portugal apresenta uma taxa padrão inferior às taxas da Finlândia (24%), Grécia (24%), Croácia (25%), Dinamarca (25%), Suécia (25%) e Hungria (27%) ⁴⁵⁵. A reforma manteve, contudo, a taxa reduzida de 6% para mercadorias essenciais e mercadorias relevantes para a economia de Portugal, como o vinho, assim como a taxa intermediária de 13%, além das taxas especiais para as ilhas da Madeira e Açores, que têm as suas próprias taxas reduzidas, intermediárias e normais

⁴⁴⁷ Vide pergunta 16 e 17 do PORTUGAL. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. Mini Balcão Único – FAQ’s. Disponível em: https://mlss.portaldasfinancas.gov.pt/mlss_static/docs/faq/FAQ'S%20-%20MOSS%202014_%20FINAL_05-12-2014_.pdf. Acesso em: 14 dez. 2019.

⁴⁴⁸ O balcão único necessita de mais integração, especialmente para efeitos de reembolso, como mencionado por MERKX e GRUSON (para mais detalhes, ver tópico 3.2). Cf. MERKX, M. GRUSON, J. Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? EC Tax Review, vl. 28, issue 3, 2019, p. 142

⁴⁴⁹ Cf. DE LA FERIA, R. Blueprint for reform of VAT rates in Europe. In: *Intertax*, 43 (2), 2015, p.171.

⁴⁵⁰ Em relação ao resultado da reforma, a Comissão Europeia destacou uma significativa melhoria na política tributária de Portugal e estimou uma receita adicional de IVA equivalente a 1,4% do PIB de Portugal. Cf. EUROPEAN COMMISSION, The Economic Adjustment Programme for Portugal – Third review-Winter 2011/2012, April 2012, p. 21.

⁴⁵¹ Cf. EUROPEAN COMMISSION, op. cit., p. 21.

⁴⁵² Esta contração pode estar ligada à reforma ou à própria crise económica.

⁴⁵³ Cf. DE LA FERIA, op. cit., p. 170.

⁴⁵⁴ Em 1996, época da introdução do IVA, a taxa padrão era de 16% e em 2010 era de 21%, aumentando para 23% em 2011 (Lei n.º 55-A/ 2010). Cf. OCDE. Consumption Tax Trends – Portugal (*summary of more detailed information available in: OECD Consumption Tax Trends 2018*). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-portugal.pdf>. Acesso em: 18 dez 2019, p.1.

⁴⁵⁵ EUROPEAN COMMISSION. IVA nos Estados-Membro da EU. Taxas do IVA em vigor nos países da EU. Disponível em: <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/pt/iva-nos-estados-membro-da-ue>. Acesso em: 19 dez 2019.

⁴⁵⁶. Salienta-se que as taxas reduzidas são aplicadas à Lista I do CIVA, que contém 5 categorias desdobradas em 137 itens. Já as taxas intermediárias são aplicadas nos 31 itens das 3 categorias da Lista II do CIVA. Como se pode notar, o sistema português de IVA, apesar de ter melhorado com a reforma, ainda carrega um teor de complexidade, se comparado a Estados Membros como a Bulgária e a Dinamarca ⁴⁵⁷, que tributam o IVA apenas com a taxa padrão.

Em Portugal, verifica-se o hábito de se utilizar alterações de taxas de IVA como instrumento político-eleitoral ou político-económico, provocando instabilidade no sistema tributário no decorrer dos anos. A exemplo disso, em 2005 aumentou-se a taxa padrão de 19% para 21%, como medida de redução do défice orçamental ⁴⁵⁸. Já em 2008, houve uma redução da taxa padrão do IVA de 21% para 20%, devido à efetiva redução no défice acima do esperado para o ano ⁴⁵⁹ e, logo de seguida, a 30 de junho de 2010, a taxa passou a ser de 21% ⁴⁶⁰, até atingir os 23% em 2011, para mais uma vez reduzir o défice ^{461 462}.

Um dos principais motivos que levam a estas inúmeras alterações de taxas prende-se, seguramente, com a impossibilidade de Portugal utilizar alguns instrumentos de política monetária e cambial, nomeadamente a interferência na taxa de juros e na taxa de câmbio, funções que ficam a cargo do Banco Central Europeu no sistema de moeda única na zona do euro ⁴⁶³. Sendo assim, para compensar a falta desses instrumentos em ocasiões necessárias, seja para responder a crises económicas ou reduzir expressivas dívidas públicas ou défices

⁴⁵⁶ As ilhas têm suas próprias taxas reduzidas, intermediárias ou normais. As taxas da Região Autónoma dos Açores são de 4%, 9% e 18%. (alteradas pela Lei n.º 63-A/2015) As da Região Autónoma da Madeira são de 5%, 12% e 22% (alteradas pelo artigo 2.º da Lei n.º 14-A/2012). Cf. Artigo 18.º, n. 3 do CIVA.

⁴⁵⁷ Cf. OCDE. Consumption Tax Trends – Portugal (*summary of more detailed information available in: OECD Consumption Tax Trends 2018*).

⁴⁵⁸ Cf. Decreto-Lei n.º 394-B/84, como também PÚBLICO. Nova taxa entrará em vigor a 1 de julho. Parlamento aprovou aumento do IVA para 21 por cento. (Agência Lusa) Lisboa, publicado em: 16 jun. 2005. Disponível em: <https://www.publico.pt/2005/06/16/economia/noticia/parlamento-aprovou-aumento-do-iva-para-21-por-cento-1226022>. Acesso em: 21 dez. 2019.

⁴⁵⁹ Cf. Lei n.º 26 A/2008, como também PÚBLICO. Nova taxa entra em vigor a 1 de julho. Governo baixa taxa do IVA de 21 para 20 por cento. MELO, E; Costa, V., publicado em: 26 mar. 2008. Disponível em: <https://www.publico.pt/2008/03/26/economia/noticia/governo-baixa-taxa-do-iva-de-21-para-20-por-cento-1323724>.

⁴⁶⁰ Cf. Lei 12-A/2010, que aprovou um conjunto de medidas adicionais de consolidação orçamental que visam reforçar e acelerar a redução de défice excessivo e o controlo do crescimento da dívida pública previstos no Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC).

⁴⁶¹ Cf. Lei n.º 55-A/2010, Orçamento Estado 2011. Como também ANIMAR (Associação Portuguesa para o Desenvolvimento Local). Alterações fiscais - PEC (Lei 12-A/2010, 30 Junho). Disponível em: <https://www.animar-dl.pt/documentacao/pdf/106-legislacao/494-alteracoes-fiscais-pec-lei-12-a-2010-30-junho>. Acesso em: 21 dez. 2019.

⁴⁶² Cf. PALMA, C. C. Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado, 6º ed. (Cadernos IDEFF) Coimbra: Almedina, 2018, p. 29.

⁴⁶³ A união monetária tem como um dos seus requisitos a “fixação definitiva das paridades das taxas de câmbio, com a eliminação da margem de flutuação entre as moedas”. Cf. CUNHA, P. P. e. Sombras sobre a integração europeia. (Coleção do centenário da FDUL) Coimbra Editora: Coimbra, 2013, p. 17.

orçamentais, as autoridades portuguesas podem utilizar a função económica ⁴⁶⁴ do IVA. As alterações das taxas de um imposto sobre o consumo produzem efeitos inflacionários ou deflacionários nos preços dos produtos, de acordo com a necessidade do momento.

Neste sentido, em Portugal o IVA transmuta a sua função, que é intrinsecamente fiscal e traduz-se na arrecadação de receitas para o Estado, na função fiscal-económica ⁴⁶⁵, exercendo duas atividades relevantes: a atividade arrecadatória e o instrumento de política cambial. Essa alteração forçada na função do IVA, que acaba por reforçar mais a política cambial em épocas de crise e é somada à complexidade do sistema de taxas, fragiliza os seus princípios, nomeadamente o princípio da neutralidade ^{466 467} e da razoabilidade, além de causar insegurança jurídica, uma vez que os sujeitos passivos têm de lidar constantemente com alterações de taxas e regras. Esta realidade reflete-se em alterações de preço e de contratos, bem como na exigência de profissionais cada vez mais atualizados, que possam acompanhar as mudanças legislativas e o crescimento de demandas judiciais na área fiscal.

Sendo assim, sob a ótica de Portugal, o regime de tributação no destino, em que os fornecedores terão de lidar com diferentes taxas de diversos Estados Membros e inúmeras adversidades no sistema interno, trará ainda mais complexidade ⁴⁶⁸ ao sistema. Espera-se que as autoridades portuguesas, motivadas pela recuperação económica e por futuras campanhas eleitorais, não alterem as taxas de bens e serviços sem antes realizarem estudos adequados ao seu impacto no futuro. Tendo em conta o ciclo das crises económicas, poderão surgir novas alterações e um aprofundamento do ciclo de mudança de taxas.

⁴⁶⁴ A função económica do imposto utiliza-se dos efeitos microeconómicos do imposto, nomeadamente a repercussão (transferência do imposto no preço pago por outro agente da cadeia económica) e a difusão (o seu efeito indireto ao longo de toda a cadeia económica) Cf. CARLOS, A. F. B. Impostos: teoria geral, 5ª ed. e atual. (Manuais Universitários). Coimbra: Edições Almedina, 2014, p. 238-240.

⁴⁶⁵ Ressalta-se que os impostos sempre carregam um pouco função económica, mas neste caso, critica-se o foco passar a ser estritamente económico em momentos de crise.

⁴⁶⁶ Aqui o princípio da neutralidade se refere ao efeito da neutralidade do IVA sobre o consumo, visto que, a alteração do IVA influenciará no preço das mercadorias, afastando do modelo de sistema fiscal neutro. Este modelo na verdade é hipotético, pois não existe um sistema fiscal absolutamente neutro, porém, serve para alertar o grau de interferência do Estado nas relações económicas entre os sujeitos passivos, que não é a função principal do sistema tributário. Cf. CARLOS, A. F. B., op. cit., p. 240, como também cf. PALMA, C. C., op. cit., p. 20-27.

⁴⁶⁷ Economistas entendem que um bom sistema fiscal não deve interferir na economia, salvo se for indispensável. Cf. STIGLITZ, J. E. O euro. Como uma moeda única ameaça o futuro da Europa. Trad. TAVARES, S.M. F. P. T. Lisboa: Bertrand Editora, 2016, p. 258.

⁴⁶⁸ Acrescenta-se que estudos apontam o nível muito elevado de complexidade do sistema tributário português atual. Cf. BORREGO, A. C.; LOPES, C.; FERREIRA, C. Perceção dos Contabilistas Certificados sobre a complexidade fiscal: O caso português. In: *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, Lisboa, v. 15, n. 3, set. 2016, p. 80.

4.2.1 O sujeito passivo certificado em Portugal

É importante recordar que a adoção do estatuto do sujeito passivo certificado transmite a continuidade do regime atual à primeira fase da introdução do novo regime definitivo. Este estatuto pode ser equiparado ao atual operador económico autorizado, previstos no Código Aduaneiro da União ⁴⁶⁹ ⁴⁷⁰. O sujeito passivo adquirente na transação de bens intra-União pode continuar a ser substituto tributário, caso seja portador de certificado. Neste tópico, será averiguada a expectativa do sujeito passivo português quanto às normas que exigem a obtenção do certificado.

A implementação do estatuto do sujeito passivo fiável, na primeira etapa do regime definitivo, prevê duas classes de sujeitos passivos: os sujeitos passivos certificados e os sujeitos passivos restantes. A classe de sujeitos passivos certificados terá o benefício da simplificação de alguns procedimentos, poderá adquirir o bem em transação intra-União isento de IVA e ficará responsável pelo registo e pagamento do IVA (*reverse charge*), como acontece no regime atual ⁴⁷¹. A simplificação dos procedimentos só será viável para estes sujeitos passivos ⁴⁷² graças a relação de confiança, visto que, o sistema, nestes casos, continuará a apresentar fragilidades atuais e, conseqüentemente, o risco de fraude. Sendo assim, o conceito de sujeito passivo certificado torna-se fundamental à introdução do regime definitivo, ⁴⁷³ de forma paulatina, proporcionando um período transitório de convivência entre os dois regimes.

O estatuto do sujeito passivo certificado permanece em *stand by* até ser avaliado pela proposta COM (2018) 329. Contudo, os procedimentos simplificados aos sujeitos passivos certificados foram já objeto de alteração pela Diretiva (UE) 2018/1910 ⁴⁷⁴, que vigorará a partir do dia 1 de janeiro de 2020, tendo como fim a harmonização e simplificação do sistema, antes da introdução do regime definitivo. Estes procedimentos referem-se especificamente ao regime

⁴⁶⁹ Vide Exposição de Motivos do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

⁴⁷⁰ Cf. Secção 4 do capítulo 2 do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013, que estabelece o Código Aduaneiro da União.

⁴⁷¹ Cf. COM (2017) 569 final, p. 9.

⁴⁷² A vantagem será tanto para o comprador quanto para o fornecedor, uma vez que o comprador não terá o seu fluxo de caixa afetado, pois não pagará o IVA e o fornecedor evitará cobrar o IVA de um Estado diferente em que seus negócios são realizados. Cf. MATESANZ, F. The Certified Taxable Person Status. In: *Internacional VAT Monitor*, vl.29, n.º 6, Journals IBFD, Amsterdam, 2018, p. 1.

⁴⁷³ “The CTP concept is at the heart of the proposals of the European Commission on the definitive VAT system (...)”. Cf. MERKX, M. GRUSON, J. Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? *EC Tax Review*, vl. 28 Issue 3, 2019, p. 136-149.

⁴⁷⁴ Os Estados Membros devem aplicar a Diretiva (UE) 2018/1910 a partir do dia 1 de janeiro de 2020, conforme o seu artigo 2.º.

de venda à consignação de mercadorias, ao número de identificação do IVA e às operações em cadeia.

No que concerne ao regime de venda à consignação ⁴⁷⁵, trata-se, neste caso, de uma consignação na espécie *call-off stock*, em que o bem é remetido para um armazém de propriedade do cliente conhecido ou do vendedor ou para um armazém contratado, continuando o bem a ser propriedade do vendedor. A utilização do bem ficará ao critério do comprador, sendo este o momento em que ocorre a mudança da propriedade. A legislação atual considera que, na venda intra-União em consignação de mercadoria, existem duas operações: uma primeira entrega presumida de mercadoria intra-União no Estado de partida ou a aquisição no Estado de destino, quando a mercadoria é destinada ao armazém e uma segunda entrega interna, quando o bem é retirado do armazém com destino ao adquirente. Esta conjuntura exige que o fornecedor se registre como sujeito passivo do IVA em ambos os Estados ⁴⁷⁶. Alguns destes Estados adotam medidas de simplificação nestas transações, não havendo, contudo, harmonização ⁴⁷⁷.

Para simplificar esta situação, a solução proposta pela COM (2017) 569 seria aplicada somente à consignação efetuada por dois sujeitos passivos certificados, considerando essas duas operações como sendo apenas uma entrega de mercadoria presumida intra-União no Estado de partida ou uma aquisição no Estado de destino. A Diretiva (UE) 2018/1910 alterou a Diretiva 2006/112/CE, preparando o cenário para esta proposta, autorizando os Estados Membros a considerar este tipo de consignação como sendo apenas uma transação, desde que o transporte ou a expedição sejam realizados pelo fornecedor ou por conta deste e sejam também cumpridas uma série de condições de identificação dos sujeitos passivos e registo dos bens ⁴⁷⁸.

Quanto ao número de identificação do IVA, de acordo com a interpretação do TJUE ⁴⁷⁹, as normas atuais impõem ao fornecedor, em transação intra-União, a obrigação de solicitar o número válido de identificação IVA (número de identificação fiscal – NIF) do adquirente, apenas por uma questão de formalidade. O não cumprimento dessa obrigação implica multa e sanções, mantendo-se, contudo, o direito à isenção do fornecedor nestas transações. A proposta

⁴⁷⁵ Cf. MERKX, M.; GRUSON, J.; VERBAAN, N.; VAN DER DOEFL, B. Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? In: EC Tax Review, 27(2), 2018, p. 78.

⁴⁷⁶ Cf. Item 5 (considerações) da DIRETIVA (UE) 2018/1910.

⁴⁷⁷ Cf. COM (2017) 569 final, p. 10.

⁴⁷⁸ A DIRETIVA (UE) 2018/1910 neste sentido insere o artigo 17.º - A à Diretiva 2006/112/CE.

⁴⁷⁹ Vide: Acórdãos de 6 de setembro de 2012, *Mecsek-Gabona*, processo C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547; de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, processo C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592; de 20 de outubro de 2016, *Plöckl*, processo C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791 e de 9 de fevereiro de 2017, *Euro-Tyre*, processo C-21/16, ECLI:EU:C:2017:106 apud. COM (2017) 569 final, p. 11.

da COM (2017) 569 torna esta situação mais rigorosa, visto que aumentará a responsabilidade do fornecedor, que terá de exigir ao adquirente o NIF válido, sob pena de não usufruir do direito de isenção nas transações intra-União ⁴⁸⁰.

A Diretiva (UE) 2018/1910 alterou o artigo 138.º da Diretiva 2006/112/CE, inserido as seguintes condições para que seja usufruída a isenção: os bens serem fornecidos a outro sujeito passivo ou a uma pessoa coletiva que não o sujeito passivo agindo nessa qualidade, registado para efeitos do IVA num Estado-Membro diferente do Estado de partida da expedição ou do transporte dos bens; a comunicação do número de identificação do IVA válido ao fornecedor e a apresentação do mapa recapitulativo com o registo fiel desta entrega. A proposta da COM (2017) 569 vai mais além, inserindo o estatuto do sujeito passivo certificado, que passa a ser condição para que o fornecedor tenha direito à isenção. Estas alterações ampliam a responsabilidade tanto do fornecedor ⁴⁸¹ como do adquirente, pois o primeiro pode perder o direito à isenção caso não sejam cumpridas as condições e o segundo terá de verificar se a isenção deverá ser aplicada ou não ao fornecedor, para que saiba se terá de recolher ou não o IVA e também saiba se poderá exercer o seu direito ao crédito IVA.

No que se refere às operações em cadeia, estas dizem respeito à situação em que se realiza um único transporte entre dois Estados Membros para entregas sucessivas de mercadorias idênticas. Segundo as normas atuais e as jurisprudências do TJUE ⁴⁸², qualquer uma das entregas pode usufruir da isenção do IVA, bastando que, para tal, o preço do transporte seja atribuído a esta entrega, ou seja, importa saber quem assume os riscos pelo transporte ⁴⁸³. Para melhorar a segurança jurídica nesta situação, a Diretiva (UE) 2018/1910 inseriu o artigo 36.º-A na Diretiva 2006/112/CE, que imputa o transporte à entrega ao fornecedor intermediário ⁴⁸⁴ ou, caso este comunique o número de identificação do IVA emitido pelo Estado-Membro de saída dos bens ao seu fornecedor, o transporte será imputado à entrega seguinte efetuada pelo fornecedor intermediário.

Caso o transporte seja efetuado por conta do primeiro fornecedor, este poderá apenas ser imputado à primeira entrega; caso seja por conta do último sujeito passivo, o transporte será

⁴⁸⁰ Cf. COM (2017) 569 final, p. 11.

⁴⁸¹ Isto foi identificado pela própria Comissão. Cf. COM (2017) 569 final, p. 12.

⁴⁸² Cf. Acórdão de 6 de abril de 2006, *Emag Handel*, processo C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232. Apud. COM (2017) 569 final, p. 12.

⁴⁸³ Cf. Acórdão de 3 de outubro de 2019, *Herst, s.r.o. contra Odvolací finanční ředitelství*. C-401/18, ECLI:EU:C:2019:834.

⁴⁸⁴ O fornecedor intermediário, não sendo o primeiro fornecedor da cadeia, é o fornecedor que procede por si próprio ou por sua conta à expedição ou ao transporte dos bens. Cf. Artigo 36.º-A, n. 3, inserido pela Diretiva (UE) 2018/1910.

unicamente imputado à entrega efetuada por este último ⁴⁸⁵. A situação referida na Diretiva (UE) 2018/1910 aplica-se apenas se o transporte for imputado a um dos intermediários da operação em cadeia. Neste caso, o que será discutido com a proposta COM (2018) 329 é que ambos os fornecedores da operação que será isenta devem ser sujeitos passivos certificados e, caso um dos operadores não o seja, o cenário permanecerá nos *modus operandis* atuais, cabendo a este “o ónus de provar que o transporte e a isenção estão ligadas a esse fornecimento concreto” ⁴⁸⁶.

O estatuto do sujeito passivo certificado, por basear-se na confiança, pressupõe que o sujeito passivo certificado seja contribuinte do IVA e cumpridor das suas obrigações acessórias e obrigações principais. Logo, este estatuto não comporta pessoas que não sejam sujeitos passivos ou sujeitos passivos isentos, como pequenas empresas com volume de negócios que não ultrapassa a faixa limite de isenção e tão pouco comporta sujeitos passivos ocasionais nem agricultores sujeitos ao regime forfetário ⁴⁸⁷. Nota-se que esta exclusão de pessoas do estatuto pode fomentar um aumento de barreiras ao crescimento das pequenas e médias empresas ou às empresas que almejem alterar a sua atividade e conseguir entrar ou se manter no mercado intracomunitário. Estas empresas, além de concorrerem com empresas maiores, ao início, terão a desvantagem de não estarem certificadas, atestando que são sujeitos passivos confiáveis. Assim, possivelmente, em princípio, essas empresas terão de suportar procedimentos mais complexos do que os seus concorrentes e os seus fornecedores, em transações intra-União, serão obrigados a pagar o IVA.

Os critérios de seleção do sujeito passivo que vai beneficiar do estatuto de sujeito passivo certificado serão semelhantes aos critérios dos operadores económicos autorizados, descritos no artigo 39.º do Código Aduaneiro da União, o que já torna estes últimos cumpridores desses mesmos critérios. De modo distinto, aqueles que tiverem o estatuto de operador económico recusado durante os últimos 3 anos, não terão direito ao estatuto do sujeito passivo certificado ⁴⁸⁸. Quanto aos demais sujeitos passivos, conforme a proposta de alteração do artigo 13.º-A da Diretiva 2006/112/CE ⁴⁸⁹, serão utilizados os seguintes critérios para a concessão do estatuto:

⁴⁸⁵ Cf. COM (2017) 569, op. cit.

⁴⁸⁶ COM (2017) 569 final, op. cit.

⁴⁸⁷ Cf. COM (2017) 569 final, p. 9.

⁴⁸⁸ Cf. Alteração 26 do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

⁴⁸⁹ Cf. Alterações 22 -25 do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

a) ausência de infrações graves ou repetidas às regras fiscais e à legislação aduaneira nos últimos três anos de atividade económica, ausência de qualquer ajustamento fiscal grave efetuado pelas administrações fiscais ou a inexistência de registo de infrações penais graves relacionadas com a sua atividade económica, independentemente de a atividade ter ocorrido na União ou fora dela; a-A) inexistência de registo de infrações penais graves relacionadas com a atividade económica do requerente, designadamente: i) branqueamento de capitais; ii) evasão fiscal e fraude fiscal; iii) abuso em matéria de fundos e programas da União; iv) falência ou insolvência fraudulenta; v) fraude em matéria de seguros ou outra fraude financeira; vi) suborno e/ou corrupção; vii) cibercrime; viii) participação em organização criminosa; ix) infrações no domínio do direito da concorrência; x) envolvimento direto ou indireto em atividades terroristas; b) demonstração, pelo requerente, de um elevado nível de controlo das suas operações e do fluxo de bens, quer mediante um sistema de gestão dos registos comerciais e, se for caso disso, dos registos de transportes, que permita controlos aduaneiros adequados quer mediante um procedimento fiável ou certificado de auditoria interna, em conformidade com os atos de execução e as diretrizes a adotar pela Comissão; c) provas da solvabilidade financeira do requerente durante os últimos três anos, que deve ser considerada comprovada quer quando o requerente tem uma situação financeira sólida, que lhe permita cumprir os seus compromissos, tendo em devida conta as características do tipo de atividade comercial em causa, quer através da apresentação de garantias prestadas por empresas de seguros ou outras instituições financeiras ou por outros terceiros economicamente fiáveis. O requerente deve ser titular de uma conta bancária numa instituição financeira estabelecida na União.

É importante destacar que, na prática, a verificação da fiabilidade e da solvência da empresa, como proposto, não é um processo que se realiza de forma direta⁴⁹⁰. Este exige cautela e uma análise minuciosa que confirme a veracidade dos documentos e dos dados fornecidos pelos sujeitos passivos. O autor MATESANZ chama a atenção para o facto de as autoridades tributárias poderem não estar preparadas para receber inúmeros pedidos dos seus sujeitos passivos em tão curto período de tempo e que isto poderá demandar meses de troca de informações e consultas⁴⁹¹.

Importa alertar que estes procedimentos, a serem utilizados pelos Estados Membros para verificar se os sujeitos passivos cumprem estes critérios, deixam margens para incertezas⁴⁹², seja no momento em que serão averiguadas as condições daqueles sujeitos passivos que almejam obter o estatuto, seja no momento em que serão monitorizadas as condições daqueles que já o possuem, com a finalidade de assegurar a sua permanência ou realizar a sua exclusão em caso de não cumprimento^{493 494}. Para delimitar os critérios de seleção abordados em futuras

⁴⁹⁰ Cf. MATESANZ, F., op. cit., p. 1.

⁴⁹¹ Idem.

⁴⁹² Para MERKX e GRUSON a proposta da comissão não forneceu qualquer insight ou esclarecimentos adicionais sobre o conceito, mas o Relatório do Parlamento, nas alterações 22, 23, 25, 37 e 39, forneceu alguns esclarecimentos, explicações do conceito e aplicação dos critérios, além de prever futuros atos de execução e diretrizes suplementares para mais esclarecimentos e definir procedimentos. Cf. MERKX, M. GRUSON, J. Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? EC Tax Review, vl. 28 Issue 3, 2019, p. 141.

⁴⁹³ Cf. COM (2017) 569 final, p. 10 c/c alteração 12 do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

⁴⁹⁴ Cf. MERKX, M.; GRUSON, J.; VERBAAN, N.; VAN DER DOEF, B. Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? In: EC Tax Review, 27(2), 2018, p. 77-78.

normas diretivas e atos de execução, o relatório do Parlamento Europeu ⁴⁹⁵ reivindica a adoção de “critérios rigorosos” e a aplicação harmónica em todos os Estados Membros, além de “regras e disposições comuns que impliquem coimas e sanções para quem não as cumpra”. Estas disposições do Parlamento fazem sentido, na medida em que o estatuto concedido num Estado terá efeito em toda a União Europeia. MERCX, et. al. ⁴⁹⁶ apontam inclusive este como o ponto fraco para a harmonização destes procedimentos, justamente pela falta de definição do Estado Membro em que o contribuinte deverá solicitar o estatuto, caso ainda não tenha qualquer estabelecimento (neste caso, é compreensível que a empresa deva criar um estabelecimento e solicitar o estatuto no principal local em que desenvolve a sua atividade), ou caso tenha estabelecimentos em mais de um Estado. Reforçando a argumentação dos autores, acrescenta-se que estes procedimentos poderão incentivar o sujeito passivo a instalar-se em Estados que lhe facilitem o processo de obtenção do estatuto, o que poderá fomentar competitividade de procedimentos entre Estados Membros com efeitos típicos de uma guerra fiscal.

Por um lado, atenta-se que a adoção de critérios muito rigorosos poderá deixar ainda mais as empresas de pequeno porte à margem do sistema, contrariando assim a preocupação esboçada no próprio Relatório quanto à atenuação dos efeitos negativos das medidas para as pequenas empresas ⁴⁹⁷. Destaca-se a acertada opinião de ZUBELDIA ⁴⁹⁸, que entende que a União Europeia está a tomar medidas tão radicais em nome do combate à fraude e a favor de um regime definitivo, que pode prejudicar o funcionamento do mercado único com regras mais onerosas do que as regras que governam a exportação. Por outro lado, é importante destacar que adotar critérios poucos rigorosos poderá tornar a proposta do estatuto inócua. Defende-se aqui, portanto, a adoção de critérios moderados pela União, que sejam suficientes para o fim que pretende alcançar, neste caso, identificar os sujeitos passivos fiáveis. Espera-se que Portugal, assim como os demais Estados Membros, cumpra os procedimentos de forma padronizada, sem excessos, em consonância com a jurisprudência do TJUE ⁴⁹⁹. Somente se os

⁴⁹⁵ Cf. Considerando 7, referente à alteração 10 da proposta de diretiva, do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

⁴⁹⁶ MERKX, M.; GRUSON, J.; VERBAAN, N.; VAN DER DOEF, B., op. cit., p. 78.

⁴⁹⁷ Em 4 pontos, o Relatório apresenta preocupação com os efeitos das medidas nas pequenas e médias empresas. Vide: Alterações 12, 13, 15 e 32 do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

⁴⁹⁸ Cf. ZUBELDIA, G. E. Definitive. VAT Regime ... Really? In: International VAT Monitor, n.º 29, vl. 4, IBFD, Amsterdam, jul./ago. 2018, p. 141.

⁴⁹⁹ Jurisprudências do TJUE, já citadas no tópico 4.1.3, limitam a imposição de obrigações excessivas pela Administração Tributária ao sujeito passivo. Vide processos: C-80/11, C-142/11, C-324/11, C-285/11 e C-18/13 do TJUE.

Estados seguirem este tipo de postura, evitar-se-á a sobrecarrega de responsabilidade e obrigações sobre o contribuinte de boa-fé e a criação de um sistema de exclusão.

Ademais, é bom lembrar que esta é uma medida provisória, prevista para ser adotada numa fase de transição para o regime definitivo. Para MERKX e GRUSON ⁵⁰⁰, o período em que o estatuto do sujeito passivo certificado vigorará é muito curto, tendo em consideração os esforços burocráticos necessários para a sua execução. Tendo em conta que estas propostas serão avaliadas periodicamente ⁵⁰¹ e o regime entrará em vigor somente após o consenso unânime dos Estados Membros, pode-se ponderar que o estatuto do sujeito passivo certificado, assim como as demais medidas adotadas na primeira etapa tenham vida mais longa do que a esperada. ZUBELDIA ⁵⁰² entende que, enquanto o estatuto do sujeito passivo certificado for mantido, é esperado que muitos Estados Membros se mantenham contra a injustiça de se tratar diferentemente sujeitos passivos que executam transações semelhantes. Portanto, recomenda-se cautela na ponderação dos custos/benefícios e a avaliação da medida, considerando a possibilidade da sua permanência em vigor por longo prazo.

Por fim, nota-se que vários dispositivos da proposta pretendem alterar a legislação comunitária atual, contornando as bases jurisprudenciais já consolidadas pelo TJUE, principalmente as que tratam de assuntos como a recusa do direito à isenção ou à recusa do direito de dedução. Portanto, já a partir das primeiras alterações, que preparam o sistema para a introdução do novo regime definitivo, como a Diretiva (UE) 2018/1910, está a ser criado, aparentemente, um novo marco jurídico ⁵⁰³. Isto põe em xeque tudo o que já foi discutido doutrinária ou jurisprudencialmente sobre os direitos e deveres dos sujeitos passivos de boa-fé, o que pode trazer muita insegurança jurídica.

⁵⁰⁰ Cf. MERKX, M. GRUSON, J., op. cit., p. 141.

⁵⁰¹ Relembra-se que a primeira etapa será avaliada pela Comissão 5 anos após a entrada em vigor e a entrada do Regime Definitivo será apenas após certificado o controlo adequado desta primeira etapa. Cf. COM (2017) 566 final, p. 7. Além disso, “a intensificação da cooperação através do Eurofisc e a melhoria das capacidades das administrações fiscais representam o primeiro passo para a consecução desse objetivo. Apenas quando os Estados-Membros considerarem que a qualidade exigida foi atingida é que o sistema definitivo poderá ser plenamente implementado”. Cf. COM (2016) 148 final, p.11.

⁵⁰² Cf. ZUBELDIA, G. E., op. cit., p. 141.

⁵⁰³ Para MATESANZ as propostas exprimem uma revolução, tanto na forma como são realizadas as transações intra-União por sujeitos passivos, como na forma como essas transações são declaradas juntos às diferentes autoridades tributárias europeias. Cf. MATESANZ, F. The Certified Taxable Person Status. *In: Internacional VAT Monitor*, vl.29, n.º 6, Journals IBFD, Amsterdam, 2018, p. 1.

4.2.2 O cenário para as pequenas empresas

As propostas relativas ao regime definitivo trazem sempre preocupações com as micro, pequenas e médias empresas. Ressalta-se a importância dessas empresas na União Europeia, que representam 98% do tecido empresarial^{504 505}. A heterogeneidade das empresas de pequeno e médio porte perante as grandes empresas torna necessário um regime jurídico diferenciado para as primeiras. Somente desta forma, os Estados conseguem atender os preceitos relativos aos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da não discriminação, afastando, desta forma, a discriminação negativa⁵⁰⁶. Além disso, o custo de cumprimento das obrigações acessórias dessas empresas, caso seja relativamente idêntico aos custos das grandes empresas, resulta numa tributação extremamente regressiva, prejudicando a livre concorrência⁵⁰⁷. No entanto, o que se observa, em regra, é que os regimes de isenções são direcionados apenas às microempresas e não abrangem todos os tributos, somente os impostos sobre o consumo e sobre a renda⁵⁰⁸.

O Relatório do Parlamento Europeu reconhece que os efeitos das medidas podem realmente ser negativos para micro, pequenas e médias empresas, demonstrando preocupações em questões sensíveis, mormente quanto à facilidade de acesso ao estatuto do sujeito passivo certificado, aos custos de conformidades, à desvantagem competitiva e à simplificação⁵⁰⁹. Além disso, a Comissão publicou a proposta COM (2018) 21 de 18 jan. 2018, que aborda especialmente a problemática dessas empresas, reconhecendo os atuais problemas, como os custos de conformidades desproporcionais, a complexidade e a diversidade das regras e a

⁵⁰⁴ Para o cálculo deste percentual foram consideradas como pequenas empresas, as empresas que têm volume de negócios até 2.000.000,00 euros. Cf. COM (2018) 21 final, p. 1 (rodapé). Salienta-se que este mesmo montante de volume de negócio é considerado, na verdade, para a definição de microempresas na Recomendação 2003/361/CE da Comissão de 6 de Maio de 2003, [notificada com o número C (2003) 1422] relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas.

⁵⁰⁵ Embora as operações dessas empresas não tenham relevância no mercado transfronteiriço da União Europeia, pois atuam na sua maioria apenas nacionalmente, as suas operações normalmente são afetadas pelas disposições do TFUE, que tratam sobre fiscalidade, concorrência e direito das sociedades. Entretanto, o direito da União tende a não considerar essas empresas. Cf. NABAIS, J. C. O regime fiscal das pequenas e médias empresas. *In: As pequenas e médias empresas e o direito: Congresso internacional*. ABREU, J. M. C. (coord.), 1ª ed. Coimbra: Instituto Jurídico, 2017, p. 290.

⁵⁰⁶ NABAIS afirma que existe a mesma discrepância entre as grandes empresas nacionais e as internacionais, devido ao facto destas últimas, por sua natureza global, conseguirem se esquivar de deveres e obrigações impostas pelos Estados. Cf. NABAIS, J. C. op. cit., p. 291-292.

⁵⁰⁷ Cf. NABAIS, J. C. op. cit., p. 314.

⁵⁰⁸ Cf. NABAIS, J. C. op. cit., p. 294.

⁵⁰⁹ Cf. Alterações 12, 13, 15 e 32 do Relatório do Parlamento Europeu de 7 set. 2018 (COM (2017)0569 – C8-0363/2017 – 2017/0251(CNS)).

impossibilidade dessas empresas beneficiarem dos seus regimes simplificados nacionais de isenções em operações intra-União ⁵¹⁰.

A Comissão aponta ainda distorções na concorrência no âmbito dos mercados nacionais entre as pequenas empresas que usufruem de isenções e as que não usufruem, o que pode resultar no chamado “efeito de limiar”. Este efeito é observado quando as empresas retêm o seu próprio crescimento para não ultrapassar o limite de volume de negócio pelo qual possa usufruir da isenção ⁵¹¹. Também reconhece as distorções na concorrência, no âmbito da União, entre as empresas nacionais e as de outros Estados Membros que executam operações intra-União, destacando o seu agravamento com a adoção do regime definitivo proposto. Ou seja, as disposições atuais que normatizam a situação das micro, pequenas e médias empresas são incompatíveis com o regime definitivo.

Deste modo, a proposta apresentada estabelece as seguintes alterações ⁵¹²:

- Introdução de limites de isenções nacionais destinados a setores específicos de valor máximo de 85.000 euros ⁵¹³. Desta forma, os Estados Membros continuarão a ter liberdade de impor os seus próprios limites gerais, além de poderem criar limites, para setores específicos, que não podem ultrapassar esse valor.

- Alargamento das isenções estabelecidas pelos Estados Membros às pequenas empresas no âmbito interno, para abranger igualmente quaisquer empresas com estabelecimento na União Europeia, cujo volume de negócios global no mercado único não ultrapasse os 100.000,00 euros, como também cumpra os requisitos estabelecidos pelo Estado Membro.

- Disposição sobre um período transitório de permanência no regime de isenção para pequenas empresas que ultrapassem temporariamente o limite;

- Simplificação nas obrigações acessórias, tanto para empresas isentas, como para empresas não isentas, pretendendo-se reduzir as despesas dessas companhias com *compliance* até 18% por ano.

Observa-se que há, na proposta, duas definições de volume de negócios: volume de negócios anual estabelecido pelo Estado Membro e volume de negócios anual da União, sendo esta última uma condição acrescida para a elegibilidade aplicável às pequenas empresas não estabelecidas no Estado Membro ⁵¹⁴. Na prática, a empresa que queira se enquadrar no regime

⁵¹⁰ COM (2018) 21 final, p. 2.

⁵¹¹ Idem.

⁵¹² Cf. COM (2018) 21 final, p. 6-7.

⁵¹³ Neste sentido, está prevista a alteração do artigo 284º. da Diretiva IVA. Cf. COM (2018) 21 final, p.

14.

⁵¹⁴ Cf. COM (2018) 21 final, p. 7.

de isenção nas operações intra-União não pode ultrapassar o limite da União, mesmo que o Estado Membro estabeleça um limite superior a 100.000,00 euros ⁵¹⁵.

Destaca-se a pretensão de se introduzir um novo enquadramento único no conceito de “pequena empresa”, que abrangerá todas as empresas cujo volume de negócio anual no mercado único não seja superior a 2.000.000,00 euros. Isso proporcionará mais segurança jurídica e clareza aos contribuintes. Do mesmo modo, este conceito engloba também as empresas que, apesar de terem um volume de negócio abaixo do limite, optem por ser tributadas pela regra normal ou empresas que estejam fora do limite de isenção, mas que irão usufruir da simplificação. É importante destacar que este montante corresponde ao volume de negócio limite para que uma empresa possa ser considerada uma microempresa ⁵¹⁶.

Destacam-se ainda as seguintes alterações: a extinção das reduções degressivas ⁵¹⁷ que beneficiam empresas que possuem um volume de negócios reduzido, mas ultrapassam o limite de isenção e um limite máximo de isenção aplicável pelos Estados Membros às pequenas empresas. Além disso, para se enquadrar na isenção intra-União, a empresa deverá ter um volume de negócios anual menor que o limite determinado pelo Estado Membro em que não está estabelecida e menor que o volume de negócios anual da União.

Parece que, fora do escopo desta proposta, a preocupação com estas empresas demonstra-se insuficiente. Percebe-se também que a proposta do COM (2018) 21, que entrará em vigor juntamente com o novo regime definitivo, a partir de 1 de julho de 2022, será seguramente benéfica para as empresas que não atingirem os limites de isenção. Todavia, ao ultrapassar este limite, estas empresas usufruirão apenas de simplificações, visto não haver reduções degressivas, seja no âmbito nacional ou no âmbito da União Europeia, que é um novo escopo de efetividade das suas isenções.

Nesta linha de argumento, VAN DE LEUR ⁵¹⁸ suspeita que estas medidas possam não ser suficientes para incentivar estas empresas a praticar operações intra-União. O autor argumenta que, caso as empresas excedam o limite de isenção, deverão suportar o IVA nas suas

⁵¹⁵ Ressalta-se que este limite de isenção supera os limites atuais estabelecidos por todos os Estados Membros. Vide: UNIÃO EUROPEIA. VAT Thresholds (APRIL 2018). Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf. Acesso em: 25 jan. 2020.

⁵¹⁶ Cf. Artigo 2º do Anexo da Recomendação 2003/361/CE.

⁵¹⁷ As reduções degressivas são reduções do IVA que as empresas podem usufruir quando ultrapassam os limites de isenção. Essas reduções também são limitadas a determinado valor de volume de negócio. Sobre este tema propõe-se a exclusões e alterações de artigos entre o 282.º e o 293.º e alteração do artigo 284 da Diretiva IVA. Cf. COM (2018) 21 final, p. 15.

⁵¹⁸ Cf. VAN DE LEUR, M. EU Proposes New VAT Scheme for Small Businesses. In: *International VAT Monitor*, 3, mai./jun. 2018, p. 2

operações, enquanto que as grandes companhias poderão continuar a executar essas mesmas operações com isenção, caso sejam sujeitos passivos certificados. Relembrando que este estatuto não contempla as pequenas empresas isentas, o autor sustenta que até as pequenas empresas que ultrapassem o limite de isenção, muito provavelmente não conseguirão cumprir as exigências de *compliance* para a obtenção do certificado. O autor ressalta ainda que estas exigências não estão ainda claramente definidas e podem requerer estruturas administrativas segregadas, entre outras obrigações dispendiosas para as pequenas empresas.

Consequentemente, identifica-se aqui um paradoxo causado pelo excesso de medidas aparentemente desconexas. Por um lado, esta proposta pretende inserir simplificações e desonerações para as pequenas empresas, com a finalidade de proporcionar-lhes a possibilidade de explorar o mercado intra-UE. No entanto, por outro lado, a exigência do estatuto do sujeito passivo certificado, com o propósito de manter a aplicação da isenção nas operações intra-UE, poderá trazer mais complexidades ou onerar essas operações com o IVA para empresas que ultrapassem o limite de isenção. Além do mais, empresas que ainda são consideradas pequenas ⁵¹⁹, a partir do momento em que ultrapassem o limite de 2.000.000,00 de euros, não farão jus a qualquer simplificação ou benefício. Esta proposta despreza a importância dessas empresas, intensificando as suas dificuldades, gerando concorrência desleal e a ausência de neutralidade fiscal. Acrescenta-se que é nestas empresas que recai todo o efeito negativo das medidas de combate à fraude.

No contexto português, este cenário é bastante preocupante, visto que as micro, pequenas e médias empresas, cujo volume de negócios anual não excede os 50 milhões de euros, representam 99% das empresas não financeiras em atividade e 60% do volume de negócios ⁵²⁰. Dessas empresas, as microempresas correspondem a 96%, as pequenas empresas a 3% e as médias empresas a pouco mais de 0,5%. Estudos ⁵²¹ apontam que as pequenas e

⁵¹⁹ “1. A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede os 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede os 43 milhões de euros. 2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. 3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros”. Cf. Artigo 2º do Anexo da Recomendação 2003/361/CE.

⁵²⁰ Informações referente ao ano de 2017. Cf. INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA. Empresas em Portugal – 2017. Ano de Edição: 2019. https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=358541793&PUBLICACOESmodo=2. Acesso em: 21 jan. 2020, p. 26.

⁵²¹ “Os custos de contexto correspondem a efeitos negativos decorrentes de regras, procedimentos, ações e/ou omissões que prejudicam a atividade das empresas e que não são imputáveis ao investidor, ao seu negócio ou à sua organização”. Cf. INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA. Estudos sobre estatísticas das empresas 2015. Publicado em: 14 out. 2015. Disponível em:

médias empresas, que correspondem a mais de 3% do total, lidam com um custo de contexto ainda mais elevado do que as microempresas e grandes empresas. Entre esses custos de contexto, os mais relevantes são os custos relacionados com o sistema judicial e o sistema fiscal. Logo, o sistema tributário português é bastante complexo, afetando principalmente as pequenas empresas, uma vez que estas possuem menos recursos para enfrentar essa complexidade ⁵²². Para mais, entre os custos tributários, o IVA aparece como o principal entrave ao desenvolvimento destas empresas ⁵²³.

Portugal destaca-se na União Europeia com um dos menores limites de isenção para as microempresas, com o valor de 10.000,00 euros (sendo de 12.500,00 euros para os que preenchem as condições de inclusão no regime dos pequenos retalhistas) ⁵²⁴. Considerando a globalidade dos 28 Estados Membros, Portugal apresenta apenas este limite mais elevado do que a Dinamarca, a Suécia, a Espanha e os Países Baixos ⁵²⁵. Observando os limites adotados pelos Estados Membros, verifica-se uma grande discrepância e a ausência de uniformidades nos critérios de adoção desses limites, entre os quais se destacam a Grã-Bretanha, com um limite de 97.382,00 euros e a Itália, com 65.000,00 euros ⁵²⁶. Isto reflete-se no facto desses valores terem sido negociados no momento da criação do IVA ou da adesão posterior de alguns Estados Membros à União Europeia, não havendo uniformização de critérios e os limiares de alguns Estados Membros serem defasados.

De acordo com a proposta, as microempresas serão incentivadas até atingirem determinados limites de volume de negócio. Desta forma, criam-se dois pontos de torção que poderão influenciar o crescimento das empresas. O primeiro ponto remete para o facto de que, ao ultrapassar o limite de isenção, deixaria de haver a possibilidade de os Estados instituírem reduções degressivas, haveria apenas simplificações de obrigações acessórias. O segundo ponto sugere que, a partir do momento em que essas empresas sejam consideradas pequenas empresas, quando o volume de negócios atingir mais de 2.000.000,00 de euros, a proposta não

file:///C:/Ricardo/Mestrado%20Materiais/Direito%20Fiscal/Tese/Cap%C3%ADtulo%203/Comunicados/PME%20Portugal%20CustosContexto_20151014.pdf. Acesso em: 21 jan. 2020.

⁵²² BORREGO, A. C.; LOPES, C.; FERREIRA, C. Perceção dos Contabilistas Certificados sobre a complexidade fiscal: O caso português. In: *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, Lisboa, v. 15, n. 3, set. 2016, p. 80.

⁵²³ Cf. INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA. Estudos sobre estatísticas das empresas 2015, p. 5.

⁵²⁴ Cf. Artigo 53.º do CIVA.

⁵²⁵ Os Países Baixos não instituíram a isenção. Cf. UNIÃO EUROPEIA. VAT Thresholds (APRIL 2018). Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf. Acesso em: 25 jan. 2020.

⁵²⁶ Os Estados Membros que tenham aderido à Comunidade Europeia depois de janeiro de 1978, como Portugal, têm seus limites máximos definidos pelo artigo 287.º da Diretiva IVA.

contemplará quaisquer incentivos. Consequentemente, caso nenhuma outra medida compensatória seja proposta ou não houver alterações desta proposta nestes pontos, possivelmente subsistirá o temido efeito de limiar, inibindo o crescimento das empresas.

Neste sentido, possivelmente irá notar-se em Portugal um aumento da desigualdade de tratamento entre essas empresas, uma vez que os benefícios em sede de IVA são basicamente direcionados às microempresas⁵²⁷, como o são o regime de isenção⁵²⁸, o regime forfetário dos produtos agrícolas⁵²⁹ e o regime dos pequenos retalhistas^{530 531}. Atualmente, a nível nacional, as pequenas e médias empresas são prejudicadas devido a uma tributação regressiva e, caso as medidas da proposta sejam adotadas, esse prejuízo terá um reflexo ainda maior na concorrência transfronteiriça.

Quanto à criação do ponto de torção, esta problemática pode ser observada no estudo realizado por SAEZ⁵³² no contexto do imposto de renda americano. SAEZ analisou agrupamentos de pessoas em alguns pontos críticos da tributação do imposto sobre rendas nos Estados Unidos. O autor encontrou um agrupamento de sujeitos passivos, em número maior, no primeiro ponto da tabela do imposto, principalmente da categoria dos trabalhadores independentes⁵³³. Este resultado reflete provavelmente o facto de os trabalhadores independentes possuírem elasticidade nas suas rendas, maior flexibilidade nas suas decisões, mas dificuldade em lidar com a complexidade do sistema tributário. Assim como as pequenas empresas, estes trabalhadores têm mais autonomia quanto ao ganho dos seus rendimentos e quanto à ocultação dos mesmos. Outro estudo, empreendido por HARJU, MATIKKA, RAUHANEN⁵³⁴ no contexto do IVA finlandês, confirma o efeito de limiar do ponto de torção causado pelo limite de isenção do IVA. Estes estudos comprovam que as pessoas tendem a evitar ultrapassar, essencialmente, o limite que usufruem de maior benefício. No caso do IVA, as empresas possivelmente reduzirão a sua produtividade ou ocultarão rendimentos ou

⁵²⁷ Os demais benefícios são relativos apenas à simplificação de obrigações acessórias, como na entrega das declarações periódicas e o regime de IVA de caixa Cf. Artigos 27.º e 41.º do CIVA, como também os artigos 8.º e 19.º do CIVA

⁵²⁸ Cf. Artigos 53.º a 59.º do CIVA.

⁵²⁹ Cf. Artigos 59.º-A a 59.º-E do CIVA.

⁵³⁰ Cf. Artigos 60.º do CIVA.

⁵³¹ Cf. NABAIS, J. C. op. cit., p. 298.

⁵³² Cf. SAEZ, E. Do taxpayers bunch at kink points? *In: American economic Journal: economic policy*, 2010, 2.3, p. 180-212.

⁵³³ Cf. SAEZ, op. cit., p. 210.

⁵³⁴ Cf. HARJU, J.; MATIKKA, T.; RAUHANEN, T. The effect of VAT threshold on the behavior of small businesses: Evidence and implications. *In: Conference Journal: CESifo Area Conferences on Public Sector Economics*, Munique, 2015, p. 22.

operações ⁵³⁵, através de simulações ou fraudes, para não ultrapassarem o limite de isenção e estes serem tributados à taxa normal.

Um sistema tributário ideal para estas empresas seria a instituição de um regime de taxa única, no qual pudessem ser englobados todos os tributos devidos (ou, pelo menos, os impostos e as contribuições) ^{536 537} e houvesse uma escala progressiva de taxa, de acordo com o volume de negócios, até atingir os 10 milhões (valor em que ainda se considera como pequena empresa). Deste modo, não só as microempresas beneficiariam com este processo, como também as pequenas empresas. Outrossim, este sistema necessitaria de ser de cumprimento simplificado.

Perante a conjuntura atual e a necessidade de viabilidade imediata de soluções, é impreterível refletir principalmente sobre o fim das reduções degressivas, uma vez que estas poderão ser um instrumento útil para aliviar as distorções atuais e beneficiar as pequenas empresas. A tributação das atividades das empresas deveria ter incidência sobre o volume de negócios iniciado de forma gradual, para evitar pontos de torção. Ressalta-se que são poucos os Estados Membros que aplicam atualmente essas reduções ^{538 539} e que, segundo a proposta, a redução degressiva “revelou ser uma fonte de complexidade e pouco contribui para reduzir os encargos decorrentes da conformidade para as pequenas empresas” ⁵⁴⁰. Desta forma, ao invés de se extinguir as reduções degressivas, seria benéfico o seu aperfeiçoamento, através de uma normatização que simplificasse a sua adoção e evitasse interferências nas obrigações acessórias e principais. Seria, de igual modo, importante alargar o limite de 2 milhões de euros, para que, pelo menos as pequenas empresas (com um limite de 10 milhões de euros), pudessem fazer jus às simplificações das suas obrigações acessórias e se evite este ponto de torção.

⁵³⁵ Cf. Os autores atribuem o agrupamento das empresas abaixo do limite da isenção ao custo de conformidade. Não encontraram evidências de evasão fiscal ou fraudes e, assim, sugeriram que as empresas devessem essencialmente reduzir os seus resultados. Além do mais, concluíram que esse comportamento é relativamente permanente, o que implica a redução do crescimento das pequenas empresas. Cf. HARJU, J.; MATIKKA, T.; RAUHANEN, T., op. cit., p. 22.

⁵³⁶ Sistema similar existe no Brasil, no qual a Lei Complementar 123/2006 estabelece uma série de medidas de “tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte”, entre as quais simplifica obrigações acessórias e facilita a apuração e o recolhimento de oito impostos e contribuições. Cf. Artigo 1.º e artigo 13 da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. No entanto, o sistema ideal sugerido aqui seria um sistema que abrangesse todas as pequenas empresas e todos os tributos.

⁵³⁷ Alguns autores defendem o modelo chamado “impostos de porta aberta” para essas empresas, que englobaria o IRS/IRC e o IVA. Cf. NABAIS, J. C. op. cit., p. 315.

⁵³⁸ UNIÃO EUROPEIA. Isenções do IVA. Última atualização: 20 ago. 2019. Disponível em: https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-exemptions/index_pt.htm#shortcut-4. Acesso em: 24 jan. 2020.

⁵³⁹ Portugal e Alemanha, e.g., não aplicam essas reduções degressivas. Cf. BEUGEL, A. The special schemes for small enterprises and farmers in EU VAT on the example of Germany. 2016, p. 14.

⁵⁴⁰ Cf. COM (2018) 21 final, p. 7.

Além disso, no contexto português há uma margem para o aumento do volume de negócios sujeito ao regime de isenção de IVA, visto que o país é um dos que possui os menores limites e o valor é monetariamente desfasado. Como esse valor é definido pela Diretiva IVA, caberia uma discussão a nível comunitário sobre os critérios e a uniformidade de adoção desses limites no âmbito da União Europeia. Esta é, pois, uma das questões mais importantes a ser contemplada na proposta, uma vez que parece que se quis evitar essa harmonização.

Caso estas sugestões fossem consideradas, haveria seguramente um incentivo ao crescimento destas empresas, beneficiando a economia como um todo, sem esquecer a redução da informalidade e o GAP do IVA. Além disso, evitaria também o envolvimento dessas empresas em fraudes fiscais. É importante que, neste momento de grande mudança na estrutura do IVA, os atores sociais, como os representantes das micro e pequenas empresas ⁵⁴¹, aproveitem para atuar de forma proativa, antecipada e em conjunto, através das suas associações, pressionando o Governo português a reivindicar à União Europeia ⁵⁴² melhorias no sistema tributário. É igualmente importante que os governantes de Portugal se empenhem para que estes incentivos sejam proporcionados às pequenas empresas em prol de um maior benefício para toda a nação e que, da parte da própria União Europeia, estes anseios da população portuguesa sejam atendidos como reconhecimento da força democrática da população, fortalecendo de igual modo o apoio do país à União Europeia ⁵⁴³ como instituição democrática.

⁵⁴¹ Portugal é o segundo país da União Europeia em que essas empresas têm maior relevância na economia, apenas atrás da Itália. Vide em: REPÚBLICA PORTUGUESA. FERREIRA, L. M. Portugal é o segundo país da UE onde as pequenas empresas têm maior peso. Publicado em: 25 nov. 2019. Disponível em: <http://portugalglobal.pt/PT/PortugalNews/Paginas/NewDetail.aspx?newId=%7B0DB1A455-27B1-4708-A792-91B977B224DF%7D>. Acesso em: 26 jan. 2020.

⁵⁴² Pesquisa do Eurobarómetro (Relatório elaborado para a Representação da Comissão Europeia em Portugal) mostra que, em termos comparativos, a opinião pública portuguesa tem uma percepção que difere da média europeia: 17% considera os impostos como um dos principais problemas. Esta percentagem representa o dobro da média europeia. Cf. PEREIRA, J. S.; SILVA, P. Eurobarómetro Standard 90. Relatório nacional. Opinião pública na União Europeia. Portugal. Out. 2018. Disponível em: <http://ec.europa.eu/commfrontoffice/publicopinion>. Acesso em: 26 jan. 2020, p.4.

⁵⁴³ Ainda sobre a pesquisa do Eurobarómetro, destaca-se que a população de Portugal é uma das que mais apoia a União Europeia: 78% dos portugueses sente-se cidadão europeu, enquanto a média europeia é de 71%; 53% afirma ter uma imagem positiva da União Europeia, enquanto a média europeia é de 43%; 55% afirma confiar na União, numa média europeia de 42%; 69% discorda que seria melhor para o futuro de Portugal sair da União, numa média europeia de 61%; 67% revela-se otimista quanto ao futuro da União, numa média europeia de 58%. Cf. PEREIRA, J. S.; SILVA, P. Eurobarómetro Standard 90. Relatório nacional. Opinião pública na União Europeia. Portugal, p. 8-10.

CONCLUSÃO

A forma como o atual sistema IVA foi desenvolvido colocou em destaque a fraude fiscal, sobretudo a fraude do operador fictício, sendo este atualmente um dos maiores problemas na área tributária na Europa. O desafio de se encontrar um sistema IVA adequado à União Europeia prende-se com a necessidade de se manter o equilíbrio entre os importantes princípios do imposto, à medida que é necessário também descaracterizá-lo para atender às necessidades deste bloco económico *sui generis* com anseios federalistas.

O progresso tecnológico e a criação do mercado único foram os principais fatores que fomentaram a livre circulação de pessoas, bens e capitais, agregando muito valor à economia. Contudo, a combinação entre economia digital e livre circulação impulsionou também a evolução da *Missing Trader Fraud Intra-Community (MTIC)*, que se revelou em diversas mutações, como *Contra Trading VAT Fraud*, *Yellow Fever Fraud*, *Car Flipping*, *Missing Trader Extra-Community (MTEC) Fraud* e *Zapper Software*. Além disso, a interação dessas fraudes com outros crimes foi intensificada, assim como o branqueamento de capitais e o terrorismo.

É importante destacar que a isenção das transações intra-União *B2B*, tida muitas vezes como a principal brecha no sistema IVA para a fraude, é apenas um dos fatores que facilita a sua ocorrência, relacionados, em grande parte, com distorções no sistema IVA. Estas distorções deixam o sistema mais vulnerável e podem ser causadas por concessão de isenções, alíquotas reduzidas, ausência de controlos administrativos e falta de harmonização das legislações dos Estados Membros, lacunas ou ausência de regulamentação ou atualização das legislações internas e dos normativos comunitários que deveriam acompanhar o desenvolvimento tecnológico e dos novos modelos de negócios. Adicionalmente, existem fraudes, como *faturas falsas*, *zapper software* e *Phoenix*, que supostamente ocorrem em qualquer sistema tributário, podendo somente ser atenuadas com maior controlo procedimental e tecnológico, regulamentação e fiscalização.

Não é possível saber que medidas preventivas são mais eficazes sem antes se conhecer os principais fatores que motivam um indivíduo a praticar a fraude fiscal. A teoria do MOSCR⁵⁴⁴ pode levar à conclusão de que o sujeito passivo paga tributos por receio de ser detetado e condenado. As autoridades tributárias geralmente fazem uso deste argumento como forma de

⁵⁴⁴ BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. In: *Essays in the Economics of Crime and Punishment*, BECKER, G. S.; LANDES, W. L., p. 1-54, University of Chicago and National Bureau of Economic Research: London., 1974, passim.

justificar o excesso de rigidez e a burocracia na imposição de obrigações fiscais, no aumento dos gastos com a fiscalização e o rigor punitivo para combater a evasão fiscal ⁵⁴⁵. Contudo, de facto, grande parte dos contribuintes é cumpridora, não existindo inspeções nem sanções suficientes que comprovem a veracidade desta hipótese. São duas as razões que podem ajudar a explicar esta situação: a percepção dos indivíduos sobre a fiscalização e a probabilidade de ser condenado, que geralmente é maior do que a realidade e a moral fiscal, que advém da consciência de que os impostos pagos serão utilizados para a prestação de serviços públicos, para o bem público e benefício social.

A teoria do MOSCR foi bastante criticada, principalmente perante o argumento de que as decisões não são tomadas de forma totalmente racional, visto que a racionalidade do indivíduo é limitada pela falta de informação, emoções, atalhos na tomada de decisões e vieses cognitivos. De acordo com a *Teoria da Margem de Manobra*, o indivíduo tende a querer preservar a sua imagem, mas deseja também adquirir benefícios, logo, poderá tomar decisões desonestas, quando racionaliza pretextos que justificam atos ilícitos ⁵⁴⁶. O autoengano e a contaminação social, que retomam a *Teoria das Janelas Quebradas* ⁵⁴⁷, são os fatores que mais influenciam estas tomadas de decisão. As duas teorias anteriores não se anulam e podem ser encontradas reunidas numa terceira teoria: o triângulo da fraude. Esta teoria destaca três principais fatores (vértices) capazes de motivar o cometimento de fraudes: o incentivo ou pressão para cometer a fraude, a percepção da oportunidade e a racionalização do ato. Os dois primeiros refletem o MOSCR e o último está ligado à racionalidade limitada.

Verifica-se, que cada indivíduo é influenciado por fatores motivacionais de diferentes formas. Isto é percebido, principalmente quando se comparam indivíduos que participam de grandes fraudes organizadas com indivíduos que praticam pequenas fraudes. Desta forma, a escolha das medidas de combate à fraude deve depender dos tipos de indivíduo que se queira persuadir ⁵⁴⁸.

Quanto ao estudo das medidas preventivas, verifica-se que as medidas primárias, que são as medidas preventivas propriamente ditas, são as mais eficientes e de melhor relação custo e benefício, contudo, cada uma destas medidas tem suas particularidades. Entre estas, destacam-

⁵⁴⁵ Cf. DE LA FERIA, R. WP 18/02. Tax Fraud and the Rule of Law. Oxford University Centre For Business Taxation, Oxonia: jan. 2018, p. 16.

⁵⁴⁶ ARIELY, D. A Mais Pura Verdade sobre a Desonestidade. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2012, P. 24.

⁵⁴⁷ Cf. WILSON J. Q.; KELLING G. L. Broken Windows. Boston: The Atlantic Online, 1982, passim.

⁵⁴⁸ Vide: Tabela 1: Caracterização de indivíduos relativamente à fraude e Tabela 2: Influência dos principais fatores motivacionais.

se a utilização dos *nudges* e o aumento da eficiência da comunicação, que são medidas de baixo custo, mas de abrangência limitada. A adoção de medidas tecnológicas pode ser também destacada porque, apesar de suportarem altos custos, são bastante eficientes e abrangentes e podem ser utilizadas em todos os níveis de prevenção.

As alterações na legislação que estrutura o imposto são medidas que também podem ser eficientes, contudo, estas podem alterar o *modus operandi* do imposto, como no caso da mudança da responsabilidade pelo pagamento do imposto, que coloca em risco os princípios do sistema tributário, além de torná-lo mais complexo. Da mesma forma, essas medidas podem não ser tão eficazes contra a fraude, pois constantemente se nota que é alterado apenas o tipo de fraude a ser executada pelos agentes defraudadores. Consequentemente, os sujeitos passivos de boa-fé suportam todo o ônus dessas medidas, o que resulta num prejuízo para toda a economia.

As medidas de prevenção primária geralmente são adotadas em conjunto com as medidas de prevenção secundária e terciária. As medidas secundárias, como as fiscalizações, são eficazes, porém, mostram-se demasiadamente custosas e limitadas, destacando-se entre elas a utilização de sistemas tecnológicos, a troca de informações e a cooperação entre os Estados. Já as medidas de prevenção terciária são reações tardias à fraude. A aplicação de multas, a reparação dos danos e a prisão custeada pelo próprio infrator apresentam-se como as melhores medidas terciárias, pois neutralizam financeiramente o infrator e ressarcem o Estado e a sociedade.

As medidas de prevenção à fraude aplicadas ao IVA geralmente são adotadas de forma isolada por cada Estado Membro, sendo limitadas às operações internas, atingindo poucos setores da economia. Devido à conjuntura da União Europeia, é essencial a adoção de medidas harmonizadas para se alcançar o êxito no combate à fraude. No IVA comunitário, importantes medidas vêm sendo adotadas neste sentido, como a melhoria na troca de informações, cooperação entre as administrações e a adoção de novas tecnologias. Foco ainda maior é dado às alterações na estrutura do sistema IVA, como o caso do *reverse charge* e do novo regime definitivo.

Contudo, comparando-se a estrutura do IVA com a estrutura de uma estrada, em que as ramificações poderão ser alvo de assaltantes, a última medida preventiva a ser adotada seria a alteração da estrutura. É mais pertinente que se direcionem medidas para a redução do incumprimento fiscal e das pequenas fraudes do que direcionar medidas para o combate a grandes esquemas que infringem os princípios e sobrecarregam o contribuinte. Salienta-se que

é possível que o incumprimento e as pequenas fraudes causem ainda mais prejuízos do que os grandes esquemas. Por isso, é importante os Estados Membros fortalecerem a sua relação com os sujeitos passivos de boa-fé e os consumidores, recorrendo ao uso dos *nudges*, como a concessão de crédito de impostos quando se solicita fatura e o envio de mensagens com comunicação simples. Adicionalmente, pode-se também recorrer à imputação de responsabilidade solidária.

Quanto à alteração do regime IVA nas transações intra-União como medida de combate à fraude, e considerando critérios como o da solidariedade, do mérito e da segurança, infere-se que o princípio mais adequado é aquele que permita a utilização de mecanismo de repartição de receitas entre os Estados Membros. O regime definitivo proposto no plano de ação COM (2016) 148, baseado no critério da segurança, pode ser considerado conservador, pois não altera o regime atual (o princípio do Estado de Destino), mantém a multiplicidade das taxas, a complexidade do sistema, os custos de conformidade e não melhora as condições para as pequenas empresas. Por estas razões, esta medida pode não ser suficiente contra a fraude. Contudo, esta mesma medida é, ao mesmo tempo, ambiciosa, pois condiciona os Estados Membros a uma determinada interdependência na cobrança do IVA. A ausência de um pensamento de união, evidenciada pela desconsideração de critérios como o da solidariedade e do mérito, distancia a União Europeia de um cenário de confiança mútua, pois deixa evidente que o todo apenas toma medidas, fundamentado em critérios económicos que somente beneficiam uma minoria.

Analisando o combate à fraude no contexto português, as normas penais e sancionatórias internas foram objeto de alterações a partir de 2011, com a finalidade de aumentar a eficácia das medidas repressivas. Contudo, a aplicação destas punições não tem resultado prático efetivo. Além disso, há uma falha de comunicação entre os órgãos públicos de Portugal ⁵⁴⁹. A constatada falta de punição pode ser justificada pela ineficiência na troca de informações ou pela complexidade das normas de incriminações. Essa situação é preocupante, visto que a ineficiência das normas penais e sancionatórias internas de um Estado Membro compromete a eficiência das medidas preventivas comunitárias.

Quanto às jurisprudências em termos de fraude no IVA, a recusa ao direito à isenção nos tribunais portugueses é fundamentada em presunções bem definidas, como o comprovativo

⁵⁴⁹ Quadro 37 – Processos de Investigação Criminal e no Quadro 38 – Decisões comunicadas à AT. PORTUGAL. Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Cf. Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018, p. 119-120.

da expedição ou do transporte. Contudo, para ensejar responsabilidade solidária e recusa do direito à dedução, estas presunções carecem de delimitação mais clara, para não infringir princípios como o da neutralidade, o da boa-fé do sujeito passivo, as jurisprudências do TJUE e as normas do direito europeu.

Em Portugal, os registos da fraude no IVA evidenciam que a fraude acontece da mesma maneira que na maioria dos Estados Membros da União Europeia. São poucas as grandes fraudes, mas essas são eficientemente operantes. Pode-se chamar esta situação de anomia crónica permanente. Estes esquemas, juntamente com o incumprimento fiscal, podem afetar mais de 10% das receitas do IVA por ano. Sob a ótica de Portugal, o regime de tributação no destino proposto pode trazer mais complexidade ao sistema IVA, visto que os fornecedores em transações intra-União defrontar-se-ão com inúmeras normas e taxas dos sistemas internos dos diversos Estados Membros. Além disso, deve-se se atentar para possíveis efeitos da alteração do regime do IVA na balança comercial do país, visto que os fornecedores em transações intra-União devem marcar preços superiores aos preços atuais. Por outro lado, o fluxo de caixa das empresas adquirentes também pode ser afetado, pois o IVA será suportado na fatura.

Para a situação não se agravar ainda mais em momentos de crise, como a que atualmente se vive internacionalmente, as autoridades portuguesas devem agir com cautela ao tomarem decisões que impliquem em alterações nas taxas de IVA dos bens e serviços. No seguimento de novas crises, como a pandemia da COVID-19, podem ser necessárias novas alterações às taxas e normas do IVA para a recuperação do défice orçamentário, como realizado nas crises anteriores. Isto gera um efeito inflacionário e a consequente desvalorização da moeda. Este tipo de decisão deve ser bem ponderado, dado que estas medidas instabilizam o sistema IVA e estimulam assim o incumprimento fiscal e novas fraudes. Este é um efeito colateral que pode resultar num dano económico permanente, eventualmente maior do que o benefício imediato esperado.

A proposta do regime definitivo repercute-se na legislação comunitária e tem a nítida intenção de moldar as jurisprudências do TJUE sobre temas como a recusa do direito à isenção ou à recusa do direito de dedução, impondo possivelmente um novo marco jurídico. Logo, aciona-se aqui o alerta para um grande risco de insegurança jurídica, pois a evolução doutrinária e jurisprudencial sobre os direitos e deveres dos sujeitos passivos de boa-fé pode encontrar-se ameaçada.

As medidas assumem os riscos que a proposta pode trazer às micro, pequenas e médias empresas, especialmente quanto à facilidade de acesso ao estatuto do sujeito passivo certificado,

aos custos de conformidades, à desvantagem competitiva e à simplificação. Além disso, ressalta-se a possível intensificação do “efeito de limiar”, já observado no sistema atual.

Neste contexto, torna-se preocupante o proposto fim das reduções degressivas, que poderiam ser instrumentos úteis para amenizar as distorções atuais e fortalecer as pequenas empresas. Com estas reduções degressivas, seria possível evitar pontos de torção e essas empresas usufruiriam de um regime com tributação iniciada gradualmente. Por isso, defende-se aqui um aperfeiçoamento e aplicação dessas reduções degressivas a nível nacional e comunitário, de forma simplificada, evitando-se a sua repercussão nas obrigações acessórias e principais. Além disso, uma revisão para se aumentar os limites, principalmente com o objetivo de se enquadrar as pequenas empresas nas simplificações, seria de fundamental importância, para se evitar o ponto de torção.

No contexto português, é necessário um aumento do volume de negócios sujeito ao regime de isenção de IVA ⁵⁵⁰, tendo em conta que os seus limites estão entre os menores da União Europeia e estão desatualizados. Seria importante, também, uma discussão a nível comunitário sobre os critérios e a uniformidade de adoção desses limites no âmbito da União Europeia.

Por fim, a adoção dessas medidas asseguraria o crescimento destas empresas e beneficiaria toda a economia, além de reduzir a informalidade e o GAP do IVA. Assim, é fundamental que os atores sociais, como os representantes das micro e pequenas empresas, atuem antecipadamente e em conjunto, com o fim de pressionar o Governo português a reivindicar à União Europeia melhorias no sistema tributário para essas mesmas empresas. Aos representantes do Estado Português, é necessário que atuem no sentido de se esforçarem para que sejam garantidos estes incentivos às micro e pequenas empresas, que impreterivelmente se traduzirão num benefício maior que, por sua vez, se refletirá numa melhoria económica, que será desfrutada por toda União Europeia.

Diante do exposto, a fim de evidenciar o contributo científico deste trabalho, é importante relembrar a hipótese principal subjacente a este estudo e responder às perguntas centrais apresentadas na introdução: A implantação do regime definitivo será medida eficiente para o combate à fraude e benéfica para o sistema IVA? Esta medida resultará em melhorias para o Estado Português e seus contribuintes? Quais expectativas do sujeito passivo português perante o regime definitivo?

⁵⁵⁰ Refere-se aqui a um aumento mais arrojado do que os 12 500 (euro), alterado pelo Orçamento do Estado para 2020, Lei n.º 2/2020, em alteração ao artigo 53º do CIVA.

Pretendeu-se demonstrar que a implantação do regime definitivo provavelmente não cumprirá o seu papel de forma eficiente no combate à fraude, principalmente devido à sua própria natureza, pois trata-se de medida que altera a estrutura do imposto, o que acresce mais complexidade ao sistema; possivelmente alterará apenas o tipo de fraude a ser executada pelos sujeitos passivos de má-fé. Por conseguinte, como sempre vem ocorrendo, os sujeitos passivos de boa-fé possivelmente suportarão todo o ônus dessa medida.

É improvável também que o regime definitivo resulte em melhorias significativas para o Estado Português e para os seus sujeitos passivos. Pelo contrário, esta medida apresenta riscos para a economia do Estado. Quanto à expectativa dos sujeitos passivos portugueses, além do aumento da complexidade e dos custos de conformidades que podem afetar a maioria das empresas, é de esperar que se agrave ainda mais a situação das pequenas empresas que já sofrem com a falta de políticas direcionadas às suas necessidades ou com medidas ineficientes orientadas para esta categoria.

Por fim, é importante destacar que, embora as propostas relativas ao novo regime definitivo vêm sendo objeto de análise pela doutrina, pouco se sabe sobre seus efeitos no contexto português. Preconiza-se aqui a possibilidade para desenvolvimentos futuros sobre o tema pela comunidade académica principalmente mediante ao acompanhamento da progressão da proposta do regime definitivo e da perceção dos seus efeitos.

REFERÊNCIAS

- ALM, J.; MCCLELLAND, G. H.; SCHULZE, W. D. Why do people pay taxes? In: *Journal of public Economics*, nº 48, Holanda do Norte, 1992, p. 21-38.
- ALM J., What motivates tax compliance? *Journal of Economic Surveys*, [Nova Deli], jun. 2018, p. 1-36.
- AINSWORTH, R. T. *Technology can solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification*. Boston University School of Law Working Paper, n. 11-07, 14, fev. 2011.
- _____. *Technology Can Solve MTIC Fraud – 3 and Final*. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 jul. 2011.
- _____. *UK CAR-FLIPPING: the VAT fraud market-place and certified solutions*. Boston University School of Law Working Paper, n.º 07-19, Boston, 04 set. 2007.
- _____. *Vat fraud and terrorist funding: the Azizi extradition allegations: part I*. Boston University School of Law Working Paper, n.º 15-24, Boston, 29 jun. 2015.
- _____. *VAT fraud: MTIC & MTEC-the tradable services problem*. Boston University School of Law Working Paper, n.º 10-39, Boston, 12 nov. 2010.
- _____. *Zappers Retail VAT Fraud*. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 21, n. 3 Jul. 2010, p. 175-182.
- AMAND, C.; BOUCQUEZ, K. A new defence for victims of EU missing-trader fraud? In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 Jul. 2011, p. 234-241.
- AMORIM, J. C.; AZEVEDO, P. A. (coord.). *Lexit. Códigos Anotados & Comentados. Infrações Tributárias RGIT e LPFA*. [Porto]: Ginocar Produções Editora, 2016.
- ARIELY, D. *A Mais Pura Verdade sobre a Desonestidade*. Rio de Janeiro: Campus / Elsevier, 2012, P. 25
- ARONOWITZ, A.A.; LAAGLAND, D.C.G.; PAULIDES, G. *Value-added Tax fraud in the European Union*. Studies on Crime and Justice. (The Dutch Research and Documentation Centre (WODC)- Ministry Of Justice). Kugler Publications: Amsterdam / New York, 1996.

AUJEAN, M. 'Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future'. In: *EC Tax Review*, vl. 21, n.º 3, jun. 2012, p. 134 – 143.

BANDEIRA, G. S. M. *A origem e o actual crime luso de fraude fiscal: Alguns problemas de direito penal*. In: *Revista jurídica*, n.º 14. Universidade Portucalense, Instituto Jurídico Portucalense: Porto, 2011, p. 63-80.

BECKER, G. S. Crime and Punishment: An Economic Approach. In: *Essays in the Economics of Crime and Punishment*, BECKER, G. S.; LANDES, W. L., p. 1-54, University of Chicago and National Bureau of Economic Research: London., 1974.

BEUGEL, A. The special schemes for small enterprises and farmers in EU VAT on the example of Germany. 2016

BORREGO, A. C.; LOPES, C.; FERREIRA, C. Perceção dos Contabilistas Certificados sobre a complexidade fiscal: O caso português. In: *Revista de Gestão dos Países de Língua Portuguesa*, Lisboa, v. 15, n. 3, set. 2016, p. 66-83.

BRAGUÊS, J. L. *O processo de branqueamento de capitais. Working papers N° 2*, OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude, Edições Húmus, Ribeirão-PT, 2009. Disponível em: <http://www.gestaodefraude.eu>. Acesso em: 02 abr. 2019, p. 52.

BRANTINGHAM, P. J.; FAUST, F. L. A conceptual model of crime prevention. *Crime & Delinquency*, vl. 22, n.º 3, 1976, p. 284-296.

CARLOS, A. F. B. *Impostos: teoria geral*, 5ª ed. e atual. (Manuais Universitários). Coimbra: Edições Almedina, 2014.

CENTER FOR SOCIAL AND ECONOMIC RESEARCH (CASE, Project leader). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2019 Final Report. TAXUD/2015/CC/131. Varsóvia, 4 set. 2019. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf. Acesso em: 07 dez. 2019.

CONGDON, W.J., KLING, J.R. AND MULLAINATHAN, S. Policy and Choice – Public Finance through the Lens of Behavioral Economics. Washington, DC: The Brookings Institution Press, 2011, p. 7.

CORREIA, I. H. Desvalorização Fiscal. Banco de Portugal, Departamento de Estudos Económicos. (Boletim Económico), Lisboa, inverno, 2011, p. 27-40.

COSER, L. A. The idea of social structure: Papers in honor of Robert K. Merton. Routledge: Nova York, 2017.

CRESSEY, D. R. Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement. PsycINFO. Nova York, 1953.

CRUZ, J. N. A concorrência fiscal prejudicial dos paraísos fiscais e o desenvolvimento da cooperação internacional em termos de troca de informação. In: *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, A. 11, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, p. 127-157.

CUI, W. The digital services tax: a conceptual defense. *Tax Law Review*, Forthcoming. Canadá, 2019.

CUNHA, P. P. e. Sombras sobre a integração europeia. (Colecção do centenário da FDUL) Coimbra Editora: Coimbra, 2013.

DA SILVA, I. M. *Regime Geral das Infrações Tributárias*. Cadernos IDEFF, n.º 5, 2.ª ed., Almedina: Coimbra, 2007.

DE LA FERIA, R. Blueprint for reform of VAT rates in Europe. In: *Intertax.*, 43 (2), 2015, p. 155-172.

_____. WP 16/03. *EU VAT principles as interpretative aids to EU VAT rules: the inherent paradox*. Oxford University Centre For Business Taxation, Oxônia: fev. 2016.

_____. WP 18/02. *Tax Fraud and the Rule of Law*. Oxford University Centre For Business Taxation, Oxônia: jan. 2018.

_____. The Definitive VAT System: Breaking with Transition, *EC Tax Review*, vl. 27, issue 3, Kluwer Law International, Países Baixos: 2018, p. 122–126.

_____. The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. *EC Tax Review*, vl. 28, Issue 4, Kluwer Law International, Países Baixos: 2019, p. 172–175.

DE LA FERIA, R.; SCHOFIELD, M. Towards an [Unlawful] Modernized EU VAT Rate, Policy. *EC Tax Review*, 26 (2), 2017, p. 89-95.

DE NEVE, J. E., et al. *How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-wide Experiments in Belgium. Evidence from Population-Wide Experiments in Belgium*. Saïd Business School WP, 2019-7, University of Oxford. [Oxônia]: mai. 2019.

DIAS, J. F.; BRANDÃO, N. O crime de burla tributária. In: Organização: SERRÃO T., GOMES C. A., OTERO P. (org.) *Estudos em Homenagem a Rui Machete*. Almedina: Lisboa, 2015, p. 401-419.

DIJK, L. V. D. H. V.; GRIFFIOEN, M. Tackling VAT-Fraud in Europe: A Complicated International Puzzle. *Intertax*, v. 44, n. 4, Amsterdam, 2016, p. 290-297.

DOURADO, A. P. *Direito Fiscal: Lições*. (Manuais Universitários) reimp. Coimbra: Almedina, 2016.

_____. Editorial: The Commission Proposal to Replace Unanimity with a Qualified Majority in the Case of Tax Matters. In: *Intertax*, 47, Issue 4, 2019, p. 341–344.

ERNST & YOUNG LLP. FEARING, A., et al. Implementing the Destination Principle to intra-EU B2B Supplies of Goods. Final report TAXUD/2013/DE, 2015.

EUROPEAN COMMISSION. IVA nos Estados-Membro da EU. Taxas do IVA em vigor nos países da EU. Disponível em: <https://trade.ec.europa.eu/tradehelp/pt/iva-nos-estados-membro-da-ue>. Acesso em: 19 dez 2019.

_____. The Economic Adjustment Programme for Portugal – Third review-Winter 2011/2012, April 2012.

EUROPEAN PARLIAMENT. Working Documents 1983 – 1984. DOCUMENT 1-1346/83. *REPORT drawn up on behalf of the Committee on Budgetary Control on frauds against the Community budget*. European Communities, Bruxelas, 13 Fev. 1984.

_____. *OPTIONS FOR A DEFINITIVE VAT SYSTEM*. (Economic affairs series E-5). Directorate General for Research, Bruxelas, set. 1995. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/e5en_en.pdf. Acesso em: 20 mar. 2019

EUROPOL. *MTIC (MISSING TRADER INTRA COMMUNITY) FRAUD*. European Union Agency for Law Enforcement Cooperation, [The Hague- Holanda], 2018. Disponível em: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>. Acesso em: 20 fev. 2018.

FABBRI, M.; HEMELS, S. 'Do You Want a Receipt?' Combating VAT and RST Evasion with Lottery Tickets'. In: *Intertax*, 41, Issue 8/9, [Holanda], ago- set. 2013, p. 430.

FUNDAÇÃO FRANCISCO MANUEL DOS SANTOS. PORDATA. Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos. Quais as receitas do Estado em IRS, IRC, IVA ou outros impostos directos ou indirectos? Disponível em: <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>. Acesso em: 07 dez 2019.

GASSET, J. O. *Meditações do Quixote*. Rio de Janeiro: Ibero-Americano, 1967, p. 52.

GONZÁLEZ, L. M. A. Nuevas Formas de Defraudación Internacional del IVA: El Fraude Carrusel en los Servicios. *Revista de Derecho Y Proceso Penal*, Cizur Menor- ES, n. 26, 2011, p.153 - 172.

HANGACOVA, N.; STREMY, T. Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic. In: *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice*, n. 26 (2), Londres, 2018, p. 132-159.

HARJU, J.; MATIKKA, T.; RAUHANEN, T. The effect of VAT threshold on the behavior of small businesses: Evidence and implications. In: *Conference Journal: CESifo Area Conferences on Public Sector Economics*, Munique, 2015.

JACCARD, I.; SMETS, F. Structural Asymmetries and Financial Imbalances. In: Meeting Papers. Society for Economic Dynamics, 2019.

JONES, E.; MATTHIJS, M. Democracy without Solidarity: Political Dysfunction in Hard Times. In: *Government and Opposition: An International Journal of Comparative Politics*, Cambridge University, Reino Unido, 2017.

JUANPERE, B. A. Action Plan on VAT: Creating a Single VAT Area in the EU. In: *Eurasian Journal of Economics and Finance*, 7 (1), 2019, p. 1-14.

KOGELS, H. The destination principle lost and double taxation justified in the battle against VAT Fraud. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v.27, n. 3, 11 mai. 2016, p. 156-157.

LAMENSCH, M; CECI, E. VAT Fraud Economic Impact, Challenges and Policy Issues. Parlamneto Europeu, Bruxelas, 2018.

LANÇA, C. Medidas de combate à fraude previstas na legislação do IVA. In: *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches: Direito fiscal: tributação do consumo e do património, fiscalidade ambiental e tributação do rendimento*, 4.v. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 149-177.

LAVOIE, R. *Flying above the law and below the radar: Instilling a taxpaying ethos in those playing by their own rules*, 29. *Pace L. Rev.*: 637. Londres, 2009, p. 567-587.

LEDERMAN, L. *Does Enforcement Reduce Voluntary Tax Compliance*. B.Y.U. L. Rev. 627, 2018, p. 647-655.

_____. The Fraud Triangle and Tax Evasion. Indiana Legal Studies Research Paper, n.º 398, 2019

LEITE, I. P. Closing the VAT Gap: uma análise das medidas de reacção dos Estados-Membros à fraude do operador fictício. In: *Cadernos IVA*. VASQUES, S. (coord.). Coimbra: Almedina, 2014, p. 181-216.

LEJEUNE, I.; DE MAEIJER, S.; VERMEIRE, L. Quick reaction mechanism against EU VAT. *International VAT Monitor*, IBDF, [Amsterdam], mar./abr. 2013, p. 94-98.

LIMA, E. V. Transmissões "B2B" de bens intra-União isentas de IVA: a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, a.6 n.3 (Outono 2013).Almedina: Coimbra, 2013), p.177-227.

MADZHAROVA, B. The impact of cash and card transactions on VAT collection efficiency. In: *Proceedings of the 2014 International Cash Conference*, [Frankfurt], 2014.

MARQUES, P. *Crime de abuso de confiança fiscal: problemas do actual direito penal tributário*. Coimbra Editora, 2011.

MARQUES R. C. Notas sobre a consumação do crime de fraude fiscal facturas falsas. In: *Revista do Ministério Público*, a.40 n.157, Lisboa, jan. -mar. 2019, p.93-124.

MARTINS, A. M. G. *Manual de Direito da União Europeia*. Coimbra: Almedina, 2012.

MAȘCA, S. G., CUCEU, I., C. e VĂIDEAN, V.L. The reliance of budgets of EU Member States on VAT revenues. implications in crisis and post-crisis periods. *Argumenta Oeconomica*, n. 1 (42), Romania, 2019, p. 155-184.

MATESANZ, F. The Certified Taxable Person Status. In: *Internacional VAT Monitor*, vl.29, n.º 6, Journals IBFD, Amsterdam, 2018.

MERKX, M. GRUSON, J. Definitive VAT Regime: Ready for the Next Step? *EC Tax Review*, vl. 28 Issue 3, 2019, p. 136-149.

MERKX, M.; GRUSON, J.; VERBAAN, N.; VAN DER DOEF, B. Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell? In: *EC Tax Review*, 27(2), 2018, p. 74-82.

NABAIS, J. C. *Direito Fiscal*. 9.ª ed., Almedina: Coimbra, 2016.

_____. O regime fiscal das pequenas e médias empresas. In: *As pequenas e médias empresas e o direito* (Congresso internacional). ABREU, J. M. C. (coord.), 1ª ed. Coimbra: Instituto Jurídico, 2017, p. 287-319.

NEDER, M. V. Aspectos formais e materiais no Direito Probatório. In: NEDER, M. V., SANTI, E. M. D., FERRAGUT, M. R. (org.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010.

OCDE. Consumption Tax Trends – Portugal. (*Summary of more detailed information*), OECD Consumption Tax Trends, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-portugal.pdf>. Acesso em: 13 jan. 2020.

OCDE, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/international-vat-gst-guidelines_9789264271401-en. Acesso em: 25 abr. 2020

PAIVA, V. Fraude fiscal (e branqueamento): notas esparsas sobre a investigação dos "carrosséis internacionais do IVA". In: *Investigação Criminal*, Lisboa: 2014, n.º7, p. 96-129.

PALMA, C. C. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 6º ed. (Cadernos IDEFF) Coimbra: Almedina, 2018.

_____. IVA – No que consiste o Reverse Charge? In: *Estudos de IVA II*. (Cadernos IDEFF). Coimbra: Almedina, 2012.

_____. Orientações Internacionais da OCDE em sede de IVA. In: *Estudos de IVA IV*. Coimbra: Almedina, 2018, p. 12-17.

PICKHARDT M.; PRINZ A. *Behavioral Dynamics of Tax Evasion -A Survey*, vol. 40, fev. 2014, p. 1-19

PINTO, M. S. A luta contra a fraude ao IVA na União Europeia, desenvolvimentos. In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 2, Lisboa, verão 2009, p.123-154.

PORTUGAL. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. Mini Balcão Único – FAQ’s. Disponível em: https://m1ss.portaldasfinancas.gov.pt/m1ss_static/docs/faq/FAQ'S%20-%20MOSS%202014_%20FINAL_05-12-2014_.pdf. Acesso em: 14 dez. 2019.

PORTUGAL. Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2018. Publicado em: 28 jun. 2019. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc21/comunicacao/documento?i=relatorio-de-atividades-desenvolvidas-de-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras>. Acesso em: 27 nov. 2019.

RICK, S.; LOEWENSTEIN, G. Intangibilidade na escolha intertemporal. In: ÁVILA, F.; BIANCHI, A. M. (org.). *Guia de Economia Comportamental e Experimental*, 1ª ed. São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015, p. 77 – 98.

ROCHA, S. L. Auditoria Fiscal em matéria de IVA. In: *Vinte e cinco anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal* (Cadernos de Ciência e Técnica fiscal), 213. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2013, p. 279-293.

RODRIGUES, A. M. G. Eventuais efeitos das medidas da «Troika» sobre a contabilidade e a fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas (PME) portuguesas. In: *O memorando da “Troika” e as empresas. Instinto de Direito das Empresas e do Trabalho*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 61-102.

RODRIGUES, V. *Análise económica do direito: uma introdução*. 2º ed., Coimbra: Almedina, 2016

SAEZ, E. Do taxpayers bunch at kink points? *In: American economic Journal: economic policy*, 2010, 2.3, p. 180-212.

SAMSON, A. *Introdução à economia comportamental e experimental*. In: ÁVILA, F.; BIANCHI, A. M. (org.). *Guia de Economia Comportamental e Experimental*, 1ª ed, p. 25 – 60, São Paulo: EconomiaComportamental.org, 2015.

_____. Glossário. In: ÁVILA, F.; BIANCHI, A. M. (org.). *Guia de Economia Comportamental e Experimental*, 1ª ed., p. 363 – 373. São Paulo: EconomiaComportamental.org.

SARMENTO, J. M.; SANTOS, T. A. Fraude Carrossel em sede de IVA: conceitos e contexto europeu. *In: Revista do Ministério Público*, n.133, Lisboa: jan./ mar. 2013, p. 167-181.

SCHÖN, W. Facilitating Entry by Facilitating Exit: New Paths. *In: EU Tax Legislation*, 46 (4), Intertax, 2018, p. 339 – 341.

SILVA, G. M. *Direito penal tributário*, 2º. ed. rev. e ampl. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018 (Manuais de Direito).

SILVA, I. M. Regime geral das infracções tributárias. N.º 5, 3.ª ed. (Cadernos IDEFF) Coimbra: Almedina, 2010.

SLEMROD, J. Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *In: Journal of Economic Perspectives*, vl. 21, n.º 1. Washington D.C, 2007, p. 25-48.

SOUSA, S. A. de. A infracção fiscal (e a sua natureza) no direito português: breve percurso histórico. In: Nunes, A., J. A.; Cunha, L. P.; Martins, M. I. O. (org.). *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Aníbal de Almeida.*, Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 999-1014.

_____. Os crimes fiscais na Alemanha e em Portugal: entre semelhanças e diferenças. In: ANDRADE, M. C. et al. (org.). *Direito penal: fundamentos dogmáticos e político-criminais: Homenagem ao Prof. Peter Hünerfeld*, 1ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 2013, p. 1111-1137.

_____. O limiar mínimo de punição da fraude fiscal (qualificada): entre duas leituras jurisprudenciais divergentes. In: Dias, J. F. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, a.21n.4, Coimbra: Coimbra Editora, out./ dez. 2011, p.611-634

SOUSA, J. L. D.; SANTOS, M. S. *Regime Geral das Infracções Tributárias*: anotado. 3ª ed., Lisboa: Rei dos Livros, 2008.

STIGLITZ, J. E. *O euro. Como uma moeda única ameaça o futuro da Europa*. Trad. TAVARES, S.M. F. P. T. Lisboa: Bertrand Editora, 2016.

SYMES, C.; SIMPSON, M., Phoenix Companies and the AA Fund (2012). *Insolvency Law Journal*, 227. U. of Adelaide Law Research Paper n.º. 2013-25, Adelaide-AUS: 2012, p. 227-239.

TEIXEIRA, G. Estudo sobre as infracções tributárias. In: TEIXEIRA, G. (org.). *III Congresso de Direito Fiscal*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 175 -182.

THIMMESCH, A. B. *Testing the Models of Tax Compliance: The Use-Tax Experiment*. Utah L. Rev. 1083, 2015.

THIMMESCH, A. B.; GAMAGE, D.; SHANSKE, D. The Case for Consumer-Based Use Tax Enforcement. *State Tax Notes*, vol. 85, n.º. 11. Indiana Legal Studies Research Paper n.º. 392. Bloomington, 11 set. 2017, p. 1049 -1054.

THALER, R. H.; SUNSTEIN, C. R. *Nudge: Improving Decisions About Health, Wealth, and Happiness*. Yale Univ. Press, New Haven, CT, 2008.

TRAVERSA, E. Ongoing Tax Reforms at the EU Level: Why Trust Matters. *Intertax*, Issue 3, n.º. 47, Amsterdam, 2019, p. 244–246.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA. Comunicado de imprensa n.º 95/15. *Acórdão no processo C-105/14, Ivo Taricco e o.* Luxemburgo, 8 set. 2015.

_____. Processo C-105/14: Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 8 de setembro de 2015 (pedido de decisão prejudicial do Tribunale di Cuneo — Itália) — no processo penal contra Ivo Taricco e o. Reenvio prejudicial. Disponível em: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/e7973e09-81f4-11e5-b8b7-01aa75ed71a1/language-pt>. Acesso em: 14 mar. 2019.

TOMAZ, J. A. Tenências recentes de evolução do Iva internacional. In: *Vinte e cinco anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal* (Cadernos de Ciência e Técnica fiscal), 213. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2013, p. 117- 184.

VAINRE, M., et al. *Effective nudges for increasing employer tax compliance: A fieldwork-informed pragmatic randomised controlled trial*. PsyArXiv, 2019. Disponível em: <https://psyarxiv.com/vua5n/>. Acesso em: 21 mai 2019.

VALADÃO, M. A. P. Crimes de sonegação fiscal: um enfoque criminológico e económico. In: *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. OTERO, P., ARAÚJO F., GAMA J. T. (org.), 5.v, p. 233-286. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

VAINRE, M., et al. *Effective nudges for increasing employer tax compliance: A fieldwork-informed pragmatic randomised controlled trial*. PsyArXiv, 2019. Disponível em: <https://psyarxiv.com/vua5n/>. Acesso em: 21 mai 2019.

VAN BREDERODE, R. F.; PFEIFFER, S. Combating Carousel Fraud: the general Reverse Charge VAT. In: *International Vat Monitor, IBFD*, Amsterdam, v. 26, n. 3, 13 mai. 2015, p. 146-157.

VAN DE LEUR, M. EU Proposes New VAT Scheme for Small Businesses. In: *International VAT Monitor*, 3, mai./jun. 2018.

WESTBERG, B. European Union - Taxation of the digital economy - An EU perspective. In: *European Taxation*, 54(12), 2014 p. 541-544.

WILSON J. Q.; KELLING G. L. *Broken Windows*. Boston: The Atlantic Online, 1982.

WILLIAMS, C. Technology can solve MTIC Fraud- 2. *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 22, n. 4, 5 jul. 2011.

WOLF, R. Mecsek-Gabona: The final step of the ECJ's doctrine on reliance on EU law for abusive or fraudulent ends in the context of intra-community Transactions. In: *International Vat Monitor*, IBFD, Amsterdam, v. 24, set-out. 2013, p. 280 -286.

XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional*, 2º ed. atual. e reimp. (Manuais Universitários). Coimbra: Almedina, 2011.

ZÍDKOVÁ, H.; ŠŤASTNÁ, A. VAT Collection Methods. In: *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 67(3), República Checa, 2019, p. 883–895.

ZUBELDIA, G. E. Definitive. VAT Regime ... Really? In: *International VAT Monitor*, n.º 29, vl. 4, IBFD, Amsterdam, jul./ago. 2018, p. 141.

JURISPRUDÊNCIA

EUROPA. *Tribunal de Justiça da União Europeia*. C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General*⁵⁵¹.

_____. C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16, *Optigen Ltd.*

_____. C-355/03, ECLI:EU:C:2006:16, *Fulcrum Electronics Ltd.*

_____. C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, *Bond House Systems Ltd.*

_____. C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, *Emag Handel.*

_____. C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, *VSTR.*

_____. C-80/11, ECLI:EU:C:2012:373, *Mahagében Kft.*

_____. C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, *Péter Dávid.*

_____. C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774, *Bonik.*

_____. C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, *Gábor Tóth.*

_____. C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547, *Mecsek-Gabona.*

_____. C-388/11, ECLI:EU:C:2013:541, *Le Crédit Lyonnais.*

⁵⁵¹ Nota. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Disponível em: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/pt/.

_____. C-49/12, ECLI:EU:C:2013:545, *Sunico and Others*.

_____. C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, *Maks Pen*.

_____. C-131/13, ECLI:EU:C:2014:2455, *Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti*.

_____. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, *WebMindLicences*.

_____. C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, *Ivo Taricco e o. Reenvio prejudicial*.

_____. C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, *Plöckl*.

_____. C-21/16, ECLI:EU:C:2017, *Euro-Tyre*.

_____. C-165/17, ECLI:EU:C:2019:58, *Morgan Stanley & Co International plc*.

_____. C-401/18, ECLI:EU:C:2019:834, *Herst, s.r.o.*

PORTUGAL. CAAD: Arbitragem Tributária. Processo n.º 301/2018-T, 30 jan. 2019.
Disponível em: <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/>

PORTUGAL. *Tribunal Central Administrativo Norte*. Acórdão TCAN n.º 01606/06, 15 fev. 2012. Relatora: Helena Ribeiro ⁵⁵².

_____. Acórdão TCAN n.º 02248.07.8BEPRT.9C/2017, 09 nov. 2017. Relator: Mário Rebelo.

PORTUGAL. *Tribunal Central Administrativo Sul*. Acórdão TCAS 06525/13, 14 abr. 2015.
Relator: Joaquim Condesso.

_____. Acórdão TCAS: 09178/15, 22 fev. 2018. Relator: Cristina Flora.

_____. Acórdão TCAS:08643/15, 17 mai. 2018. Relator: Vital Lopes.

⁵⁵² Nota. Jurisprudência dos tribunais portugueses. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>.

_____. Acórdão TCAS 24/08.0BELRS, 28 mar. 2019. Relator: Anabela Russo.

PORTUGAL. *Tribunal da Relação de Coimbra*. 12/08.6IDGRD.C1, 21 out. 2009. Relator: Gomes de Sousa.

PORTUGAL. *Tribunal da Relação de Guimarães*. Acórdão TRG n.º 214/03, 23 nov. 2019. Relator: Cruz Bucho.

PORTUGAL. *Tribunal da Relação de Lisboa*. Acórdão TRL n.º 11036/2008.3. 4 fev. 2009. Relator: Nuno Garcia

_____. Acórdão TRL n.º 1596/03.0JFLSB.L1-3, 8 mar. 2017. Relator: João Lee Ferreira.

_____. Acórdão TRL n.º 709/08.0IDFUN-A.L1, 3 fev. 2015. Relator: Conceição Gonçalves.

_____. Acórdão TRL n.º 55/13.8IDSTB.L1-5, 24 nov. 2015. Relator: Artur Vargues.

_____. Acórdão TRL n.º 3360/2006-5, 19 dez. 2016 Relatora: Filipa Macedo.

_____. Acórdão TRL n.º 714/11.0IDLSB-C.L1-3, 25 jan. 2017. Relator: João Lee Ferreira.

PORTUGAL. *Tribunal da Relação do Porto*. Acórdão TRP n.º 1048/08.2TAVFR.P4. N.º Convencional: JTRP000. RP201402191048/08.2TAVFR.P. 2 fev. 2014. Relator: Élia São Pedro.

PORTUGAL. *Supremo Tribunal Administrativo*. Acórdão STA n.º 26.015 de 14 nov. 2001. Relator: Almeida Lopes.

_____. Acórdão STA n.º 26.635, 17 abr. 2002. Relator: Benjamim Rodrigues.

_____. Acórdão STA n.º 102/02, 24 abr. 2002, Relator: Baeta de Queiroz.

_____. Acórdão STA n.º 871/02, 09 out. 2002. Relator: Brandão de Pinho.

_____. Acórdão STA n.º 0241/03, 30 abr. 2003. Relator: Brandão de Pinho.

PORTUGAL. *Supremo Tribunal de Justiça*. Acórdão STJ n.º 3/2003, 3 mai. 2003. Relator: Manuel José Carrilho de Simas Santos.

_____. Acórdão STJ n.º 8/2015, 2 jun. 2015. Relator: José António Henriques dos Santos Cabral.

REINO UNIDO. *London Tribunal Centre*. Olympia Technologies, Ltd. v. HMRC, London VAT Tribunal 20570, 15 fev. 2008. Disponível em: <http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/judgmentfiles/j3753/20570.doc>. Acesso em: 03 mar. 2019.