

# UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM: Ciências Empresariais

"Como funciona a fraude carrossel em sede de IVA -  
metodologia e impacto em Portugal e na UE"

Tiago André Tavares dos Santos

Orientação: Prof. Doutor Paulo Alexandre Lopes Henriques  
Mestre Joaquim José Miranda Sarmiento

Júri:

Presidente: Prof. Doutor Pedro Luís Pereira Verga Matos

Vogais: Prof. Doutor Paulo Alexandre Lopes Henriques  
Mestre Tiago Rodrigo Andrade Diogo  
Mestre Joaquim José Miranda Sarmiento

Janeiro/2011

## **Lista de Acrónimos**

AICB – Aquisição Intracomunitária de Bens

B2B – Business to Business

CE – Comissão Europeia

CLO – Central Liaison Office

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

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

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

ECJ – European Court of Justice

EM – Estado-Membro

EU – European Union

EUA – Estados Unidos da América

EUROCANET – European Carrousel Network

G2G – Government to Government

HMRC – Her Majestys’ Revenue & Customs

Ifo - Institute for Economic Research

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MoUs – Memorandum of Understanding

PIB – Produto Interno Bruto

PJ – Polícia Judiciária

SCAC – Standing Committee on Administrative Cooperation

SP – Sujeito Passivo

TICB – Transmissão Intracomunitária de Bens

TIN – Taxpayer Identification Number

UE – União Europeia

VAT – Value Added Tax

VIES – VAT Information Exchange System

VIVAT – Viable Integrated VAT

## Resumo

Sendo o IVA um dos impostos com maior peso nas receitas fiscais dos Estados-membros, a fraude carrossel surge como um problema de resolução prioritária para as Administrações fiscais. Assim, esta fraude aparece como uma das principais responsáveis pela perda de receita fiscal em sede de IVA, sendo necessário encontrar alternativas de forma a minimizá-la.

Este trabalho pretende identificar as características que compõem a fraude carrossel, o impacto que esta tem na perda de receita fiscal dos Estados-membros e, em especial, o impacto da fraude em Portugal. O trabalho identifica também as medidas utilizadas e propostas para tentar pôr fim à prática de esquemas de fraude carrossel.

Durante o trabalho foram analisados também os casos *Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*, com o objectivo de compreender e analisar os mecanismos que permitem praticar e processar a fraude, e a distinta apreciação quer por parte do Estado-membro, onde a fraude foi cometida, quer por parte do Tribunal Europeu.

Palavras-chave: Fraude carrossel, Transmissão intracomunitária, Aquisição intracomunitária, *Reverse charge*, Imposto sobre o Valor Acrescentado.

## **Abstract**

As VAT is one of the taxes with higher importance for Member States revenue, carousel fraud, is a priority-solving problem for tax administrations. Thus, this fraud appears as a major responsible for the loss of tax revenue in the VAT, which makes it necessary to find alternatives in order to minimize it.

This work aims to identify the characteristics that make this type of fraud, the impact of carousel fraud on Member States tax revenue, and in particular the impact of this fraud in Portugal. The paper also identifies the measures proposed and used to try to end the practice of carousel fraud schemes.

During the righting process the *Optigen*, *Fulcrum* and *Bond House* cases were analyzed in order to understand the mechanisms that allow practice and prosecute fraud, and separate assessment either by the Member State where fraud was committed, either by the European Court.

Keywords: carousel fraud, Transmission intra-Community, acquisition intra-Community, Reverse charge, Value Added Tax.

## Índice

Lista de Acrónimos.....	2
Resumo .....	4
Abstract.....	5
Lista de Tabelas .....	7
Lista de Figuras .....	7
Lista de Gráficos.....	7
Lista de Caixas .....	7
Agradecimentos .....	8
I. Introdução.....	9
II. Revisão de literatura .....	15
2.1 Conceitos .....	15
2.2 Responsabilização de Sujeito Passivo envolvidos na fraude .....	20
2.3 Medidas de combate à fraude carrossel.....	23
2.3.1 Medidas de combate à fraude carrossel em Portugal .....	35
2.4. <i>Contra Trading</i> , a nova fraude carrossel .....	36
2.5 Conclusão.....	37
III. Impacto da fraude e medidas de combate à fraude carrossel na União Europeia e em Portugal.....	39
3.1. Impacto da fraude carrossel na União Europeia.....	39
3.2. Responsabilização de sujeitos passivos .....	42
3.3. Casos Optigen, Fulcrum e Bond House.....	44
3.4. Fraude Carrossel em Portugal.....	48
3.5. Medidas de combate à fraude carrossel .....	53
IV. Conclusões, limitações e sugestões para trabalhos futuros .....	62
4.1. Conclusões .....	62
4.2. Limitações.....	64
4.3. Sugestões para trabalhos futuros.....	64
Referências bibliográficas .....	66
Anexos.....	68

## **Lista de Tabelas**

Tabela 1- Perda de receita fiscal por via do lucro indevido da fraude carrossel .....	68
Tabela 2- Estimativa do HM Revenue & Customs de tentativas de prática de fraude carrossel, no Reino Unido .....	68
Tabela 3- Variação das receitas fiscais entre 2008 e 2009 .....	69
Tabela 4- Estimativa da evasão e fraude fiscal a nível do IVA em Portugal feita com base no relatório da Reckon LL para a Comissão Europeia.....	69

## **Lista de Figuras**

Figura 1- Fraude Carrossel .....	11
----------------------------------	----

## **Lista de Gráficos**

Gráfico 1 - Total de imposto detectado em falta .....	70
Gráfico 2 - Imposto detectado em falta, por tipo.....	70

## **Lista de Caixas**

Caixa 1- Dispositivos de combate à fraude intracomunitária de IVA.....	50
Caixa 2- Principais resultados do desenvolvimento de sistemas de informação pela DGITA.....	51
Caixa 3- Sectores de actividade objecto da intervenção das equipas mistas PJ/DGCI..	52

## **Agradecimentos**

Gostaria de começar por agradecer ao Prof. Doutor Paulo Lopes Henriques e ao Mestre Joaquim Miranda Sarmiento, pelo privilégio de serem os meus orientadores, e por todo o apoio prestado sempre que precisei, em particular pela disponibilidade e paciência que demonstraram ao longo destes meses. Sem a sua ajuda seria impossível a realização deste trabalho, obrigado Professores!

Aos meus pais por me terem dado a oportunidade de poder atingir este nível académico. A toda a minha família pelo apoio e força que sempre me deram, e em especial à minha mãe pelo amor, e espírito de luta com que sempre encarou a vida, e que em tantos momentos me serviram de exemplo.

A todos os meus amigos e colegas, um muito obrigado pelos momentos de descontração e palavras de incentivo, em particular à Marta Ferreira por ter estado sempre presente, e pela peça importante que representa na minha vida.

Muito obrigado a todos!

## **I. Introdução**

Este trabalho tem como objectivo estudar os mecanismos da fraude carrossel, as medidas tomadas em Portugal e na União Europeia para a combater e prevenir a sua ocorrência, e o impacto deste tipo de fraude na receita fiscal dos países.

Para que fosse possível a eliminação de controlos fronteiriços para efeitos fiscais dentro da Comunidade a partir de 1 de Janeiro de 1993, e se passasse a ter um controlo administrativo, o Conselho Europeu instituiu em 1991, um regime transitório do IVA. Foi neste regime transitório que surgiram conceitos como a aquisição intracomunitária de bens, que antes eram designadas como importações, mesmo que fossem realizadas entre dois Estados-membros. O regime transitório também estabeleceu que as trocas intracomunitárias entre dois sujeitos passivos deveriam continuar a ser tributadas no país de destino. Foi igualmente introduzida a isenção para a entrega de bens destinados a outro Estado-membro, medida que veio substituir a isenção para as exportações.

Desde 1993, ano em que houve a abolição dos controlos físicos nas alfândegas dos Estados-membros, e portanto, as trocas de bens nos países comunitários passaram a ser controladas administrativamente, a União Europeia passou a ter que lidar com problemas diferentes, para os quais não se encontrava totalmente preparada. Alguns desses problemas estavam relacionados com a nova realidade das transacções comunitárias, e directamente ligadas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). A prática de fraudes, entre as quais se encontra a fraude carrossel em sede de IVA tornou-se mais fácil, a qual já provocou avultados prejuízos para as administrações fiscais dos Estados-membros.

No ano 2000 a fraude carrossel atingiu um valor de 60 mil milhões de Euros e representava<sup>1</sup> entre 2% e 2,5% do PIB da União Europeia. No Reino Unido foram realizados estudos<sup>2</sup> que concluíram que cerca de 10% a 17% do total de fraudes em IVA, correspondem à fraude carrossel.

Para definir a fraude carrossel, Swinkels (2008) utiliza a mesma definição da Comissão Europeia em 2004<sup>3</sup>: A empresa (A) denominada *conduit company*<sup>4</sup> faz uma transmissão intra-comunitária de bens (isenta de IVA) para a empresa (B) que é um *missing trader*<sup>5</sup>, de outro Estado-Membro. (B) adquire o bem e vende-o à empresa (C) denominado *broker*<sup>6</sup> do mesmo Estado-Membro. (B) recebe o IVA da venda mas não o entrega às autoridades fiscais, e desaparece. (C) pede então o reembolso da compra que fez a B, e a perda para o Estado é igual ao valor pago por (C) a (B). Então (C) realiza uma transmissão intracomunitária de bens para (A), isenta de IVA e a volta a vender a

---

<sup>1</sup> Dados retirados de Tomaz, João, 2007

<sup>2</sup> Dados retirados de Tomaz, João, 2007

<sup>3</sup> Relatório da Comissão para o Conselho e o Parlamento Europeu, sobre a melhoria da cooperação administrativa no combate à fraude de IVA, 16 de Abril de 2004, COM (2004) 260 final, Sec. 3.2.2.

<sup>4</sup> “*Conduit Company* opera sempre a partir de outro Estado-Membro. Faz transmissões intracomunitárias isentas e pede reembolso do IVA contido nas suas compras efectuadas no território nacional, o qual será entregue pelo seu fornecedor (normalmente um grossista) ao Estado. Consequentemente não ocorre nenhuma perda de IVA no Estado Membro da *conduit company*. Noutros casos, adquire bens de uma empresa situada noutro Estado-Membro. (...) A *conduit company* é, muitas vezes, uma empresa criada com o objectivo de servir o mecanismo da fraude. Mas pode também ser um grossista que, dependendo das circunstâncias, pode ter conhecimento ou não, do mecanismo da fraude.” (Comissão Europeia [CE], 2002, pp. 6-7)

<sup>5</sup> “*Missing trader* é uma empresa que não cumpre as suas obrigações fiscais (não pagamento do IVA e na maior parte dos casos, falta de declarações). Dispõe geralmente, de uma caixa de correio ou uma morada de domiciliação, ou até mesmo uma falsa morada oficial e não exerce uma actividade bem definida. Um *missing trader* é frequentemente uma sociedade de responsabilidade limitada, cujos dirigentes/sócios são uns “testas de ferro” ou empresas estrangeiras (estabelecidas num paraíso fiscal). A administração fiscal não tem acesso à sua contabilidade ou quaisquer outros documentos. Na cadeia (aparente) de transacções, efectua aquisições a montante (ainda que associadas a outras operações) e a jusante, transmissões no mercado interno a um *buffer* ou a um *broker*.” (CE, 2002, p. 6)

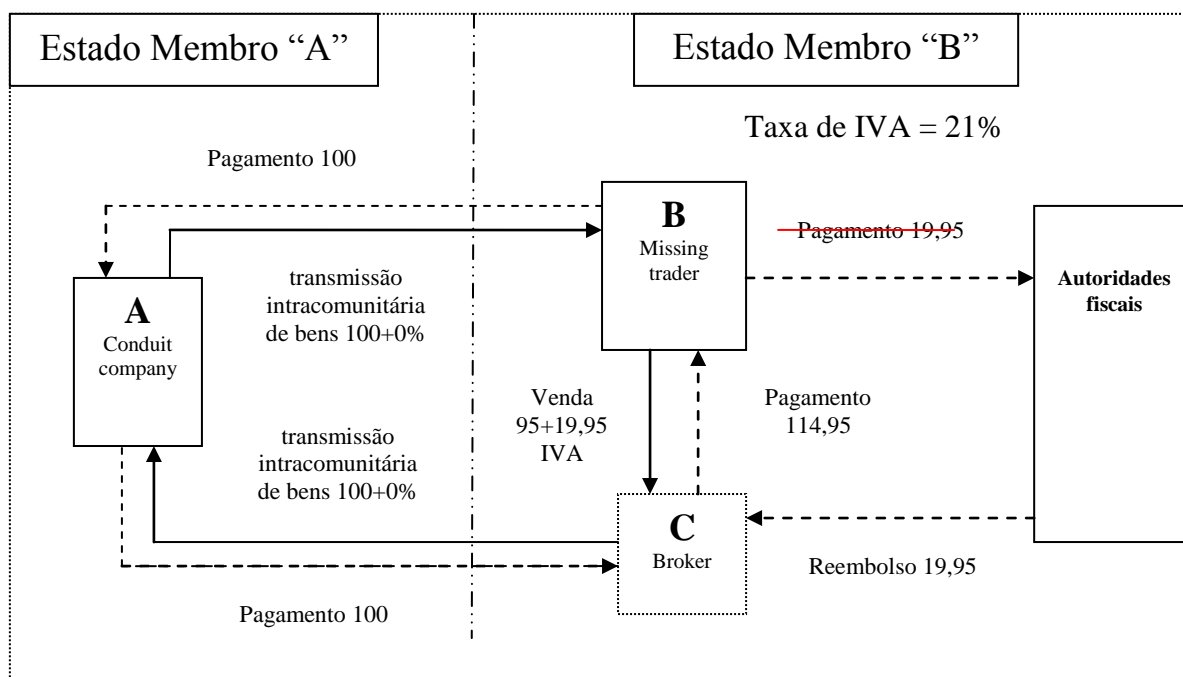
<sup>6</sup> “ O *broker* compra os bens a um *buffer* (ou mais raramente, directamente ao *missing trader*) e, ou faz transmissões intracomunitárias a um operador estabelecido num outro Estado-Membro, ou vende no mercado interno. Pede o reembolso do IVA pago nas suas compras, ou paga uma diferença mínima entre o *output* e o *input* de IVA. O *broker* está sempre estabelecido no mesmo Estado-Membro que o *missing trader* ( CE, 2002, p. 6)

(B) e o “carrossel” recomeça. Para tornar as investigações mais difíceis, a transacção entre (B) e (C) passa por vários intermediários, chamados *buffers*<sup>7</sup>.

Frequentemente os *buffers* não têm conhecimento que se estão a envolver num esquema de fraude carrossel, porém estes podem suspeitar que algo de anormal se passa devido à irregularidade das transacções em causa, mas não têm conhecimento directo do seu envolvimento.

Na Figura 1 apresenta-se um esquema de como se processa a fraude carrossel. Neste esquema não foram incluídos *buffers*, para que se perceba de uma forma mais básica e directa como a fraude funciona.

Figura 1- Fraude Carrossel



Fonte: Swinkels (2008)

<sup>7</sup> “O *buffer* é uma empresa intermediária entre o *missing trader* (ou outro *buffer*) e um *broker*. Ele adquire os bens ao *missing trader* e fornece-os de imediato ao *broker*. O *buffer* é cumpridor, entrega as declarações de IVA e paga o imposto devido. O seu papel é despistar as investigações, assegurando que não haja contacto directo entre o *missing trader* e a empresa que solicita um reembolso de IVA. (...)O *buffer* pode ser um operador conhecido do fisco e não é necessariamente uma empresa criada para o mecanismo da fraude. Ainda que às vezes desconheça estar envolvido nesse esquema, o *buffer* na maioria dos casos tem consciência de participar num mecanismo de fraude (mais que não seja pela natureza pouco habitual da operação comercial). Esta empresa (o *buffer*) beneficia normalmente de uma pequena margem de lucro, mas não corre risco comercial.” (CE, 2002, p. 6)

Como se pode verificar na Figura 1 a empresa B (*missing trader*) vai vender os bens a 95 (valor inferior ao preço de compra dos mesmos bens), e inclui na factura para a empresa C (*broker*) o valor do IVA (  $19,95 = 95 \times 0,21$  ). A empresa B ao receber de C a quantia de 114,95 (  $95 + 19,95$  ), não vai efectuar o pagamento do IVA (19,95) ao Estado, ficando assim com a totalidade da venda e tendo um lucro de 14,95. Por sua vez a empresa C vai pedir ao Estado o reembolso do IVA pago a B, o que vai significar uma perda de 19,95 para o Estado, já que B não realizou o pagamento do IVA.

Na Tabela 1 (em anexo), demonstra-se como se processa a fraude carrossel a partir do *missing trader*, que é o sujeito que não entrega o imposto ao Estado, até ao *broker* passando por vários *buffers* que têm como função dificultar a descoberta da fraude, os *brokers* muitas vezes não sabem que estão envolvidos num esquema de fraude carrossel. É importante notar que o *missing trader*, para ter a certeza que consegue vender os seus produtos e realizar a fraude, vai vender os produtos a um preço inferior ao do mercado, retirando um prejuízo nessa venda, que irá ser compensada com a quantia de IVA que este não entrega ao Estado. Na Tabela 1 (em anexo), a taxa de IVA utilizada é de 21%, a taxa em vigor em Portugal.

A fraude carrossel aproveita o facto das transmissões intracomunitárias de bens serem isentas do pagamento de IVA. É por essa razão, que este tipo de trocas é tão utilizado para a prática de esquemas fraudulentos. Sem um controlo físico dos bens que entram e saem de um Estado-membro para outro, e apenas com um controlo administrativo, torna-se difícil para as autoridades fiscais controlarem as trocas entre os países comunitários.

Assim, com um sistema de tributação no país de destino (sistema actualmente em vigor), é difícil combater a fraude carrossel. Um sistema de tributação no país de origem acabaria com as discriminações entre as trocas internas e externas de bens, e facilitaria o

combate à fraude de IVA. Contudo há, ainda, um longo caminho a percorrer para que seja possível tributar as operações na origem, tem de haver uma maior harmonização das taxas praticadas pelos Estados-membros, é necessária também uma integração operacional das suas Administrações fiscais. Um sistema de tributação no país de destino, a par das assimetrias verificadas no tratamento entre as trocas internas e as intracomunitárias, que conseqüentemente resultam num diferimento dos pagamentos do IVA, são as principais razões para que a fraude carrossel consiga ser executada.

O IVA é um imposto que é calculado segundo a regra da neutralidade fiscal, ou seja “(...) o conteúdo dos bens não depende da extensão dos processos produtivos nem da repartição do valor acrescentado pelos diversos operadores.”(Dias, Abel, 2005, p.19).O apuramento do imposto resulta da diferença entre o imposto liquidado nas vendas e prestações de serviços da empresa, e o imposto dedutível nas compras dessa mesma empresa, num determinado período temporal. A quantia de imposto a pagar deverá ser proporcional ao preço de venda do bem, sem ter qualquer relação com o do número de transacções que ocorrem na produção e na distribuição desse bem antes do momento do pagamento do imposto.

É da falta da entrega do imposto por parte do *missing trader*, e conseqüentemente do pedido de dedução do imposto por parte do agente que fez negócio com o *missing trader*, que resulta a perda para o Estado, e se consuma a fraude carrossel.

O sistema de IVA possibilita que todos os produtores e distribuidores, sejam responsáveis pelo pagamento do imposto às autoridades fiscais, pelo valor dos seus *outputs*. O imposto resultante do consumo final do bem vai ser recolhido de forma faseada, sob um sistema denominado de pagamentos fraccionados. Para assegurar que só o consumidor final é que vai pagar o IVA, os agentes que foram responsáveis pela produção e distribuição do bem, têm assim o direito a deduzir o imposto que pagaram.

O que faz com que na realidade todas as transacções desde a produção até à distribuição, sejam de facto “isentas” de IVA, já que apenas o consumidor final não poderá deduzir o IVA pago. Este método dos pagamentos fraccionados, tem o objectivo de incentivar os fornecedores a declararem a totalidade do valor das suas transacções económicas às autoridades, é certo que o método só funciona correctamente se todas as fases dos *inputs* suportarem IVA, daí a necessidade de todos os agentes pagarem imposto mesmo que depois o voltem a recuperar, excepto o consumidor final.

## II. Revisão de literatura

### 2.1 Conceitos

Segundo Swinkels (2008), uma maneira fácil de lucrar com fraude é cobrar valores elevados de IVA incluído na factura do cliente, e não entregar esse IVA liquidado às autoridades fiscais, sendo este o mesmo princípio utilizado na fraude carrossel, o que significa que o cliente tem que estar disposto a pagar um preço mais elevado do que o valor de mercado do produto. Nos serviços, tal vai implicar que o mesmo seja prestado com uma qualidade elevada devido ao preço que o cliente está a pagar por ele, daí que este tipo de fraude não seja tão habitual nos serviços. Segundo o mesmo autor, constatamos que os fornecedores de bens são mais susceptíveis de realizar este tipo de fraude que os prestadores de serviços.

De acordo com Tomaz (2007), Amand & De Rick (2005), Brederode (2008) e de Ruffles *et al.* (2003), as mercadorias que são utilizadas para praticar a fraude são de elevado valor e de transporte fácil, (e.g.: telemóveis, componentes de computador, sucatas, cartões telefónicos, motos e veículos automóveis). Mas têm-se vindo a constatar novas tendências para a utilização de outros bens na fraude carrossel, (e.g.: bens alimentares e bebidas não alcoólicas, álcool, metais preciosos e produtos petrolíferos). Tomaz (2007) salienta o facto de estar a haver uma extensão territorial para a prática da fraude carrossel, para além do território europeu, sendo utilizadas transacções com países asiáticos e africanos, de forma a dificultar a detecção da fraude.

Ruffles *et al.* (2003) e Brederode (2008), salientam ainda que a fraude carrossel não é um problema exclusivo de um só Estado-membro, porque esta ocorre sempre no mínimo entre dois Estados-membros, o que resulta num problema comunitário. Ruffles *et al.* (2003) dizem também que esta é uma fraude maioritariamente praticada em

transacções B2B, não sendo comum a utilização de consumidores finais para a sua prática.

Para Crosby & Bauschulte (2003), o fenómeno da fraude carrossel comporta três elementos básicos: aquisição de bens isentos de IVA; venda desses bens com IVA; o não pagamento desse IVA ao Estado.

Ruffles, *et al.* (2003) acrescenta ainda que, na sua essência, o Sujeito Passivo fraudulento obtém um registo de IVA para adquirir bens isentos de imposto de outros Estados-membros, posteriormente vende esses bens com IVA incluído, e desaparece sem entregar o IVA pago pelo seu cliente ao Estado. Este procedimento ocorre muito rapidamente sem que as autoridades fiscais consigam detectar a tempo a empresa fraudulenta. Brederode (2008) acrescenta ainda que, na maioria dos casos, não existe movimentação física de mercadorias, mas apenas transferência de documentação entre Estados pertencentes à União Europeia.

Para Amand & De Rick (2005), o IVA apresenta falhas que incentivam a prática da fraude carrossel, nomeadamente:

- A taxação das transmissões intracomunitárias de bens no país de destino;
- As transmissões intracomunitárias de bens são isentas de IVA, o que faz com que o país de origem não tenha interesse no destino nos bens;
- As aquisições intracomunitárias de bens são sujeitas a IVA, mas com o sistema de *reverse charge*, o imposto deverá ser pago pelo cliente, sendo este o responsável pelo pagamento do IVA na totalidade do fornecimento seguinte;
- Desde que o IVA recebido seja devidamente declarado o Estado-membro de destino dos bens não tem qualquer interesse na história dos bens transaccionados, este ponto é partilhado também por Crosby & Bauschulte (2003).

Amand & De Rick (2005) acrescentam que as normas nacionais de registo de não residentes não estão harmonizadas ao nível da União Europeia, o que faz com que existam empresas que estão registadas em vários Estados-Membros, nos quais não têm actividade económica ou têm actividade reduzida. Isto facilita a existência de empresas fraudulentas, que embora não tenham presença física num determinado país, estejam envolvidas em transacções de larga escala, e desaparecem assim que as autoridades fiscais suspeitem de alguma actividade fraudulenta.

Grancolas (2008) diz que o desaparecimento das empresas é facilitado porque uma empresa tem um Número de Identificação Fiscal (TIN<sup>8</sup>) diferente em cada Estado-Membro onde está registada, o que torna muito difícil controlar estas situações. Acrescenta ainda que, não existe uma legislação comum, uma vez que existem normas legais diferentes em cada Estado-Membro. Assim, existem no total dos países membros da União Europeia, mais de 12 taxas<sup>9</sup> de IVA diferentes, e mais de 16 diferentes taxas reduzidas<sup>10</sup> de IVA, 27 limiares de imposto, 27 extensões de isenção, 27 regras de registo, 27 procedimentos de preenchimento, 27 processos de reembolso e 27 tipos de administrações e um sistema computadorizado cuja articulação tem lacunas.

“Para executar o esquema da fraude, a empresa fraudulenta apenas tem de se preocupar em encontrar alguém disposto a pagar o preço adequado pelos bens fornecidos para que se tenha lucro com a fraude. O que é facilmente resolvido, ao oferecer-se os bens a preços inferiores aos normalmente praticados pelo mercado, ou oferecendo um contrato sem qualquer risco envolvendo uma terceira parte (que faz parte do esquema, e que vai actuar como uma empresa cumpridora, não fazendo levantar qualquer suspeita da sua

---

<sup>8</sup> *Taxpayer Identification Number*

<sup>9</sup> Variam entre 15 e 25%

<sup>10</sup> Variam de 2 a 17%

envolvência no esquema de fraude) e que vai actuar como consumidor final” (Swinkels, 2008, p.103).

Swinkels (2008) salienta que, normalmente os modelos de IVA são preenchidos no fim do mês seguinte ao qual a transmissão intracomunitária de bens ocorreu, este atraso em combinação com a isenção de IVA nas transmissão intracomunitária de bens, é um grande incentivo à prática da fraude carrossel, já que oferece tempo suficiente para que todo o esquema se processe e conseqüentemente o *missing trader* desapareça.

Ruffles, *et al.* (2003), mencionam o problema da fraude no Reino Unido, em que o sistema de IVA consegue controlar os bens que foram exportados no esquema da fraude carrossel, mas não consegue apanhar as importações associadas no tempo em que estas entram no Reino Unido, resultando numa sobrevalorização da balança comercial, o que vai ter influência em indicadores económicos como PIB.

Ainsworth (2006) diz que a fraude carrossel explora uma falha do sistema europeu de IVA, que é a não existência de um sistema digital certificado para tratar do imposto. Uma possível solução para a ausência de um sistema digital de IVA é apresentada mais à frente no capítulo de medidas de combate à fraude carrossel.

Tomaz (2007) e Grandcolas (2008) salientam que o VIES<sup>11</sup> necessita de reformulações e é inadequado para combater a fraude, já que é lento, uma vez que decorrem pelo menos 3 meses entre a data de transacção e a data da transmissão de dados, período suficiente para que o *missing trader* desapareça.

Outra falha do VIES é que estava previsto que vigoraria apenas durante 4 anos, o mesmo período previsto para o regime transitório do IVA, o que não abrangia as prestações de serviços. Outro problema é a qualidade dos dados enviados, muitas vezes

---

<sup>11</sup> *VAT Information Exchange System*, foi criado em 1992 através da Regulamentação do Conselho Europeu nº 218/92 de 27 de Janeiro de 1992, que estabeleceu um sistema de cooperação administrativa conhecido como VIES, foi criado com o objectivo de prevenir e controlar as TICB isentas de IVA desde a abertura das fronteiras em 1993, ano em que acabaram os controlos alfandegários.

incompletos, que dependem da exactidão das declarações apresentadas pelos Sujeito Passivo.

Brederode (2008) afirma que para dificultar a descoberta da fraude carrossel, são também misturadas transacções reais de baixo volume com transacções fictícias de alto volume, expandindo as cadeias de negócios a empresas que não sabem que estão a entrar num esquema de fraude. Este mecanismo torna o esquema ainda mais complexo incorporando empresas de diversos países, sendo que alguns se localizam fora da União Europeia.

Grandcolas (2008), apresenta também outra falha no sistema de IVA, ao nível da auditoria a este imposto, que se prende com o facto de os auditores não poderem actuar noutro país, por forma a fiscalizar as contas e cruzar informações da empresa fornecedora. Numa auditoria a uma empresa fora das fronteiras do seu país os auditores têm que seguir procedimentos meticulosos de pesquisa para trocarem informação com outras administrações fiscais. Outro obstáculo é que a documentação muitas vezes vem na língua original do país, que não é dominada pelos auditores. O Professor Yoshiro Masui (2007, citado por Grandcolas 2008) fala sobre as suas limitações da cooperação internacional, “Devido às limitações das leis internacionais, um funcionário fiscal do país de origem não pode exercer o seu poder de cobrança, quando cruza as fronteiras do seu país” (p. 137). Grandcolas (2008) cita, também, uma série de barreiras que são postas à cooperação internacional como, o facto dos procedimentos de cooperação entre Estados-Membros serem muito complexos e levarem muito tempo. Para além disso: ferramentas como as penhoras não podem ser aplicadas; se o pedido provocar problemas económicos, sociais ou se tiver mais de cinco anos a entidade não é obrigada a fornecê-lo; a entidade pode também recusar fornecer informação se esta tiver um alto custo administrativo.

## 2.2 Responsabilização de Sujeito Passivo envolvidos na fraude

Amand & De Rick (2005) salientam o facto de que muitas vezes as empresas fraudulentas introduzem, no sistema, empresas inocentes a transaccionar bens afirmando que conhecem um cliente muito lucrativo (que está envolvido na fraude, sem conhecimento das empresas “inocentes”), dando como desculpa que não transaccionam directamente com ele por razões legais ou comerciais. Claro que a intenção das empresas fraudulentas é dificultar a ligação directa entre empresas que praticam o esquema de fraude, incluindo assim empresas inocentes, de forma a dificultar o trabalho das autoridades fiscais.

Crosby & Bauschulte (2003) referem o método adoptado pelo Reino Unido para combater empresas que pratiquem fraude carrossel. Numa tentativa de responsabilizar estas empresas, foi criada a secção 77A<sup>12</sup>, e assim um Sujeito Passivo em qualquer ponto da cadeia de abastecimento deve ser responsabilizado<sup>13</sup> pela falta de pagamento de IVA de outro Sujeito Passivo. O que o autor considera injusto visto que muitas empresas podem ser responsabilizadas sem terem qualquer culpa pelo facto de outros Sujeito Passivo cometerem crimes fiscais.

Segundo Swinkels (2008), no caso *da Optigen, Fulcrum e Bond House*<sup>14</sup>, três empresas do Reino Unido, envolvidas num negócio que basicamente consistia em comprar componentes informáticas a outras empresas britânicas, e vendê-los a empresas estabelecidas noutros Estados-Membros. Estas três empresas pagavam então o IVA na factura dos seus fornecedores, porém as autoridades britânicas negaram a dedução do imposto a estas empresas, porque descobriram que estas transacções faziam parte de um

---

<sup>12</sup> Link para a legislação: <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/jslmanual/jsl2100.htm>

<sup>13</sup> Termo conhecido como responsabilidade solidária *Joint and several liability*

<sup>14</sup> Link para o julgamento do ECJ de 12 de Janeiro de 2006, <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&ihmlang=en&lmg1=en.pt&lmg2=cs.da.de.el.en.es.et.fi.fr.hu.it.lt.lv.mt.nl.pl.pt.sk.sl.sv.&val=420134:cs&page=>

esquema de fraude, agindo como *brokers*. E afirmaram que independentemente destas empresas estarem ou não envolvidas, ou terem ou não conhecimento da fraude, que as transacções por se destinarem a fins fraudulentos, não constituíam actividade económica, logo estavam fora do âmbito do IVA.

Swinkels (2008) e Brederode (2008) afirmam que o *European Court of Justice*<sup>15</sup> ao investigar estes casos, concluiu que as transacções que, por si mesmas não estão viciadas pela fraude constituem actividades económicas, e que a dedução do imposto não pode ser negada a um Sujeito Passivo pelo facto de na cadeia de fornecimento da qual estas transacções fazem parte, haver anterior ou posteriormente transacções que estão viciadas com o intuito de praticar fraude de IVA, sem que nenhuma destas empresas tenha conhecimento ou maneira de saber que está envolvida nessa fraude. O *European Court of Justice* decidiu então que estes Sujeito Passivo eram partes “inocentes” envolvidas num esquema de fraude carrossel sem qualquer intenção ou conhecimento.

Amand & De Rick (2005) dizem que para recuperar o IVA perdido, já que é difícil apanhar as empresas fraudulentas, as autoridades fiscais viram-se para as empresas inocentes que se vêm envolvidas num esquema de fraude sem terem conhecimento, e negam a dedução do imposto a essas empresas, podendo também considerar que as transacções em causa não constituem uma transmissão intracomunitária de bens, negando assim a isenção do imposto, caso se prove por exemplo que os bens não se moveram fisicamente para fora do território do Estado-Membro de origem.

“Onde as autoridades fiscais verificarem que o direito de dedução foi exercido de forma fraudulenta, estão autorizados a reclamar um novo pagamento das somas deduzidas retroactivamente.” (Swinkels, 2008, p.106)

---

<sup>15</sup> As decisões do julgamento poderão ser consultadas em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:EN:HTML>

“Os Sujeito Passivo que se vejam envolvidos numa fraude carrossel, só estão protegidos das autoridades de voltar a pagar o IVA deduzido, se esse IVA corresponder a uma transacção real, e se o Sujeito Passivo estiver totalmente inocente, ou seja, que não tenha qualquer conhecimento, ou forma de suspeitar que algum ou vários Sujeito Passivo de IVA dessa transacção não vão pagar o imposto.” (Swinkels, 2008, p.107)

É essa a razão para Swinkels (2008), Brederode (2008) e Crosby & Bauschulte (2003) afirmarem que é difícil para um Sujeito Passivo provar que está inocente, já que há um conjunto de características inerentes ao negócio que podem pôr em causa a inocência do Sujeito Passivo, como: a aquisição do bem deu-se por um preço inferior ao praticado pelo mercado; o bem foi adquirido em quantidades muito superiores ao tamanho da empresa; ou então a empresa fornecedora normalmente não comercializa os bens em questão, o que levanta suspeitas sobre o seu conhecimento ou envolvimento na fraude, já que o Sujeito Passivo deve questionar as características da venda pelas razões anunciadas anteriormente.

Na opinião de Swinkels (2008), quando as autoridades suspeitam do envolvimento de um Sujeito Passivo em fraude carrossel, mas não têm evidências suficientes de que esse Sujeito Passivo participe activamente nessa fraude, as autoridades vão investigar a transmissão intracomunitária de bens e a consequente isenção de IVA dessa transmissão, com vista a verificar se o Sujeito Passivo tem mesmo direito à isenção. Para que uma transmissão intracomunitária de bens seja válida, Swinkels (2008) e Crosby & Bauschulte (2003), referem que os bens têm que se mover fisicamente para outro Estado-Membro<sup>16</sup>, e que a venda tem de ser feita, em princípio, para outro Sujeito Passivo, assim como uma série de requisitos administrativos<sup>17</sup>, como a factura que deve

---

<sup>16</sup> Art.138 (1) da Directiva de IVA. Link para a legislação <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>

<sup>17</sup> Art.226 e Art.242 da Directiva de IVA . Link para a legislação <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:en:PDF>

mencionar a identificação fiscal<sup>18</sup> do Sujeito Passivo, e ter a contabilidade com o IVA detalhado para um controle facilitado por parte das autoridades fiscais.

Swinkels (2008), denota também que o *European Court of Justice* notou que mesmo quando o Estado-membro que envia o bem recebe informação do Estado-membro adquirente, a dizer que o cliente declarou uma aquisição intracomunitária de bens isenta de IVA, essa declaração não constitui prova decisiva de que os bens tenham realmente deixado o Estado-membro de origem.

Brederode (2008) afirma que cada caso deve ser analisado em separado sem generalizações, porque uma empresa que aja de boa fé tem o direito a recuperar o IVA, e que a sua recuperação é uma condição essencial para que o IVA seja um imposto de valor acrescentado e não um imposto de vendas.

### **2.3 Medidas de combate à fraude carrossel**

Swinkels (2008) argumenta que desde a abolição das fronteiras internas em 1993, a Comissão tem vindo a preparar relatórios que visam melhorar o sistema de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens e a cooperação entre os Estados-membros. Visto que a fraude carrossel tem um efeito negativo na neutralidade fiscal do IVA, constitui um problema muito sério na União Europeia, e para a combater é necessário uma melhoria na cooperação e na troca de informação entre os Estados-membros. Opinião que é partilhada também por Breuer & Woon (2009), visto que os autores defendem que deve existir mais cooperação, e uma troca de informação mais intensiva entre os Estados-membros, acompanhada de uma harmonização dos procedimentos e das práticas relacionadas com o IVA. Grandcolas (2008) tem a mesma opinião defendendo

---

<sup>18</sup> Art.226 (4) da Directiva de IVA.

que uma das tarefas mais importantes para os Estados-membros é a cooperação e a troca de informação entre si.

Ainsworth (2006) explica que existem dois caminhos para se acabar com a fraude, um é alterar a metodologia do imposto, o outro é uma solução a nível administrativo. Alterar a estrutura do imposto não tem o apoio total de toda a Comissão Europeia, pois algumas das soluções apresentadas aumentam ainda mais a carga fiscal para Sujeito Passivo que são “honestos”, e outras fragmentam mais o sistema aumentando, em vez de diminuir, o volume de mercadorias isentas de IVA. A Comissão prefere portanto soluções a nível administrativo, mas estas soluções implicam uma cooperação e um grande esforço tecnológico intergovernamental, muito difícil de cumprir.

“O aumento da eficácia do combate à fraude carrossel exige, por um lado, uma cada vez maior qualificação dos funcionários, através de mais e melhor formação, e, por outro lado, a intensificação da colaboração inter-institucional entre os vários corpos inspectivos.” (Tomaz, 2007, p. 134)

Swinkels (2008) dá a sua opinião sobre duas possíveis medidas de combate à fraude carrossel, o primeiro é a extensão do mecanismo de *reverse charge* a todas as transacções B2B, mesmo as que ocorrem dentro do mesmo Estado-Membro, a segunda é acabar com a isenção das transmissões intracomunitárias de bens, opinião partilhada também por Brederode (2008).

Porém o *reverse charge* apresenta grandes desvantagens para o conceito de IVA como o conhecemos, nomeadamente vai de encontro a um dos princípios básicos do IVA que é o pagamento fraccionado do imposto, opinião também partilhada por Grandcolas (2008), o *reverse charge* coloca também toda a responsabilidade da colecta do imposto no retalhista.

Swinkels (2008), fala da medida derogatória apelada pela Áustria, nomeadamente, a introdução de um mecanismo de *reverse charge* apenas para as facturas superiores a € 10.000, a Alemanha pôs um limite inferior de € 5.000. O *reverse charge* iria simplificar o trabalho das administrações fiscais, pois não seria necessário haver reembolsos. Estas propostas<sup>19</sup> da Alemanha e da Áustria visavam todos os sectores, mesmo os que nunca tinham tido antecedentes de fraude, o que levou a Comissão a concluir que estas propostas estavam contra o princípio da proporcionalidade do imposto.

Tomaz (2007) deixa ainda uma pergunta em relação às propostas da Alemanha e da Áustria, “Que garantias existem de que os *missing trader* não vão passar a fazer transacções de valor inferior ao limite dos € 5.000 ou dos € 10.000, continuando a utilizar abusivamente as regras das operações intracomunitárias vigentes?” (Tomaz, 2007, p. 152)

Tomaz (2007) afirma que a Comissão Europeia não viu com bons olhos as propostas da Alemanha e da Áustria, afirmando que vão contra o princípio do sistema de pagamentos fraccionados do IVA, e que as mesmas propostas fazem “...incidir o ónus da entrega física do imposto ao Estado no elo mais fraco da cadeia, ou seja, o comércio a retalho...”, as propostas da Alemanha e da Áustria têm como consequência o aumento dos custos<sup>20</sup> de cumprimento das obrigações fiscais para a generalidade das empresas (o que não é justo visto que a fraude carrossel afecta apenas alguns sectores, e.g.: telémoveis, componentes informáticas, etc), devido à criação de novas obrigações

---

<sup>19</sup> “A 27 de Outubro de 2005, a República da Áustria solicitou autorização à União Europeia para introduzir medidas derogatórias à então Sexta Directiva. Por sua vez, a República Federal da Alemanha veio a formular idêntico pedido a 18 de Abril de 2006. No seu pedido, a Áustria veio solicitar a introdução do mecanismo do *reverse charge* relativamente a todas as transacções de bens e prestações de serviços entre empresas (B2B), para todas as situações em que o valor facturado excedesse dez mil euros. Como fundamento desta pretensão, a Áustria invocou, essencialmente, o facto de o mecanismo proposto constituir um relevante instrumento de luta contra a fraude carrossel ou fraude operador fictício. Por sua vez, a Alemanha pretendia aplicar o mecanismo de *reverse charge* a todas as transacções ou prestações de serviços efectuadas entre empresas quando o valor facturado excedesse cinco mil euros.” (Palma, 2010, p.33)

<sup>20</sup> *Compliance Costs*

administrativas para o controlo do sistema de *reverse charge* do IVA, “...o que é contrário aos objectivos da Estratégia de Lisboa”.

Swinkels (2008) salienta que, adicionar um mecanismo de *reverse charge* para todos os sectores resultaria noutros tipos de fraude (e.g.: o retalhista não entregar o imposto à administração fiscal), já que só se vai pagar IVA na transacção final para um não sujeito passivo. Isto ainda vai tornar o sistema mais confuso, surgindo então 3 sistemas novos:

- O sistema clássico de IVA aplicável a transacções com não sujeitos passivos;
- O sistema de *reverse charge* aplicável às transacções B2B, onde determinados critérios têm que estar preenchidos;
- O regime aplicável às transmissões intracomunitárias de bens.

Segundo Swinkels (2008) no regime normal de IVA aproximadamente 10% dos sujeitos passivos contabilizam 75% da receita de IVA, num regime geral de *reverse charge* o recebimento do IVA irá ser efectuado por um número maior de Sujeito Passivo, o que significa que vai ter que haver um esforço maior por parte dos auditores. Aplicar o *reverse charge* para sectores específicos também dificilmente terá resultados já que, quem pratica as fraudes poderá facilmente mudar de sector.

Ainsworth (2006) fala no artigo 21 (1) (A)<sup>21</sup> que permite a aplicação do *reverse charge* a todas as trocas feitas por não residentes, considerando que são feitas dentro de um Estado-Membro, a Bélgica, a Holanda, a Espanha e França, concordaram em 2006 aderir a este sistema. O mesmo autor cita ainda as posições tomadas por alguns Estados-membros relativamente ao *reverse charge*, a Áustria defende que o *reverse charge* seja alargado entre os residentes, às áreas onde a fraude carrossel é mais frequente, como a construção civil. A Letónia quis incluir o sector das madeiras. A Lituânia optou por

---

<sup>21</sup> 6ª Directiva de IVA

acrescentar o sector das madeiras, da construção civil e dos desperdícios e resíduos de ferro velho.

“...o Reino Unido solicitou, ao abrigo do artigo 27º da Sexta Directiva<sup>22</sup>, a autorização ao Conselho para ampliar unilateralmente a utilização do mecanismo de *reverse charge* a um (inicialmente) vasto conjunto de bens electrónicos, em derrogação às regras normais do IVA.”. Afirmou também que, “O Reino Unido justificou a sua pretensão com a necessidade de combater de um modo mais eficaz a fraude ao IVA nos sectores atrás referidos.” (Tomaz, 2007, p.139 )

Tomaz (2007) afirma que contrariamente às propostas da Alemanha e da Áustria, esta seria limitada a um sector de produtos, o que significa que não traria alterações significativas ao sistema actual, baseado no pagamento fraccionado do imposto. O Reino Unido implantaria também obrigações de controlo e de informação para uma aplicação mais eficaz da medida por parte das autoridades fiscais, e para simplificar introduziria também um limiar de 1000£ abaixo das quais as trocas não estariam sujeitas ao *reverse charge*.

“...a Comissão entendeu que estariam reunidas as condições exigidas no artigo 27º da Sexta Directiva de forma a dar resposta positiva ao pedido britânico.” (Tomaz, 2007, p. 141). Apenas seriam alterados três pontos na proposta inicial, restringir o âmbito de aplicação aos telemóveis e micro-chips para computadores; aumentar o limiar de aplicação de 1000£ para 5000£; e reduzir o período durante o qual vai vigorar de três para dois anos.

Ainsworth (2006) fala na resposta<sup>23</sup> da Comissão face a esta proliferação de pedidos de excepção, que iam de encontro ao princípio do pagamento fraccionado do IVA, sendo

---

<sup>22</sup> Directiva 77/388/CEE do Conselho de 17 de Maio de 1977.

<sup>23</sup> Proposta que altera a Directiva 77/388/EEC ([http://europa.eu/legislation\\_summaries/other/l31006\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/other/l31006_en.htm)), no que diz respeito a certas medidas

que a decisão foi a de incluir no mecanismo de *reverse charge*, apenas as sete categorias mais afectadas pela prática da fraude carrossel, esta proposta da Comissão era de uso opcional por parte dos Estados-membros.

“Têm vindo a ganhar apoios crescentes as propostas de alguns Estados-membros no sentido da ampliação ou generalização do mecanismo de *reverse charge* como condição indispensável para combater a fraude ao IVA e, em particular a fraude carrossel”. (Tomaz, 2007)

Tomaz (2007), salienta que o problema de se usar o sistema de *reverse charge* é que vai contra um dos princípios do IVA, que é o de ser um imposto fraccionado, tornando-o assim num imposto do tipo *sales tax*, ou seja é cobrado essencialmente aos retalhistas, onde é mais frequente haver evasão e fraude fiscal, principalmente se tivermos em consideração que vão ser os retalhistas a entregar o imposto ao Estado, em vez deste ser entregue de forma fraccionada por todas as empresas da cadeia de negócio, onde há grandes empresas que normalmente são as que cometem menos fraudes deste tipo.

“Em conclusão, o mecanismo de *reverse charge* não é a melhor opção para combater a fraude carrossel”. (Grandcolas, 2008, p.139)

A segunda medida comentada por Swinkels (2008), a de taxar todas as transmissões intracomunitárias de bens no Estado-Membro de origem, vai limitar o perigo de perda de receita com o IVA para os Estados-Membros, desincentivando a prática da fraude carrossel. “(..) a Comissão não pode resistir à observação de que o pagamento de IVA em todas as transmissões intracomunitárias de bens, e a abolição da isenção nas transacções B2B dentro da União Europeia, tornaria sem dúvida a fraude carrossel menos atractiva”. (Swinkels, 2008, p. 111)

---

destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do IVA, e no auxílio do combate à fraude e evasão fiscal, e que revoga ainda decisões que concedem derrogações.

Grandcolas (2008) aborda também a mudança da tributação do país de destino para o país de origem dos bens, porém esta medida tem um ponto contra que é a possibilidade de haver discriminação fiscal entre os bens nacionais e os importados de outro Estado-membro.

“A fraude carrossel(...), não sobreviveria à introdução do imposto no país de origem”. (Crosby & Bauschulte, 2003, p. 110). Os autores mencionam que a introdução do imposto no país de origem para os produtos mais afectados pela fraude carrossel, como os telemóveis e os componentes informáticos.

Brederode (2008) afirma que um bom desincentivo para a prática desta fraude é acabar com a isenção de IVA nas transmissão intracomunitária de bens. Contudo, tal medida ignora a introdução de países fora da União Europeia nos esquemas de fraude, como por exemplo a Suíça, que poderiam continuar a ser utilizada para a prática de fraudes.

Keen & Smith (2000, explicado por Breuer & Woon, 2009), recomendam a implantação do VIVAT<sup>24</sup>. A Comissão europeia em 2008<sup>25</sup> sugeriu a implantação de uma taxa comum de IVA para as transmissão intracomunitária de bens, com o valor mínimo de 15%, o que se assemelha muito ao VIVAT. Esta proposta seria ainda acompanhada de uma correcção entre o imposto comum europeu pago pela empresa que efectuou a aquisição intracomunitária de bens e o IVA nacional desse país, o que permite que seja efectuado o reembolso dessa diferença, e seja aplicado a regra de dedução do imposto no país de destino. Este sistema induziria as empresas a declararem as suas aquisições intracomunitárias de bens, e reduziria as hipóteses de facturas de importação falsas, que são utilizadas na fraude carrossel. Se a taxa comum for muito superior ao IVA, as empresas tinham um incentivo para declararem as suas aquisição

---

<sup>24</sup> *Viable integrated* VAT (VIVAT), onde seria aplicada uma taxa comum de IVA para todas as transacções B2B, entre Estado-Membro, e uma taxa nacional aplicada às vendas para os consumidores finais.

<sup>25</sup> Link para a sugestão da Comissão Europeia [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/sec%282008%29249\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/sec%282008%29249_en.pdf)

intracomunitária de bens, desde que as autoridades fiscais nacionais lhes devolvessem o dinheiro. No entanto, a dependência das receitas de IVA transferidas de outros Estados-membros iria aumentar, o que poderia resultar numa melhoria das administrações fiscais e da cooperação entre elas. Por outro lado um IVA muito superior à taxa de exportação, resultaria num aumento das compras de mercadorias nacionais que teriam assim menos impostos, em detrimento das aquisição intracomunitária de bens que suportariam taxas mais elevadas de imposto. Um pré-requisito para que esta proposta funcione é que a diferença entre as importações e as exportações de dois países seja zero, o que na realidade não acontece, por exemplo, em 2006 as importações na União Europeia eram 80 milhões de euros<sup>26</sup> superiores às exportações.

Ruffles *et al.* (2003) define esta divergência entre as importações e as exportações de dois países como assimetrias, e enumera as razões para tal divergência, (e.g.: taxas de câmbio entre os países (entre os Estados-membros da zona euro e os Estados-membros fora da zona euro), custos de transporte (docas, empacotamento, etc...), os mesmos bens serem declarados em períodos diferentes consoante o país, ou seja, os períodos de entrega das declarações serem diferentes entre os países envolvidos, as mercadorias terem códigos diferentes no país exportador e importador, declarações fraudulentas, entre outras).

Ainsworth (2006) fala também das soluções estruturais apresentadas pelo *Institute for Economic Research*<sup>27</sup>, na Universidade de Munique<sup>28</sup>, para combater a fraude carrossel. As propostas incluíam: o modelo de *Mittler*, modelo explicado em Ainsworth (2008, p. 8), ou seja uma fase preliminar de isenção para transacções B2B, com direito de dedução do imposto pago; um modelo de *reverse charge*, explicado em Ainsworth

---

<sup>26</sup> Dados da Comissão Europeia, 2008

<sup>27</sup> Institute for Economic Research (ifo), link para o Instituto <http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/ifoHome>

<sup>28</sup> Conferência sobre Política do Imposto, 29 de Setembro de 2003.

(2008, p. 9), com liquidação do imposto pago; e um modelo de *reverse charge*, explicado em Ainsworth (2008, p. 9), com responsabilidade solidária<sup>29</sup>. Foram apresentados dois modelos de combate á fraude carrossel, um deles incluía o pagamento de IVA em todas as transmissões intracomunitárias de bens, ou apenas em transmissões intracomunitárias de bens específicos; o outro era um modelo que juntava as deduções do imposto pago à dispensa do pagamento de IVA por parte do fornecedor.

A comissão Europeia recomendou<sup>30</sup> após a conferência do *Institute for Economic Research* sobre a fraude carrossel, que deveriam ser realizados avanços na cooperação administrativa dos Estados-membros, alocar mais recursos humanos para melhorar o controlo multilateral do imposto, reduzir o tempo de resposta dos pedidos de assistência mútua entre Estado-Membro, implantar um sistema de técnicas de auditoria computadorizado o mais rapidamente possível, e implantar departamentos de combate à fraude em cada país para cruzar informação com outros Estados-membros.

Brederode (2008), fala da introdução de uma regra *butoir*<sup>31</sup>, que consiste no facto de não se poder deduzir mais IVA que o requerido para pagar o imposto sobre as suas vendas, ou seja o imposto em crédito vai ser limitado à quantia paga pelas vendas.

Swinkels (2008) fala também da aplicação de um sistema electrónico que fornecesse informação às autoridades sobre o volume dos fornecimentos dos Sujeito Passivo, o volume das transmissões intracomunitárias de bens isentas de IVA, e a responsabilidade do cliente de registar a aquisição intracomunitária de bens.

Ainsworth (2006), tem a mesma opinião e diz que “O futuro do IVA é digital”. O mesmo autor salienta que um sistema de IVA digital<sup>32</sup> é inevitável, visto que os

---

<sup>29</sup> *Joint and Several Liability*, a responsabilidade do imposto pode ser exigida a um conjunto de Sujeitos Passivos, ou apenas a um Sujeito Passivo desse conjunto.

<sup>30</sup> Link para a recomendação: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:EN:PDF>

<sup>31</sup> Termo proveniente da legislação francesa.

negócios modernos utilizam sistemas digitais. Um sistema de software certificado, conseguiria realizar todas as funções do IVA, para todos os contribuintes, a um custo reduzido, em tempo real e a informação G2G<sup>33</sup> seria trocada muito mais rapidamente. “Os custos de implementação de um sistema digital seriam mínimos quando comparados com as perdas de receitas resultantes da fraude carrossel” (Ainsworth, 2006, p.444), e salienta o facto de que digitalizar o sistema de IVA é um dos objectivos da “Estratégia de Lisboa”<sup>34</sup>.

Ainsworth (2006) exemplifica a aplicação deste sistema. A fraude carrossel processa-se da seguinte forma: um vendedor no estado X faz uma transmissão intracomunitária de bens, isenta, para o Estado-membro Y, que imediatamente revende o bem e desaparece com o IVA sem o remeter ao Estado. Com este sistema o vendedor do Estado-membro X, teria um programa de IVA certificado, que calculava o IVA, facturas electrónicas, declarações de IVA e relatórios com o VIES. Se alguma coisa falhasse esta empresa estaria proibida de realizar a venda com isenção de imposto. E os compradores em Y, também teriam o mesmo sistema com os mesmos procedimentos, e se houvesse alguma falha seria negado o crédito do imposto na venda seguinte dentro do mesmo Estado-membro (Y).

Ainsworth (2006) defende também que a Europa deveria utilizar um sistema idêntico aos Estados Unidos da América, o *Streamlined Sales Tax model*<sup>35</sup> (SST), o qual eliminaria a fraude carrossel. Em vez de permitir derrogações da 6ª Directiva para combater a fraude, a Comissão deveria incentivar os Estados-membros a implantar soluções tecnológicas e de atribuição de certificados de confiança a terceiros,

---

<sup>32</sup> Em alguns estados dos Estados Unidos da América já são utilizados sistemas totalmente digitais nos impostos de consumo.

<sup>33</sup> Government to Government

<sup>34</sup> Comissão Europeia, eEurope – An Information Society for All, COM (2000).

Foram já realizadas alterações na Sexta Directiva de IVA, para que cumpram e estejam de acordo com a “Estratégia de Lisboa”.

<sup>35</sup> Modelo onde o imposto é aplicado na venda para o consumidor final, em vez do pagamento fraccionado utilizado pelo IVA. Explicado em <http://www.streamlinedsalestax.org/>

permitindo que esses certificados sejam usados em sectores onde a fraude é praticada com mais frequência, e.g.: telémoveis, componentes informáticos, etc. Um uso apropriado dos certificados permite isolar o pagador da taxa de qualquer erro na determinação do imposto devido; os agentes certificados são considerados directamente responsáveis pelos Governos pelo imposto de todas as transacções que processem. Eles assumem todas as funções da colecta do imposto do vendedor, e o que torna este sistema, *Streamlined Sales Tax Model*, mais atractivo é que não tem qualquer custo para o vendedor. Este sistema de certificações permite separar os vendedores legítimos dos ilegítimos. Ainsworth (2006) fala ainda de uma fusão da proposta do *Institute for Economic Research* denominada *payment first, refund later*<sup>36</sup>, e do modelo americano do *Streamlined Sales Tax Model*, para os sectores mais visados pela fraude, como forma de acabar com a fraude carrossel.

Tomaz (2007) enumera um conjunto de medidas para combater a fraude carrossel:

- Utilização mais intensiva dos mecanismos de cooperação administrativa;
- Modernização dos métodos de controlo por parte dos Estados-Membros, designadamente pela inclusão da análise de risco potencial como um dos principais métodos de selecção dos contribuintes a fiscalizar;
- Implementação de auditoria informatizada como ferramenta moderna de controlo das empresas, que cada vez mais, utilizam meios electrónicos de transmissão e conservação dos documentos e registos contabilísticos;
- Coordenação efectiva dos planos de controlos multilaterais orientados pelos Sujeito Passivo, que apresentam interesse comum a vários Estados-membros;

---

<sup>36</sup> Proposta similar à aplicada pela Bulgária em Julho de 2002, onde é requerido que cada sujeito passivo abra uma conta bancária específica para os pagamentos de IVA, onde serão efectuados todos os recebimentos e pagamentos de IVA

- Eliminação de obstáculos a uma assistência mútua eficaz na luta contra a fraude, nomeadamente na legislação referente ao sigilo;
- Necessidade imperiosa de tomada de decisões/iniciativas adicionais a fim de combater a fraude carrossel, em particular um controlo mais apertado às declarações de início de actividade;
- Criação de unidades anti-fraude;

Amand & De Rick (2005) enumeram também quatro medidas que os Estados-membros possuem para encontrar fraudes carrossel.

1. Em primeiro lugar, os Estados-membros reúnem informação sobre o volume das transmissões intracomunitárias de bens através do VIES (o qual foi criado para substituir as fronteiras físicas, e fornece informação acerca do valor dos bens que foram fornecidos a empresas desse Estado-membro), assim periodicamente (normalmente de 3 em 3 meses) fornece listas de números de identificação dos seus clientes na União Europeia, e o valor dos bens fornecidos no último período. O objectivo é que o valor das aquisições intracomunitárias corresponda ao valor das vendas intracomunitárias, o que na prática não acontece
2. De seguida, o *Standing Committee on Administrative Cooperation*<sup>37</sup>, faculta uma plataforma de discussão entre os Estados-membros e a Comissão para que se encontrem métodos para melhorar a assistência e facultar informação necessária entre os países comunitários.

---

37 O *Standing Committee on Administrative Cooperation*, (SCAC) auxilia a Comissão Europeia na definição do tipo de informação, da frequência dessa informação e nos procedimentos a realizar para que os Estados-Membros troquem informação relevante.  
[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/131003\\_en.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131003_en.htm)

3. Terceiro, cada Estado-membro deverá ter um departamento que faça parte da Administração Fiscal e que seja responsável pela troca de informações com os departamentos dos outros Estados-membros.
4. Quarto, cada Estado-Membro deverá ter uma força de investigação especializada neste tipo de crimes.

Na opinião de Grandcolas (2008), a principal medida a ser tomada deveria ser a harmonização de todas as fases e gestão do IVA, incluindo registo, preenchimento, reembolso, procedimentos de pagamento, e estratégias de auditoria. Grandcolas (2008), fala também de outras medidas sugeridas à Comissão Europeia, algumas delas já em execução, como a implementação de um portal electrónico em cada Estado-Membro para o *e-commerce*. Esta medida foi proposta em 2003, quando o comércio electrónico passou a estar previsto<sup>38</sup>, e foi revista em 2008.

### **2.3.1 Medidas de combate à fraude carrossel em Portugal**

Tomaz (2007) afirma que a unidade de combate á fraude carrossel em Portugal está corporizada na DSIFAE<sup>39</sup>, que faz parte da DGCI, e entrou em funcionamento em 2005. Em 2006 a administração fiscal portuguesa iniciou a sua participação no projecto *Eurocanet*<sup>40</sup>, que consiste num sistema de troca rápida de informação entre as autoridades dos Estado-Membro, para detectar empresas que sejam *missing traders*. Em 2006 foram também descobertas varias redes de fraude carrossel no sector do material informático. São já aplicadas em Portugal medidas de recuperação do imposto perdido pelo Estado, como através de um sistema de responsabilidade solidária, ou da imposição

---

<sup>38</sup> Directiva do Concelho 2002/38/EC de Maio de 2002 em e-commerce.

<sup>39</sup> Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais.

<sup>40</sup> *Europe Carousel Network* (Eurocanet), entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2005, este projecto envolve a troca mensal de informação sobre as vendas intracomunitárias e os números de registo de IVA de potenciais *missing traders*.

de restrições ao exercício do direito à dedução, respeitando sempre a jurisprudência comunitária. O mesmo autor salienta que estão a ser encontrados novos esquemas de fraude carrossel, utilizando como mercadoria cartões telefónicos, pois o tratamento deste tipo de operações é diferente entre os Estados-membros. Outra medida é a implementação, até 2012, de um local único em cada Estado-Membro que trate de todos os procedimentos relacionados com o IVA dos sujeitos passivos, de forma a haver uma harmonização dos mesmos. No entanto, esta medida só funcionaria se as empresas tivessem o mesmo TIN, ou NIF, para todos os seus fornecedores. Como já foi citado anteriormente, Tomaz (2007) concorda com o aumento da cooperação entre os Estados-Membros, e com a criação de uma equipa de auditoria europeia que estaria autorizada a auditar todas as empresas de qualquer Estado-Membro, bem como trabalhar para o aumento da cooperação com países terceiros. Por último, menciona a elaboração de uma *Tax Administration Act* (TAA) comum a todos os Estados-membros, de forma a harmonizar os procedimentos de IVA na União Europeia.

#### **2.4. *Contra Trading*, a nova fraude carrossel**

Grandcolas (2008) refere um novo tipo de fraude carrossel, que começa a espalhar-se pela Europa. Esta nova mutação da fraude é conhecida como *contra trading*. Esta nova fraude tem a diferença que envolve a sobreposição de dois carrosséis, que vão girando em vários Estado-Membro e países terceiros. O *contra trading*, envolve os bens habituais da fraude carrossel como telemóveis, software, etc. Pelo meio são introduzidas pequenas transacções reais e legítimas, o que leva a que quem pratica a fraude vá fazendo pequenos pagamentos de IVA num Estado-membro, para depois ir buscar um reembolso muito maior noutra Estado-membro.

## 2.5 Conclusão

Grandcolas (2008) sustenta a opinião de que a medida mais eficaz para o combate da fraude carrossel, seria a implementação de uma lei de IVA comum para todos os Estados-membros, de forma a harmonizar o imposto. O problema desta medida é que tiraria soberania a cada Estado, pois já não seriam estes a definir por exemplo, a taxa a praticar, ou os bens que estariam isentos. Grandcolas (2008), reafirma ainda a sua posição, dizendo que se as Administrações fiscais continuarem a trabalhar de forma independente entre Estados-membros, então a melhor solução seria a implementação de um Acto de Administração Fiscal comum.

Para Swinkels (2008), um *missing trader* continuará a exercer a sua actividade enquanto a fraude carrossel for fácil de praticar, e continuar a ter elevados rendimentos através da sua prática. Swinkels (2008) diz também que tem esperança que com a legislação adequada, e consequências pesadas, na responsabilização de terceiros envolvidos em fraude, irá fazer com que as empresas reflectam primeiro antes de efectuarem transacções, possivelmente até bastante vantajosas, com empresas suspeitas.

Breuer & Woon (2009) afirmam que a solução mais promissora para combater a fraude carrossel é a optimização na cooperação de procedimentos administrativos entre as Administrações fiscais, e uma legislação adequada que permita uma colaboração contínua entre os países. Sendo mesmo, mais vantajosa que a proposta apresentada para a inclusão de uma taxa de exportação comunitária. Grandcolas (2008) tem uma opinião diferente, ao dizer que medidas como, melhorar a cooperação entre as Administrações fiscais ou aumentar o número de transacções abrangidas pelo sistema de *reverse charge*, são medidas que apenas “...irão atrasar o colapso do sistema de IVA sem fronteiras”. (Grandcolas, 2008, p. 142)

Swinkels (2008) é da opinião que qualquer sistema de IVA irá atrair esquemas de fraude, o melhor que se consegue fazer é aplicar medidas específicas que tornem a fraude menos lucrativa, mas quem quiser continuar a praticar fraudes, vai sempre conseguir contornar a lei, visto que as empresas fraudulentas vão-se tentar adaptar às novas realidades, sejam elas legislativas ou administrativas, para que consigam praticar novos esquemas de fraude.

Como conclusão fica uma nota presidencial do Conselho de Ministros, sobre a gravidade da fraude carrossel, que diz: *“the most serious fraud in intra-Community international trade is based on organised carousel fraud...”*<sup>41</sup>

---

<sup>41</sup> Nota presidencial do Conselho de Ministros de 5 de Abril de 2000 (Fisc 45 CRIMORG 58).

### III. Impacto da fraude e medidas de combate à fraude carrossel na União Europeia e em Portugal

#### 3.1. Impacto da fraude carrossel na União Europeia

O combate à fraude carrossel tornou-se uma prioridade para a União Europeia, tendo inclusive o Conselho europeu criado um grupo *ad-hoc*<sup>42</sup> encarregado de analisar os problemas relacionados com este tipo de fraude. Apesar da dificuldade em calcular o montante exacto da fraude, estima-se que possa chegar a 10%<sup>43</sup> da receita líquida de IVA em alguns Estados-membros. O seu volume ao nível de toda a União Europeia foi estimado em cerca de 60 mil milhões de Euros<sup>44</sup>. Só o Reino Unido estimou perdas anuais com a fraude entre 2 e 3 mil milhões de Libras (ver Tabela 2 - anexo). Este tipo de fraude prejudica os Estados-membros em três pontos fundamentais:

1. Perda de receitas fiscais;
2. Põe em causa o comércio legítimo dos sectores económicos mais utilizados para a prática da fraude;
3. Provoca uma distorção da concorrência em benefício das empresas fraudulentas, uma vez que os produtos são transaccionados abaixo do preço normal de mercado, e só assim os *missing traders* conseguem garantir que vendem os bens para realizarem a fraude. Esta redução dos preços provoca uma distorção do mercado desses bens, já que os vendedores que não pratiquem este tipo de fraude tendem a exercer preços mais elevados, sendo assim menos competitivos.

---

<sup>42</sup> Composto por representantes da Bélgica, Dinamarca, Espanha, Irlanda, Holanda e Reino Unido. Na última reunião do grupo participaram também representantes da Alemanha, Itália e Suécia. A Comissão esteve representada através da TAXUD e da OLAF. Este grupo *ad-hoc* reuniu-se por cinco vezes.

<sup>43</sup> COM(2004) 260 final 16.4.2004

<sup>44</sup> HM Revenue & Customs 2006-2007 Accounts, link para o documento: <http://www.hmrc.gov.uk/about/hmrc-06-07-acc.pdf>

Na Tabela 2 (em anexo) estão os valores desde o ano 2000 até 2007, das estimativas de tentativas de prática de fraude carrossel, no Reino Unido. Os elevados montantes em causa transmitem a gravidade da situação que a Administração fiscal do Reino Unido enfrenta.

Numa análise ao relatório<sup>45</sup> da *PricewaterhouseCoopers*, John Duggan<sup>46</sup> diz que “A dimensão da fraude carrossel do IVA a nível comunitário é bastante significativa. Estima-se que as perdas sofridas pelos Estados-membros da União Europeia se situem entre os 2% e os 10% da receita efectiva de IVA. No caso português, 2% equivalem a cerca de 250 milhões de euros. Por exemplo, só no âmbito de uma rede de fraude carrossel, que actuou parcialmente em Portugal nos anos de 2004 e 2005, foi apurado um prejuízo para o Estado de cerca de 4,5 milhões de euros. Num outro esquema de fraude, presentemente em investigação pelas autoridades portuguesas no âmbito de um controlo multilateral, que envolve vários países e da iniciativa da administração fiscal alemã, os valores das transacções envolvidas nos circuitos fraudulentos ultrapassam os 100 milhões de euros”.

Visto a fraude carrossel ser um problema prioritário para a União Europeia, mais esforços serão necessários para a combater. Muitas das medidas têm-se revelado insuficientes, como por exemplo, os controlos multilaterais, isto é “controlos coordenados da situação fiscal de um ou vários sujeito passivo que apresentam um interesse comum” (Comissão Europeia [CE], 2004, p. 13)<sup>47</sup>. De acordo com o relatório

---

<sup>45</sup> Relatório *Shifting the balance – the evolution of indirect taxes*, de 18 de Dezembro de 2007, [http://www.pwc.com/pt\\_PT/pt/press-releases/imagens/pr-impostos-indirectos-dez-07.pdf](http://www.pwc.com/pt_PT/pt/press-releases/imagens/pr-impostos-indirectos-dez-07.pdf)

<sup>46</sup> Partner da área de Tax Advisory da PricewaterhouseCoopers em Portugal

<sup>47</sup> Link para o relatório da Comissão Europeia, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:PT:PDF>

(CE, (2004)), em 2002 foram organizados 4 controlos multilaterais, e em 2003 apenas houve 3 controlos em toda a União Europeia, o que revela números muito baixos tendo em conta que há mais de 1.500.000 empresas com actividade intracomunitária.

A Comissão tem-se focado muito na cooperação administrativa e na assistência mútua, entre os Estados-membros, para combater a fraude. Porém, muitos países têm legislação nacional que dificulta a cooperação e a troca de informação entre os Estados-membros, nomeadamente na legislação referente ao sigilo. Muitos Estados-membros não conseguem aceder a algumas informações que poderiam revelar-se importantes, para investigações a sujeitos passivos suspeitos.

Para que possa haver apenas um controlo administrativo das trocas entre os países comunitários que seja eficaz, é necessária uma maior cooperação entre os Estados-membros. Tornou-se então necessário que houvesse um maior fluxo de trocas de informação, esses dados são fornecidos pelo VIES, uma rede comum informatizada que fornece informações detalhadas relativas ao controlo sobre todas as transacções intracomunitárias isentas.

Considerando a dificuldade que um Estado-membro enfrenta para recuperar o dinheiro perdido com a fraude, estes têm vindo a aplicar medidas de responsabilidade conjunta e solidária, impedindo assim a dedução ou a isenção de IVA, às restantes partes envolvidas no esquema de fraude carrossel. Este é um tema que tem provocado inúmeras discussões, e discordância entre os autores deste tema, pois pode prejudicar empresas que não têm conhecimento de estarem envolvidas em fraude, para além de ir contra princípios do IVA. Muitas vezes a responsabilidade solidária não pode ser aplicada, por não estarem reunidas as condições necessárias. Os clientes directos dos *missing traders*, ou mesmo os *buffers*, podem não possuir activos suficientes para cobrir o montante em dívida. Então os Estados-membros têm de tentar recuperar o dinheiro no

último elo da cadeia, ou seja no *broker*, impedindo a empresa de continuar a receber reembolsos do Estado-membro. Mas esta situação muitas vezes também não é possível, porque se o *broker* vender os bens para outro país, e os tiver adquirido através de um *buffer* que cumpra as suas obrigações fiscais, não há suporte legal que permita que seja negado o direito de dedução do imposto a esta empresa, ou o direito de isenção de transmissão intracomunitária de bens.

Outro problema relacionado com a fraude carrossel é que, muitas vezes o dinheiro conseguido pelas empresas através do esquema é desviado para contas *off-shore*, sendo assim disfarçado como se fosse proveniente de negócios legais. Este dinheiro pode voltar a entrar no país onde foi cometida a fraude já como dinheiro “limpo”, e pode ser utilizado para financiar outros esquemas criminosos, como em tráfico de droga ou em associações criminosas. Sendo assim o esquema da fraude carrossel utilizado como lavagem de dinheiro, que foi obtido de forma ilegal, funcionando como um ciclo que se repete.

### **3.2. Responsabilização de sujeitos passivos**

Frequentemente quando a administração descobre um caso de fraude carrossel, existe já uma elevada perda de receita fiscal, resultante da falta de tributação dos *missing traders*. Conforme referido é bastante dispendioso e difícil conseguir reaver essas quantias de imposto perdidas, através dos *missing traders*, restando à administração fiscal procurar recuperar essas receitas através de outros agentes económicos envolvidos na fraude (e.g.: *conduit company*, *broker* e/ou *buffer*).

Se ficar provado que uma *conduit company*, um *broker* e/ou um *buffer*, cooperou com um *missing trader* para a prática de um esquema de fraude carrossel, as autoridades

fiscais podem aplicar as mesmas sanções a essas empresas que as que seriam aplicadas a um *missing trader*. O problema é que é muito difícil provar que uma empresa tenha conhecimento de estar envolvida numa fraude carrossel. O que acontece na prática é que estas empresas vão sempre afirmar que não tinham conhecimento que estavam a praticar fraude, ou que estabeleciam negócios com uma empresa que não sabiam que era *missing trader*. Em alguns casos, a administração fiscal de um Estado-membro negou a dedução do imposto, a empresas que considerou que agiram com conhecimento da fraude, tendo posteriormente ficado provado que essas empresas estavam inocentes, e o *missing trader* já tinha desaparecido, ficando o Estado lesado.

Para não culpar partes inocentes, e por ser tão difícil conseguir “apanhar” um *missing trader*, alguns Estados optam por ter uma abordagem fiscal, ou seja “em vez de se lançarem numa investigação criminal envolvendo o “conluio<sup>48</sup>”, podem compreender uma acção administrativa que consista num ataque às várias partes envolvidas, baseado em infracções específicas ao IVA.(..)Na verdade, será mais fácil para as actividades fiscais provarem a falta de condições para exercer o direito à dedução (e.g.: falta de uma factura legal) ou para isenção das transmissões intracomunitárias (e.g.: falta de documentos comprovativos do transporte das mercadorias) do que para as autoridades criminais provarem “conluio” entre a *conduit company*, o *buffer* ou o adquirente” . ( [CE], 2002, p. 25)

Uma das falhas do sistema de IVA aproveitado pelos *missing traders*, é o momento em que é permitido deduzir o imposto. Esse momento não depende da entrega do IVA pelo fornecedor ao Estado, o que significa que a dedução pode ser efectuada antes do *missing trader* entregar o imposto ao Estado. A única arma para combater esta “falha” do IVA, é a administração fiscal negar a dedução do imposto, caso tenha descoberto a não

---

<sup>48</sup> Cumplicidade em esquemas de fraude

existência de uma factura preenchida correctamente, ou tenha descoberto que os bens não se moveram fisicamente pelos Estados-membros envolvidos na troca comercial. Muitas vezes os tribunais dos Estados-membros negam a dedução do imposto afirmando que não estão reunidas todas as condições necessárias para se efectuar uma dedução, mesmo que algum dos sujeitos passivos envolvidos esteja a agir de boa fé, e seja inocente.

### 3.3. Casos *Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*

Nos casos<sup>49</sup> *Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*, empresas às quais foi negada a dedução do imposto, relativa à aquisição de microprocessadores no Reino Unido, e seguidamente exportados para outro Estado-membro, pode-se ler no ponto 12 dos litígios nos processos principais, que, “as operações em causa se inseriam em cadeias de entregas nas quais interveio, sem conhecimento das sociedades recorrentes nos processos principais, um operador desaparecido, isto é, um comerciante devedor de IVA mas que desapareceu sem o pagar às autoridades fiscais, ou um comerciante que utilizava um número de IVA fictício, isto é, um número que não lhe pertencia, práticas que, segundo os *Commissioners*<sup>50</sup>, constituem fraudes em carrossel.”

Neste caso os *Commissioners* acusaram as empresas de que “(..) não foram efectuadas entregas à *Optigen* e à *Fulcrum* utilizadas ou a utilizar para as necessidades de uma actividade comercial para efeitos do IVA (...)” e portanto “(..) para efeitos do IVA, as vendas correspondentes não constituem entregas efectuadas no âmbito do exercício de uma actividade comercial e, portanto, não dão lugar a qualquer direito a reembolso (...)”

---

<sup>49</sup>Casos podem ser consultados em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:PT:HTML>

<sup>50</sup> *Commissioners of Customs & Excise*

O *VAT and Duties Tribunal* decidiu que “(...) um operador não tem direito ao reembolso do IVA pago a montante, relativo aos bens que revendeu em seguida a sociedades estabelecidas fora do Reino Unido, no caso de ter tido intervenção na cadeia de fornecimento de um operador desaparecido, ou um operador que utiliza um número de IVA fictício, mesmo que o operador que pede o reembolso não esteja de nenhuma forma implicado na falta ou viciação do número de sujeito passivo de IVA imputadas ao outro operador e não tenha conhecimento destas, bem como no caso de as cadeias de fornecimentos em que ocorreram as aquisições e as vendas do operador em causa fazerem parte, sem o seu conhecimento, de uma fraude em «carrossel» cometida por terceiros.”<sup>51</sup>

No caso da “*Bond House* o *VAT and Duties Tribunal* entendeu “(..) que 26 das 27 aquisições em causa no processo principal não podiam ser consideradas actividades económicas na acepção da Sexta Directiva, não sendo, portanto, abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. Concluiu que essas aquisições faziam parte de uma série de operações com fins fraudulentos. Mesmo que a *Bond House* ignorasse esse fim e não tenha cometido nenhuma infracção (...)”.

No caso da *Optigen* e a *Fulcrum*, houve factos que não foram contestados, como:

- Verificou-se uma fraude em carrossel;
- A *Optigen* e a *Fulcrum*, partes inocentes, não estavam envolvidas nessa fraude, da qual não tinham conhecimento nem tinham razão para ter, a não ser enquanto clientes normais de um operador e fornecedoras normais de uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro;

---

<sup>51</sup> Decisões dos casos podem ser consultadas em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:PT:HTML>

- A *Optigen* e a *Fulcrum* não tinham qualquer contacto com o operador desaparecido ou que utilizou um número de IVA fictício;
- As nove aquisições da *Fulcrum* a respeito das quais foi indeferido o reembolso do IVA não lhe pareceram diferentes de qualquer outra das 467 aquisições por ela efectuadas durante o período de três meses pertinente;
- Quando a *Optigen* e a *Fulcrum* compraram os bens e pagaram o imposto a montante, o carrossel estava incompleto e o *missing trader* ainda não tinha efectivamente desaparecido, pelo que, nessa altura, qualquer um destes acontecimentos podia de facto não ocorrer.

No caso da *Bond House*, também surgiram factos<sup>52</sup> pertinentes que não foram objecto de qualquer contestação, como:

- A *Bond House* era tida em boa consideração pelos *Commissioners* e não era suspeita de envolvimento em fraudes relativas ao IVA;
- Esta sociedade desconhecia a existência da fraude alegada pelos *Commissioners* e não agiu imprudentemente;
- A *Bond House* não negociou com nenhum dos fornecedores que os *Commissioners* acusam de actuação fraudulenta;
- Todas as operações efectuadas pela *Bond House* e as que tiveram lugar antes e depois de esta sociedade ter comprado e vendido as mercadorias em questão foram genuínas: houve sempre em todas as operações uma entrega efectiva das mercadorias em questão e o respectivo pagamento;
- As operações que o *VAT and Duties Tribunal, Manchester*, concluiu serem desprovidas de substância económica não foram diferentes de outras operações

---

<sup>52</sup> Link para consulta dos factos , <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:PT:HTML>

efectuadas pela *Bond House*, cuja substância económica não foi contestada, por não haver qualquer indício de integração numa fraude em carrossel.

A *Optigen* e a *Fulcrum* afirmam que “(...) o direito de um operador ao reembolso do imposto pago em relação a uma operação deve ser apreciado tendo em conta a operação específica em que o operador foi parte, incluindo os seus motivos para nela participar, e não por referência às operações anteriores ou posteriores de que esse operador não teve nem pôde ter conhecimento, nem por referência aos actos e intenções fraudulentos de outros operadores, cujo envolvimento o referido operador desconhece e de que não teve ou não pôde ter conhecimento (...)”<sup>53</sup>. Opinião que é partilhada também pela Comissão europeia.

Mas o Governo do Reino Unido teve uma opinião diferente sobre o assunto, afirmando no mesmo documento<sup>54</sup> que “(...) Todas as operações de um circuito de entregas em cadeia cujo único objectivo seja o de cometer uma fraude ao regime do IVA são, desde logo, totalmente estranhas ao âmbito de aplicação da Sexta Directiva e o facto de algumas dessas operações terem implicado um operador inocente não as torna abrangidas pelo âmbito de aplicação da referida directiva.”

O Tribunal de Justiça afirmou que “O direito de um sujeito passivo que efectue tais operações a deduzir o IVA pago a montante também não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao IVA.”, e que as transacções “(...) não são em si mesmas fraudulentas em relação ao IVA (...)”

---

<sup>53</sup> Link para as decisões judiciais, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:PT:HTML>

<sup>54</sup> Link para as decisões judiciais, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003J0354:PT:HTML>

O mesmo órgão tomou como decisão final, “As operações, como as que estão em causa nos processos principais, que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao imposto sobre o valor acrescentado, constituem entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica, (...) independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa na mesma cadeia de entregas e/ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo. O direito de um sujeito passivo que efectue tais operações a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante não pode ser afectado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao imposto sobre o valor acrescentado.”

### **3.4. Fraude Carrossel em Portugal**

A administração fiscal portuguesa tem vindo a efectuar desenvolvimentos no combate a este tipo de esquema fraudulento. A fraude carrossel, aproveitando-se da inexistência de fronteiras físicas entre os países, obriga a um esforço conjunto de todos os Estados-membros, pelo que a cooperação entre as autoridades fiscais portuguesas e a dos outros países comunitários é fundamental.

É importante salientar o peso que a evasão fiscal tem na estrutura tributária portuguesa, para que posteriormente seja feita uma análise mais detalhada sobre o peso que o IVA, e

a fraude carrossel consequentemente, representam no total do imposto detectado em falta em Portugal.

No Gráfico 1 (ver anexo), está demonstrado o total de imposto detectado em falta pelo Estado português nos anos de 2006 a 2008, de entre os impostos em falta encontram-se as retenções na fonte de IRS e IRC, o imposto de selo e o IVA não liquidado. O valor dos impostos detectados em falta demonstra o enorme esforço que a Administração fiscal portuguesa tem ainda a fazer. É particularmente importante para o Estado português conseguir recuperar o dinheiro dos impostos que não foi entregue, pois esta é uma forma de desagregar o défice orçamental. Da análise ao Gráfico 1 (ver anexo), é de notar o decréscimo de 2007 para 2008, de 124 milhões de euros, este decréscimo deveu-se em grande parte às alterações legislativas em sede de IVA, que foram realizadas em 2006 e em 2007, estas alterações incidiram sobre os sectores das sucatas e da construção civil, onde o adquirente passou a liquidar o imposto, o que resultou numa diminuição de intervenções correctivas por parte da Administração fiscal.

Na Tabela 3 (em anexo) encontra-se a variação das receitas fiscais entre 2008 e 2009, na qual se vê que houve um decréscimo nas receitas com o IVA para o Estado português. A qual pode ser explicada em parte, por um decréscimo no consumo privado, e pela redução da taxa de IVA de 21% para 20%. Porém em 2010 a taxa de IVA, voltou a registar um aumento de 20% para 21%.

O Gráfico 2 (ver anexo), mostra que é o IVA o imposto que representa a maior fatia do total dos impostos detectados em falta, representando cerca de 85% do total. O combate à fraude e evasão do IVA, é portanto um problema sério para a Administração fiscal portuguesa. Na Tabela 4 é bastante elucidativo em relação à fraude e evasão fiscal que é praticada em sede de IVA em Portugal. O elevado aumento registado entre 2008 e 2009 na fraude e evasão fiscal, que passou de 201,2 milhões de euros, para 3.051,2 milhões

de euros deve-se à grave crise económica que Portugal atravessa, a qual fez disparar o número de casos de fraude.

No relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007<sup>55</sup>, podemos constatar alguns dos avanços praticados pela administração fiscal portuguesa na tentativa de combate à fraude carrossel (Caixa 1), como o aumento da troca de informação entre as autoridades fiscais portuguesas e as administrações dos outros Estados-membros. Realizaram-se também várias visitas de funcionários da administração fiscal portuguesa a unidades de combate contra a fraude carrossel, de países com mais experiência nesta luta. Realizaram-se também visitas a Portugal de peritos estrangeiros em fraude carrossel, para ministrar formação aos inspectores tributários portugueses, sobre técnicas de detecção, combate e desactivação de agentes da fraude, com o objectivo de transmitir *know-how* aos funcionários portugueses.

#### **Caixa 1- Dispositivos de combate à fraude intracomunitária de IVA**

- Intercâmbio de funcionários.
- Estabelecimento e reforço de contactos com unidades anti-fraude de outros Estados-membros.
- Controlos multilaterais.
- Cessão oficiosa de contribuintes fraudulentos.
- Intensificação da colaboração da administração fiscal com as autoridades judiciais e policiais.
- Seminários e conferências sobre luta contra a fraude fiscal em Portugal e na União Europeia

Fonte : Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, Ministério das Finanças e da Administração Pública

É também de salientar o facto de se terem realizado investimentos a nível de sistemas de informação e da informatização do sistema de prevenção e detecção de fraude

---

<sup>55</sup> Link para o relatório, [http://www.min-financas.pt/inf\\_fiscal/Relatorio\\_Combate\\_Fraude\\_Evasao\\_Fiscais\\_2007.pdf](http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/Relatorio_Combate_Fraude_Evasao_Fiscais_2007.pdf)

carrossel em sede de IVA. Na Caixa 2, podemos verificar algumas das medidas implantadas, pela DGITA<sup>56</sup> que tiveram particular incidência na luta contra a fraude carrossel, como a actualização do sistema de *Data Warehouse*, que tem por objectivo acompanhar e monitorizar com a maior brevidade possível todos os contribuintes que transmitam risco para a Administração fiscal.

#### Caixa 2– Principais resultados do desenvolvimento de sistemas de informação pela DGITA

- Foi imprimida maior celeridade à actualização do sistema de *Data Warehouse*, de suporte ao cadastro de contribuintes.
- A unidade anti-fraude da DGCI (DSIFAE) foi dotada de meios informáticos que permitem a detecção rápida de contribuintes suspeitos.
- Foram implementadas matrizes de risco que permitem a detecção precoce de esquemas de “fraude carrossel de IVA”.
- Foram desenvolvidas bases de dados que permitem a reconstituição de circuitos de transacções entre fornecedores e clientes.
- Foram desenvolvidas bases de dados que permitem o controlo da aplicação da “Directiva da Poupança”.

Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, Ministério das Finanças e da Administração Pública

No mesmo relatório, pode-se constatar que a administração fiscal portuguesa, participou em quatro controlos multilaterais<sup>57</sup>, e que em 2007 a DSIFAE cooperou com a Polícia Judiciária (Caixa 3), tendo realizado 20 inquéritos, em fraudes estimadas no valor de 17 milhões de euros. Portugal reforçou também a sua participação no projecto comunitário denominado *Eurocanet*<sup>58</sup>, tendo portanto recebido em 2007 informação relativa a 120

<sup>56</sup> Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, <http://www.dgita.min-financas.pt/>

<sup>57</sup> Dos quais três foram com a administração fiscal alemã e o outro com a holandesa.

<sup>58</sup> Sistema de transmissão e troca de dados entre os Estados-membros, com o objectivo de encontrar agentes envolvidos em esquemas de fraude carrossel

empresas portuguesas, que eram clientes de empresas fraudulentas de outros Estados-membros.

### Caixa 3- Sectores de actividade objecto da intervenção das equipas mistas PJ/DGCI

- Fraude intracomunitária ao IVA (perdas fiscais de 14 M€).
- Omissão de valores declarados para efeitos de impostos sobre rendimentos e IVA (perdas fiscais de 1 M€).
- Facturação falsa (perdas fiscais de 1,3 M€).
- Sector das sucatas (perdas fiscais de 10 M€).
- Falsificação de documentos, fraude fiscal qualificada e branqueamento de capitais (perdas de 400 000 €).

Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2007, Ministério das Finanças e da Administração Pública

Em Setembro de 2007, a presidência portuguesa da União Europeia, organizou a Conferência Internacional de Lisboa, que tinha como tema, “A Estratégia de Lisboa e a luta contra a fraude fiscal na União Europeia”.

No relatório<sup>59</sup> do combate de fraude e evasões fiscais de 2008, pode-se constatar que foram feitas evoluções na luta contra a fraude carrossel, em relação ao ano anterior. O investimento e a participação portuguesa no *Eurocanet* continuou a dar frutos, no ano de 2008, a administração fiscal nacional recebeu informação de 284 empresas portuguesas, clientes de operadores de outros países comunitários, que vinham sendo monitorizados, e por isso seriam suspeitos de envolvimento em esquemas de fraude carrossel. Portugal é membro de nível 1 no projecto *Eurocanet*, o que significa que para além de receber informação relativamente a empresas suspeitas, também fornece informação para outras administrações fiscais, assim sendo durante 2008 a DSIFAE efectuou o acompanhamento de 20 empresas entre *conduit companies* e *brokers*, que

---

<sup>59</sup>Link para o relatório, [http://www.min-financas.pt/inf\\_fiscal/Relatorio\\_Combate\\_Fraude\\_Evasao\\_Fiscais\\_2008.pdf](http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/Relatorio_Combate_Fraude_Evasao_Fiscais_2008.pdf)

[http://www.min-](http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/Relatorio_Combate_Fraude_Evasao_Fiscais_2008.pdf)

actuavam no mercado nacional. O trabalho conjunto da Policia Judiciária e do DGCI continuou durante 2008, e resultou na recuperação de IVA por parte do Estado de 6 milhões de Euros.

### **3.5. Medidas de combate à fraude carrossel**

É importante salientar que por vezes medidas tomadas por um Estado-membro não podem ser aplicadas a outro Estado-membro, devido às diferenças entre as estruturas administrativas e as legislações nacionais. As mesmas medidas podem também não ser aplicadas por vários Estado-membro, em alguns por exemplo predominam *conduit companies* (normalmente são países limítrofes, onde as transacções para o Estado-membro onde está situado o *missing trader* são efectuadas com facilidade e com frequência), enquanto que noutros predominam *missing traders* (normalmente são países ou regiões urbanas com um elevado número de contribuintes, para dificultar a detecção do esquema de fraude). Onde predominam *conduit companies* as perdas financeiras são muito inferiores, às dos Estados-membros onde os *missing traders* são mais abundantes. A luta contra a fraude não pode também, ser isolada num país ou região, (e.g.: um país que implemente muitas medidas para dificultar os *missing traders*, pode levar a que o problema se transfira para outro país).

Existem dois momentos cruciais no combate à fraude carrossel, antes e depois da emissão do registo em IVA, caso haja suspeitas de intenção de cometer fraude.

Antes da emissão do registo em IVA, devem ser pedidas informações complementares ao contribuinte, caso este não as envie o pedido de registo será negado. Deverá também convidar-se o contribuinte a deslocar-se à Administração Fiscal, ou a Administração Fiscal poderá inspeccionar a empresa sem aviso prévio, com o objectivo de verificar se

a empresa tem de facto uma estrutura empresarial capaz de desempenhar a actividade económica a que se compromete.

Caso não haja razão para negar o registo de IVA, a Administração Fiscal tem então de tomar medidas para poder detectar a fraude posteriormente ao registo. A Administração Fiscal poderá exigir ao sujeito passivo que apresente garantias, para assim se prevenir da fraude. Esta medida não tem aplicabilidade em todos os Estados-membros, porque em alguns a legislação nacional não prevê que se possam pedir garantias para compensar fraudes, pela razão que a constituição de uma garantia acarreta mais custos para a actividade da empresa. Caso o operador seja considerado de risco então a Administração Fiscal poderá colocá-lo sobre um regime especial de acompanhamento, no qual a administração fiscal poderá efectuar visitas à empresa para efectuar uma análise de risco, verificar se o sujeito passivo entrega as declarações de IVA e ver a informação do operador no VIES.

Existem porém outras formas de se obter um registo de IVA, como por exemplo, adquirir uma empresa que já esteja registada em IVA. Para evitar que estes casos aconteçam, é importante que se controlem os sujeitos passivos que estejam inactivos, e que lhes seja retirado o número de identificação de IVA. Para identificar empresas inactivas basta definir um período de tempo em que uma empresa não apresenta declarações de IVA, ou apresentou declarações a zero, e que segundo o VIES não efectuaram nenhuma transmissão intracomunitária de bens. Estas empresas inactivas são os alvos preferenciais de empresas fraudulentas, com o objectivo de serem compradas e transformadas em *missing traders*.

Há casos de empresas que utilizaram de forma ilegal números de IVA registados por outro sujeito passivo, esta prática é conhecida como *hi-jack*. Para combater os casos de *hi-jack* pode ser exigido aos sujeitos passivos que enviem uma carta a todos os seus

novos clientes, antes da ocorrência de qualquer transacção económica, com o objectivo de obter a confirmação das operações que a empresa pretende efectuar. Esta medida tem a finalidade de apurar se a empresa com a qual o sujeito passivo está a efectuar negócio está a agir de boa fé

A Administração Fiscal, terá então de controlar de forma eficaz e rápida as empresas fraudulentas que conseguiram passar no controlo de aquisição de um registo de IVA. Para isso terá de efectuar visitas de controle não só a estas empresas suspeitas, mas também a outros potenciais envolvidos na fraude como os *brokers* e os *buffers*, tentando assim descobrir possíveis *missing traders* que a administração fiscal não tenha conhecimento que existam. Esta é uma medida que exige grandes custos, tanto em termos financeiros como em termos de recursos logísticos e de pessoal. Uma solução seria começar por limitar estas visitas de controle apenas aos sectores onde a fraude ocorre com mais frequência, (e.g.: sector dos telemóveis e dos componentes electrónicos).

A Administração Fiscal poderá também realizar um protocolo de entendimento, denominado *Memorandum of Understanding*, que estabelece um acordo voluntário de cooperação entre a Administração Fiscal e um sujeito passivo de um sector considerado de risco, ou entre a Administração Fiscal e o sector de risco no seu todo. Este acordo vai facilitar a obtenção dos elementos necessários para identificar novos fornecedores e/ou clientes, sempre que ocorra uma aquisição ou uma venda. Com um *Memorandum of Understanding* as autoridades fiscais conseguem obter informações acerca do nome e/ou morada dos fornecedores e/ou clientes do sujeito passivo, assim como elementos acerca da natureza e valor dos bens, formas de pagamento, etc., as quais se podem revelar bastante úteis na prevenção e descoberta de esquemas de fraude carrossel.

Os Estados-membros têm procurado desenvolver métodos de prevenção e de detecção de fraudes carrossel. Entre os mais significativos, encontram-se a análise de risco, que consiste num método que pretende definir as empresas e/ou os sectores que são mais susceptíveis para a prática deste tipo de fraude, e que por isso são os que têm maior risco, para a elaboração de esquemas de fraude carrossel. Esta análise é baseada na recolha de informação organizada (e.g.: informação sobre o sector, registos, historial fiscal, declarações fiscais e registo de fraudes do contribuinte). Se um contribuinte for identificado como operador de risco, deverão ser-lhe exigidas declarações mensais de IVA, de forma a ser detectado mais rapidamente caso não pague o imposto devido ou caso desapareça.

Porém, a detecção de mecanismos de fraude carrossel é particularmente difícil, sobretudo em tempo útil, de forma a permitir preveni-la ou recuperar as quantias perdidas. De forma a tentar ultrapassar estas dificuldades de detecção, alguns Estados-membros têm vindo a desenvolver métodos especiais de investigação e avaliação de risco. São métodos de investigação operacional e métodos de avaliação de risco a nível central.

Os métodos de investigação operacional são os que permitem à administração fiscal identificar os *missing traders* antes de desaparecerem, os métodos de investigação operacional mais utilizados são:

- Visitas de inspecção a transitários<sup>60</sup>, estas inspecções são importantes porque uma das características da fraude carrossel é que os bens são negociados pendentes de pagamento, o que significa que o transitário não pode entregar os bens antes do fornecedor ter recebido o seu pagamento, o que significa que os

---

<sup>60</sup> Os transitários desempenham um papel importante na fraude carrossel, pois normalmente são eles que tratam da transferência dos bens e da respectiva documentação, na venda dos bens de um Estado-membro para outro. É nas instalações dos transitários que os bens ficam depositados antes de serem adquiridos pelos *missing traders*, ou antes de serem vendidos para outro Estado-membro.

transitários mantêm registos detalhados de cada remessa efectuada. Assim estas inspecções são importantes na medida em que permitem controlar as transacções e as mercadorias retidas nas instalações dos transitários, podendo assim levar à identificação de empresas fraudulentas.

- Visitas de inspecção a buffers e brokers, dos sectores mais afectados pela fraude carrossel, na tentativa de descobrir potenciais *missing traders*.
- Cooperação administrativa entre os Estados-membros. Esta medida é muito relevante porque permite reduzir significativamente o tempo que demora um processo de troca de informação entre os Estados-membros, já que através de acordos bilaterais<sup>61</sup> estabelecidos a informação pode ser trocada entre as unidades anti-fraude de cada país, sem que a mesma tenha que passar pelo *Central Liaison Office*<sup>62</sup>. A rapidez no processo de descoberta de esquemas de fraude é crucial visto que facilita a descoberta de *missing traders*, e permite ainda determinar números de identificação que tenham sido roubados.

Há ainda medidas que também sendo também de investigação operacional, auxiliam na detecção de *missing traders*, como a verificação dos números de identificação de IVA, o protocolo de entendimento, (*Memorandum of Understanding*), que foi referido anteriormente, e a informação financeira fornecida pelos bancos, caso a legislação nacional permita que as autoridades tenham acesso a este tipo de informação.

Os métodos de avaliação de risco a nível central, são os utilizados quando existem suspeitas que tenham ocorrido fraudes. Na maior parte dos casos os *missing traders*, conseguem desaparecer antes que a análise de risco a nível central consiga identificá-los. São alguns exemplos de métodos de avaliação de risco a nível central:

---

<sup>61</sup> Nos termos da Directiva 77/799/CEE e do Regulamento do Conselho 218/92

<sup>62</sup> *Central Liaison Office*, (CLO), é a unidade responsável pelo controlo das transmissões intracomunitárias de bens de um Estado-membro.

- Análise de divergências do VIES, que consiste numa ferramenta que permite identificar *missing traders*, pois estes não entregam declarações periódicas, pelo que ao comparar-se as vendas efectuadas a sujeito passivo num Estado-membro através do VIES, com as aquisições declaradas pelos sujeito passivo nesse Estado-membro, podem-se calcular estas divergências que podem levar à descoberta de novos *missing traders*. Contudo, apesar dos esforços permanece um problema: estas análises são efectuadas trimestralmente o que dá tempo ao *missing trader* para desaparecer, embora posteriormente com investigações possa conseguir-se identificar outros operadores envolvidos na fraude.
- Análise dos preços de mercado: Esta análise tende a ser útil visto que os *missing traders* de forma a garantirem a venda dos seus bens fazem-no a preços inferiores aos de mercado, retirando assim margens de lucro negativas (que serão compensadas com o recebimento do IVA dessa vendas, e a sua não entrega ao Estado).

A análise de declarações periódicas de IVA com o objectivo de identificar *buffers* e *brokers* e a análise de declarações que não tenham sido entregues ou que foram entregues a zeros, são também ferramentas de análise de risco a nível central.

O Relatório da Comissão Europeia<sup>63</sup>, menciona a proposta<sup>64</sup> da Comissão, que criou um regulamento para aumentar a cooperação entre as autoridades fiscais dos Estados-membros, no sentido de combater a fraude no IVA. Este regulamento visava um conjunto de pontos muito importantes, como, regras mais eficientes, contactos mais directos e um maior intercâmbio de informações entre os Estados-membros. Salientando

---

<sup>63</sup> COM(2004) 260 final 16.4.2004 (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0260:FIN:PT:PDF>)

<sup>64</sup> COM(2001) 294 final 18.6.2001

assim a importância que a cooperação entre os Estados-membros tem para tentar pôr fim à fraude carrossel.

A Comissão promoveu acções do *Standing Committee on Administrative Cooperation*, com vista a intensificar a luta contra a fraude carrossel, e o Programa Fiscalis<sup>65</sup> 2003-2007, que teve o objectivo de aumentar a cooperação entre os funcionários das administrações fiscais dos diversos Estado-membro, promovendo e financiando seminários, intercâmbios, visitas de estudo, etc., entre os funcionários. Este programa também foi importante no financiamento de tecnologias de informação na área fiscal, como o VIES.

O já citado Relatório da Comissão Europeia, refere-se à necessidade de actualização e melhoramento do VIES, visto que não se inclui as prestações de serviços. O VIES é também um sistema que não reporta a informação *on time*, o que complica a tarefa de apanhar os praticantes de fraude carrossel, visto que decorrem no mínimo três meses entre a data da transacção e a respectiva transmissão de dados, tempo mais que suficiente para que um *missing trader* desapareça.

A par de uma análise de risco, alguns Estados-membros desenvolveram sistemas para o registo ou reembolso do IVA, o que permite que se reduza o tempo de espera em áreas críticas, como a obtenção de um número de identificação de IVA ou o reembolso do imposto. Outra medida que vem sendo desenvolvida por alguns Estados-membros, é a informatização da auditoria, sendo que esta medida implica uma alteração da legislação dos países comunitários, para que se torne possível a utilização de ficheiros informáticos para fins de controlo. Existem ainda vários Estados-membros, que não dispõem de capacidades para ter uma auditoria informatizada. Um sistema informatizado a nível europeu é bastante relevante, na medida que facilitaria os

---

<sup>65</sup> Objectivos do Programa Fiscalis 2003-2007: simplificar e modernizar a legislação; modernizar a administração; aplicar uniformemente a legislação comunitária; melhorar a cooperação administrativa e a luta contra a fraude, link: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/131037\\_pt.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131037_pt.htm)

procedimentos administrativos, sobretudo ao nível de fraudes, torna-se portanto uma medida de implementação urgente, no combate à fraude carrossel.

A Comissão e os Estados-membros, identificaram medidas importantes para acabar com a fraude carrossel. Uma delas é impedir a entrada de *missing traders* no sistema de IVA. Para tal, é importante que as administrações fiscais consigam detectar estas empresas falsas que apenas pretendem um registo de IVA para cometer fraude, (e.g.: permitir às Administrações Fiscais impor garantias financeiras de forma a assegurar uma compensação monetária caso a empresa pratique fraude, visto que é difícil para a Administração Fiscal recuperar o dinheiro desviado para um esquema de fraude carrossel; declarações mensais de IVA; ou um programa de inspecções especiais a novas empresas suspeitas). Bem como comparar as discrepâncias entre as declarações de IVA e os dados do VIES, no menor tempo possível. Aos *missing traders* que forem descobertos, ser-lhes-á imediatamente anulado o número de identificação de IVA, de forma a que não consigam prosseguir com a fraude. Para que a acção de prevenção da fraude seja mais directa e eficaz, é também necessária a existência de uma unidade anti-fraude, especializada nestes problemas, que seria uma ferramenta muito útil na troca de informação com as unidades similares, de outros Estados-membros.

Foram também sugeridas mudanças na estrutura do imposto, como acabar com a isenção do imposto em transacções B2B, ou com a introdução do mecanismo de *reverse charge*. Mas estas medidas têm vários aspectos contra, pois não respeitam o sistema de pagamento fraccionado do imposto, que é uma forma de auto-regulação do IVA. Simultaneamente suscitaria o aparecimento de outros problemas, como a cobrança do imposto que passaria a ser efectuada ao retalhista, pelo que teria de haver um maior volume de cruzamento de informação, o que levaria a que fossem exigidos mais recursos às administrações fiscais.

Outra medida seria a cobrança do imposto em todas as transmissões intracomunitárias de bens, no país de origem. Contudo, esta medida implicaria que houvesse um sistema de redistribuição de rendimentos do país de origem para o país de destino, e que houvesse uma harmonização do IVA, sendo que as taxas teriam de ser harmonizadas, ou pelo menos com uma menor diferença entre elas. Esta medida poderia ser aplicada apenas aos sectores que são mais utilizados para a fraude carrossel, mas poderia provocar que as empresas fraudulentas simplesmente mudassem para outro sector não abrangido pelo princípio de tributação na origem.

No guia<sup>66</sup> da Comissão Europeia sobre as boas práticas para a luta contra a fraude carrossel, é referido que nos Estados-membros onde foram introduzidas estratégias nacionais de ataque à fraude carrossel, verificou-se uma diminuição gradual da prática deste tipo de fraude, de 100 milhões de euros em 1998 para cerca de 30 milhões de euros em 2001. Confirmando assim a importância que tem para a redução da perda de receitas fiscais, a acção das Administrações Fiscais para pôr em prática medidas de combate à fraude carrossel.

---

<sup>66</sup> TAXUD/C3/FVD D (2002)

## **IV. Conclusões, limitações e sugestões para trabalhos futuros**

### **4.1. Conclusões**

Com este trabalho procurámos explicar como se desenrola a fraude carrossel em sede de IVA, explicando todos os agentes intervenientes na sua prática e execução. Procurámos analisar as consequências que este tipo de fraude tem nas receitas fiscais nos países da União Europeia, e com maior pormenor na receita fiscal portuguesa. Abordámos também as principais medidas adoptadas no seio da União Europeia, em Estados-membros específicos, e com um ênfase especial em Portugal.

Na revisão de literatura, verifica-se que não existe uma opinião unânime entre os diversos autores em relação às medidas a aplicar para pôr fim à prática da fraude carrossel. Sendo que a maior parte dos autores aborda as mesmas medidas, porém, com interpretações diferentes sobre a eficácia das mesmas.

Durante o trabalho, foi utilizado o exemplo dos casos *Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*, sendo que no seu desenrolar existe uma grande discordância na análise e no julgamento entre os Estados de origem das empresas, e o tribunal europeu. Estes casos, demonstraram a complexidade que alguns esquemas de fraude carrossel podem atingir, prejudicando vários agentes económicos, e mesmo descredibilizando alguns sectores económicos (e.g.: telemóveis, componentes electrónicas, entre outros).

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

No trabalho procurámos igualmente clarificar o conceito da nova mutação que a fraude carrossel tomou, o *contra trading*, este novo tipo de fraude carrossel que envolve a sobreposição de dois carrosséis, que vão girando em vários Estado-Membro e países terceiros. Sendo portanto, muito mais difícil para as Autoridades Fiscais conseguirem apanhar os seus responsáveis.

Pode concluir-se, que a Comissão europeia e os Estados-membros, têm que melhorar a cooperação das suas Administrações fiscais, e procurar harmonizar ao máximo todos os procedimentos relacionados com o IVA, Tal assume particular importância uma vez que se trata de um imposto com um peso muito significativo na estrutura fiscal dos países, e por essa razão os Estados-membros têm que investir mais na tentativa que o imposto chegue às Administrações Fiscais, sem que hajam distorções pelo meio, como a fraude.

É também possível constatar que algumas das propostas referidas pelos autores, como passar a tributar as transacções intracomunitárias de bens, aumentar o número de transacções abrangidas pelo sistema de *reverse charge* e passar a tributar as transacções no país de origem, poderiam suscitar o aparecimento de outros tipos de fraude. Pelo que, qualquer mudança na estrutura do imposto terá que ser muito bem pensada antes de entrar em vigor para que tal não aconteça, visto que a fraude vai-se adaptando ao meio, consoante as alterações legislativas, ou administrativas vão sendo impostas.

Sendo então uma melhoria na cooperação, o aumento nas trocas de dados entre os países, um controlo administrativo informatizado do imposto, e a criação de uma equipa especializada no combate deste tipo de fraude, a par de uma harmonização do imposto nos Estados-membros, as medidas indicadas para acabar com a fraude carrossel na União Europeia.

## **4.2. Limitações**

Uma das principais limitações deste estudo é a falta de dados publicados pelos Estados-membros sobre as perdas fiscais relacionadas com a fraude carrossel, o que torna difícil quantificar com exactidão qual o peso no total da perda fiscal do IVA que está relacionada com este tipo de fraude, dificultado assim bastante o acesso a dados concretos. Existe também uma grande limitação na quantidade de informação fiável sobre casos reais de prática de fraude carrossel.

É complexo medir a eficácia real no combate à fraude carrossel de algumas das propostas apresentadas e analisadas tanto pelos autores referidos, como pela Comissão Europeia. Tal prende-se com o facto de que, as principais propostas que são abordadas no trabalho (acabar com a isenção nas transacções intracomunitárias de bens; criar um sistema de tributação no país de origem; sistema de *reverse charge*), nunca foram colocadas em prática, visto que foram sendo sempre encontrados pontos que as tornam frágeis em relação à prática de outros tipos de fraude, ou chegou-se à conclusão que os custos seriam maiores que os benefícios.

## **4.3. Sugestões para trabalhos futuros**

Tendo em conta que a fraude carrossel apresenta características bastante particulares, estudos que investiguem a fraude, com o objectivo de encontrar medidas que consigam pôr fim à sua prática são de bastante relevância para a área fiscal. Tendo em conta que as empresas fraudulentas vão sempre procurar encontrar formas de se adaptar ao meio envolvente, é necessário que estudos futuros consigam analisar o aparecimento de novas mutações da fraude carrossel.

Estudos subsequentes poderão igualmente debruçar-se sobre a prática de fraude quer a nível da conjuntura comunitária, quer em Estados-membros específicos, de forma a tentar procurar explicar e relacionar quais os países que são utilizados com mais frequência em esquemas de fraude carrossel, visto que seria interessante compreender a razão que pode estar na origem da sua escolha. Tais estudos poderiam igualmente contribuir para o aparecimento de novas formas de combate à fraude.

## Referências bibliográficas

Ainsworth, Richard Thompson (2006), “Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution”. *Tax Notes International*, paper No. 06-23, p. 443-48

Ainsworth, Richard Thompson (2008), “MTIC (Carousel) Fraud: twelve ways forward; Two ways “preferred” – Has the technology-based administrative solution been rejected?”; Boston Univ. School of Law Working Paper No. 08-10.

Amand, Christian, De Rick, Frederik (2005), “Intra-Community VAT Carousels”, *VAT Monitor*, IFBD, p.8-13

Breuer, Christian and Nam, Chang Woon (2009)., “VAT on Intra-Community Trade and Bilateral Micro Revenue Clearing in the EU” CESifo Working Paper Series No. 2771

“COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS EM PORTUGAL - Relatório das actividades desenvolvidas em 2007”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2008

“COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAIS 2008 - Relatório das actividades desenvolvidas”, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2009

Comissão das Comunidades Europeias (2004), “RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO E AO PARLAMENTO EUROPEU: o recurso aos instrumentos de cooperação administrativa na luta contra a fraude no IVA”, Bruxelas, 16.4.2004, COM(2004), 260 final

Comissão Europeia, Grupo de Trabalho do SCAC Sobre Fraude Carrossel (2002), GUIA DE BOAS PRÁTICAS PARA A LUTA CONTRA A FRAUDE CARROSSEL – Fraude Carrossel No Âmbito Do IVA Intracomunitário, Bruxelas TAXUD/C3/FVD D(2002)

Crosby, S., Bauschulte (2003/4), U. “The Law Alone Can Give Us Freedom- Gullaging in VAT law”, *The EC Tax Journal*, 7(2): p.89-111

Dias, Abel Alexandre Vilaça (2005), “O Sistema Comum do IVA – A harmonização do IVA na União Europeia e a importância do princípio da tributação na origem”, Tese de Pós-Graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Grandcolas, Christophe (2008), “Managing VAT in a borderless world of global trade: VAT trends in the European Union- lessons for the Asia-Pacific countries”, *Bulletin for International Taxation*, IFBD, p.130-44

Financial Action Task Force – Groupe d’action financière (2007), “*Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*”, 23 February

Palma, Clotilde Celorico (2010), “A proposta de Directiva sobre a aplicação de um sistema de reverse charge”, *Toc* 118, p.30-33

Ruffles, D., Tily J., Caplan, David, Tudor, S. (2003), “VAT missing trader intra-Community fraud: The effect on Balance of Payments Statistics and UK National Accounts” *Economic Trends*, N° 597

Swinkels, Joep (2008), “Carousel Fraud in the European Union”, *International VAT Monitor*, p.103-113

Tomaz, João J. Amaral (2007), “O mecanismo de autoliquidação do IVA (reverse charge) e o combate à fraude ao IVA”. ESTUDOS EM MEMÓRIA DE TERESA LEMOS, Lisboa 21 de Fevereiro, p. 123-54

Van Brederode, Robert F. (2008 ), “Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU”. *INTERNATIONAL TAX JOURNAL*, Jan/Feb, p. 31-38

## Anexos

**Tabela 1– Perda de receita fiscal por via do lucro indevido da fraude carrossel**

	Preço de Custo (m€)	Preço de Venda (m€)	Lucro (m€)	IVA a Deduzir (m€)	IVA a Liquidar (m€)	IVA Liquido Devido (m€)	IVA Liquido Pago/Reembolsado (m€)
Missing Trader	110	100	-10	0	21	21	0
Buffer 1	100	102	2	21	21,42	0,42	0,42
Buffer 2	102	104	2	21,42	21,84	0,42	0,42
Buffer 3	104	106	2	21,84	22,26	0,42	0,42
Broker	106	110	4	22,26	0	-22,26	-22,26
Lucro Liquido (m€)							-21
Lucro Liquido (%)							21%

Fonte: Realizado pelo autor

**Tabela 2– Estimativa do HM Revenue & Customs de tentativas de prática de fraude carrossel, no Reino Unido**

ANO	Limite inferior (Mil Milhões £)	Limite superior (Mil Milhões £)
2000/2001	1,31	2,47
2001/2002	1,72	2,53
2002/2003	1,54	2,34
2003/2004	1,06	1,73
2004/2005	1,12	1,9
2005/2006	3,5	4,75
2006/2007	2,25	3,25

Fonte: HMRC (2005, 2006 and 2007), “Measuring indirect tax losses”

**Tabela 3- Variação das receitas fiscais entre 2008 e 2009**

Impostos	2008	2009	2010	Variação		Estrutura	
	Real Milhões €	Estimativa Milhões €	Orçamento Milhões €	Em % 2009-08	Em % 2010-08	% do Total 2009	% do Total 2010
IRS	9.339,4	9.338,6	9.441,0	0,0%	1,1%	29,5%	29,5%
IRC	5.937,9	4.534,5	4.200,0	-23,6%	-29,3%	14,3%	13,1%
Outros	10,9	- 1,8	67,4	-116,5%	518,3%	0,0%	0,2%
<b>Impostos Directos</b>	<b>15.288,2</b>	<b>13.871,3</b>	<b>13.708,4</b>	<b>-9,3%</b>	<b>-10,3%</b>	<b>43,9%</b>	<b>42,9%</b>
ISP	3.088,9	3.023,0	3.025,0	-2,1%	-2,1%	9,6%	9,5%
<b>IVA</b>	<b>13.880,0</b>	<b>10.884,0</b>	<b>11.271,0</b>	<b>-21,6%</b>	<b>-18,8%</b>	<b>34,4%</b>	<b>35,3%</b>
IA/ISV	940,0	693,3	710,0	-26,2%	-24,5%	2,2%	2,2%
IT	1.277,0	1.141,0	1.180,0	-10,6%	-7,6%	3,6%	3,7%
Selo	1.822,0	1.654,5	1.692,0	-9,2%	-7,1%	5,2%	5,3%
IABA	196,0	180,1	185,0	-8,1%	-5,6%	0,6%	0,6%
IUC/IC	104,9	129,3	140,0	23,3%	33,5%	0,4%	0,4%
Outros	63,8	50,3	62,7	-21,2%	-1,7%	0,2%	0,2%
<b>Impostos Indirectos</b>	<b>21.372,6</b>	<b>17.755,5</b>	<b>18.265,7</b>	<b>-16,9%</b>	<b>-14,5%</b>	<b>56,1%</b>	<b>57,1%</b>
<b>Total Impostos</b>	<b>36.660,8</b>	<b>31.626,8</b>	<b>31.974,1</b>	<b>-13,7%</b>	<b>-12,8%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>PIB - Milhões euros</b>	<b>166.436,9</b>	<b>164.879,5</b>	<b>167.367,1</b>	<b>-0,9%</b>	<b>0,6%</b>		
<b>% Total Impostos/PIB</b>	<b>22%</b>	<b>19,20%</b>	<b>19,10%</b>	<b>-12,9%</b>	<b>-13,3%</b>		

Fonte: Relatórios do OE de 2008, 2009 e 2010

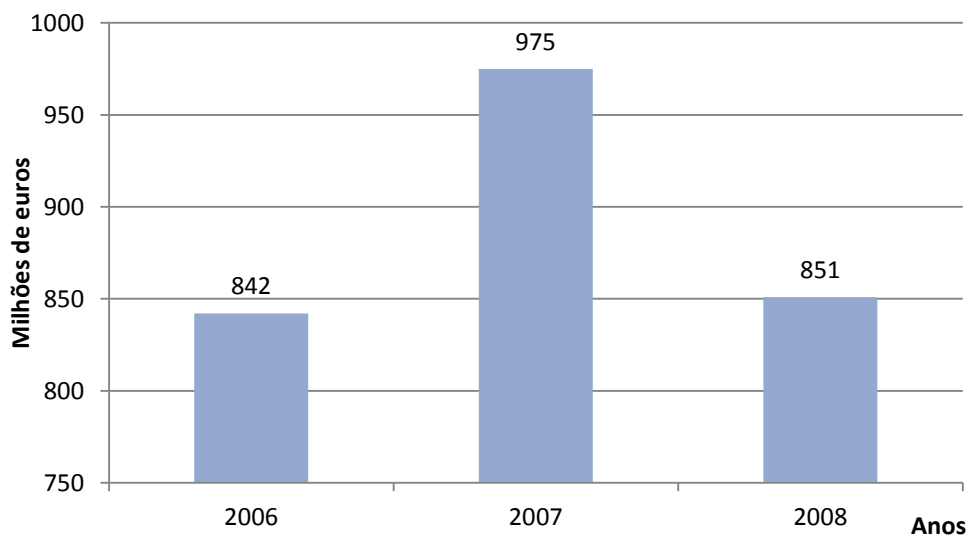
**Tabela 4- Estimativa da evasão e fraude fiscal a nível do IVA em Portugal feita com base no relatório da Reckon LL para a Comissão Europeia**

ANOS	IVA POTENCIAL (Estimativa com base no estudo da Reckon)	IVA RECEBIDO (Relatório OE2010)	GAP (Diferença)	Despesa Fiscal (Receita perdida devido a isenções - Relatório OE2010)	Fraude e evasão Fiscal no IVA (estimativa)
	Milhões €	Milhões €	Milhões €	Milhões €	Milhões €
2008	14.204,4	13.871	333,4	132,2	201,2
2009	14.097,7	10.884,6	3.213,1	161,9	3.051,2
2010	14.310,4	11.271,8	3.038,6	177,5	2.861,1
<b>SOMA</b>	<b>42.612,5</b>	<b>36.027,4</b>	<b>6.585,1</b>	<b>471,6</b>	<b>6.113,5</b>

Fonte: Estudo<sup>67</sup> da Reckon para a Comissão Europeia, INE, Relatório OE2010

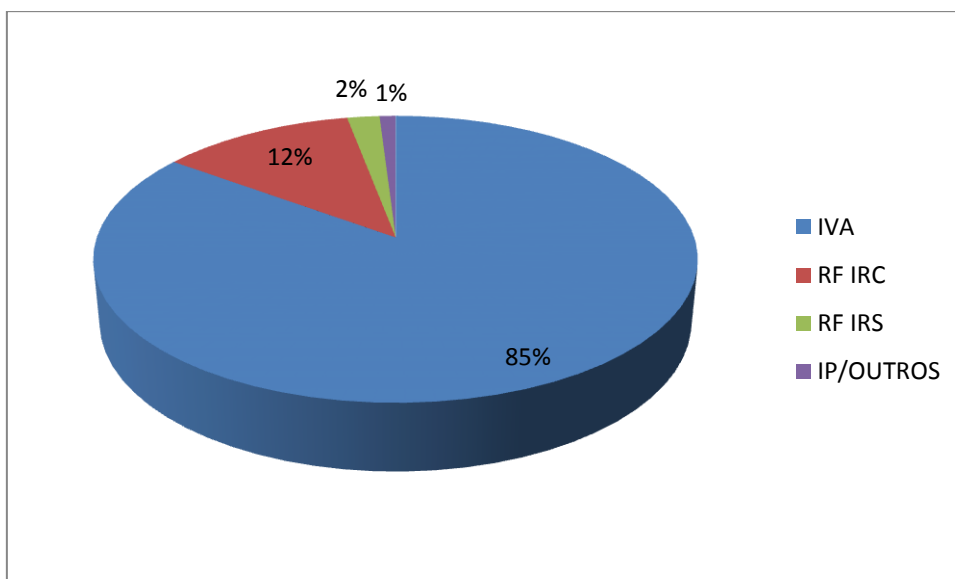
<sup>67</sup> Link para o estudo:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/combating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf)



Fonte : Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2008

**Gráfico 1 - Total de imposto detectado em falta**



Fonte : Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais de 2008

**Gráfico 2 - Imposto detectado em falta, por tipo**