

A FRAUDE FISCAL NO IVA: O CASO ESPECÍFICO DA FRAUDE CARROSSEL

TAX FRAUD IN VAT: THE SPECIFIC CASE OF FRAUD CAROUSEL

Liliana Pegado¹, Fátima David²

Resumo

A luta contra a fraude intracomunitária, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), constitui uma das prioridades da ação governativa das instituições europeias. Neste sentido, é imperioso dotar as administrações fiscais de instrumentos capazes de combater a fraude fiscal, tendo em conta que a mesma causa prejuízos consideráveis aos equilíbrios orçamentais dos Estados-membros e à sustentabilidade dos recursos próprios da União Europeia, ameaçando os princípios da tributação justa e transparente, e criando distorções no comércio intracomunitário, impedindo o bom funcionamento dos mercados. Assim, a presente investigação, através do método de revisão da literatura, tem como objetivo identificar as especificidades da fraude intracomunitária em sede do IVA nas vertentes fraude carrossel e fraude na aquisição, sua origem, características, modus operandi, bem como as medidas adotadas para a prevenção e repressão destes fenómenos, os quais constituem uma forma de terrorismo fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: União Europeia, IVA, Fraude Fiscal, Carrossel, Receita tributária.

Abstrat

The fight against intra-Community Value Added Tax (VAT) fraud is a priority of the government action in the European institutions. Therefore, it is imperative to provide the tax administrations of instruments to combat tax fraud, given that the same causes considerable damage to the budgets of member states and sustainability of the European Union's own resources, threatening the principles of a fair and transparent taxation, creating distortions in intra-Community trade, preventing the proper functioning of markets. Thus, this research through the literature review method, aims to identify the specific intra-community VAT fraud in the areas carousel fraud and fraud in the acquisition, its origin, characteristics, modus operandi, as well as the measures adopted to cope and prevent these phenomena, which are a form of fiscal terrorism.

KEY WORDS: European Union, VAT, Fiscal Fraud, Carousel, Tax revenues.

1. INTRODUCTION

Nos últimos anos, a fraude fiscal, perpetrada em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) constitui um autêntico flagelo na União Europeia (UE), causando avultados prejuízos às receitas fiscais dos Estados-membros (EM), que se refletem nos equilíbrios

¹lilianapegado@gmail.com, Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Finanças da Guarda.

²s david@ipg.pt, Unidade de Investigação para o Desenvolvimento do Interior, Instituto Politécnico da Guarda

orçamentais e na conjuntura económica, em geral. A abolição das fronteiras na UE, a livre circulação de pessoas e a livre circulação de bens, no interior do espaço europeu, tornou necessária a criação de um regime jurídico que regulasse as trocas comerciais entre os EM e definisse a forma de tributação aplicável para efeitos de IVA.

Assim, com a finalidade de eliminar nas transações entre os EM todos os controlos associados à passagem das mercadorias nas fronteiras interiores da UE, foi aprovado o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), publicado no Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro (MF, 1992), que alterou a Directiva 77/388/CEE - 6.ª Directiva, de 17 de maio (CCE, 1977) e consagrou o texto normativo básico para a realização do mercado comum, transpondo a Directiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro (CCE, 1991).

Pese embora, a Comissão Europeia, na senda da construção do mercado único, reconhece a tributação no país da origem dos bens, por impossibilidade de consenso, que teria que ser unânime, foi necessário um compromisso que resultou na aprovação de um regime transitório, em vigor desde 1 de janeiro de 1993. Este regime comunitário do IVA nas transações comerciais entre EM agilizou e simplificou a circulação dos bens no interior da UE, porque desapareceram as barreiras alfandegárias, trouxe dinamismo ao comércio intracomunitário e possibilitou prosperidade económica a todos os que operam no mercado comum.

Contudo, este regime jurídico também abriu caminhos de oportunidade a fenómenos desviantes ao regime legal do RITI. O aproveitamento doloso e a conjugação das diversas operações isentas e tributadas conduzem, necessariamente, à evasão fiscal e à obtenção de reembolsos de IVA indevidos, em esquemas fraudulentos que ludibriam os Estados, forçando-os a despendar fundos monetários a favor dos agentes económicos envolvidos, prejudicando as suas receitas públicas. Estes fenómenos, conjeturados e organizados pelos agentes económicos, são subsumíveis ao tipo de crime de fraude fiscal, previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Assim, a presente investigação, através do método de revisão da literatura, tem como objetivo identificar as especificidades da fraude intracomunitária em sede de IVA na vertente de fraude carrossel, sua origem, características, *modus operandi*, bem como as medidas adotadas para a prevenção e repressão destes fenómenos, os quais constituem uma forma de terrorismo fiscal. Para alcançar este desiderato, analisa-se o aspeto jurídico que gira em torno da definição legal de fraude fiscal e aborda-se o mecanismo do IVA intracomunitário, para se compreender os esquemas fraudulentos.

2. O CRIME DE FRAUDE FISCAL

O crime de fraude fiscal é um tipo de crime previsto no ordenamento jurídico português, especificamente no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), que no seu artigo 103.º enuncia:

“1. Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;

- b) *Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;*
- c) *Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*
2. *Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15 000,5*
3. *Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.” (AT, 2015a).*

O crime de fraude fiscal é um crime comum, já que qualquer pessoa a pode cometer, não se tratando de um crime cuja ilicitude (crime específico próprio) ou grau de ilicitude (crime específico impróprio) dependam de certas qualidades ou relações especiais do agente (Pombo, 2007). No tipo de ilícito aqui analisado, a obtenção de vantagem patrimonial suscetível de causar diminuição das receitas tributárias, diz respeito ao elemento subjetivo da ilicitude³, enquanto as modalidades de concretização são parte integrante do elemento objetivo. Em concreto, a lei refere-se à **suscetibilidade de ser causada a diminuição das receitas tributárias**, ou seja, tem que se estabelecer um nexo de causalidade entre a conduta, dita ilegítima, e a diminuição das receitas tributárias.

A jurisprudência considera a fraude fiscal como um crime de perigo, bastando para a sua consumação que se comprove que o agente quis a respetiva ação ou omissão e que elas eram adequadas e preordenadas à obtenção das pretendidas vantagens patrimoniais e à consequente diminuição das receitas, não se exigindo que se efetive a obtenção indevida de tais vantagens patrimoniais em prejuízo do fisco⁴.

Quanto ao momento da consumação do crime de fraude sublinhe-se que, este é, essencialmente, um crime omissivo, por se consumir com a falta de verdade fiscal. No entanto, a ausência da verdade fiscal pode concretizar-se pela via puramente omissiva, nada revelando ou por via comissiva, revelando falsidades. Destarte, o momento relevante para a consumação do crime é o da receção da declaração “defraudada” ou o termo do prazo para a sua apresentação (Pombo, 2007).

A fraude fiscal, supõe, nalguns casos, a violação de regras contabilísticas, sendo essencial fazer a demonstração de que essas violações ocorreram. A sofisticação crescente das operações económico-financeiras, colocando novas responsabilidades sobre quantos as devam contabilizar, pode catalisar eventuais divergências sobre a adequação dos respetivos critérios, autorizando que a Administração Tributária dê por ilícitas contabilizações com as quais, pura e simplesmente, não concorda, cabendo ao juiz, com a sua capacidade de entendimento e prudência dirimir, no plano objetivo, divergências quanto às regras da arte (Pombo, 2007). Estas considerações parecem tão mais importantes quando se conhecem vários organismos, sobretudo internacionais, que dimanam regras contabilísticas e vão atualizando os respetivos critérios, por forma a adequá-los a situações cada vez mais complexas⁵.

O crime tipificado no artigo 103º do RGIT (AT, 2015a) exige que se verifique a obtenção de uma **vantagem patrimonial ilegítima** que ultrapasse o limiar dos €15.000, mas não exige o enriquecimento do agente, ou seja, não é forçoso que se prove que o autor do crime se apropriou das quantias (que deveriam constituir receita do Estado) em seu benefício pessoal.

³Dolo ou intenção de cometer o crime, de acordo com a definição do artigo 14º do Código Penal (AR, 2015).

⁴Conforme Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, 25.02.2015, Proc. 709/08.01DFUN-A.L1-3 (TRL, 2015).

⁵Destes organismos, destacam-se o International Accounting Standard Board (IASB), a nível internacional, e a Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a nível nacional.

3. O IVA NAS TRANSAÇÕES INTRACOMUNITÁRIAS

O IVA foi introduzido pelo Decreto-Lei n° 394-B/84, de 26 de dezembro (MFP, 1984), que transpõe a Directiva 77/388/CEE - 6ª Directiva, de 17 de maio (CCE, 1977), constituindo uma importante reforma do sistema da tributação indireta e uma substancial alteração do modelo da tributação geral do consumo.

A abolição das fronteiras fiscais no interior da Comunidade Europeia, em 1 de janeiro de 1993, obrigou a significativas alterações no IVA, com a criação de um mercado único europeu, o território da Comunidade Europeia, com exclusão de alguns pequenos enclaves, passou a constituir um único território aduaneiro, pelo que as transações de bens deixaram de estar sujeitas às formalidades alfandegárias e à conseqüente tributação (Guedes e Travanca, 2009). Assim, desapareceram os conceitos de importação e exportação nas transações de bens, no interior da UE e surgiu um novo conceito – o de aquisição e transmissão intracomunitária de bens.

No RITI as operações efetuadas entre os diferentes EM da UE dão origem a dois tipos de operações, a saber:

- Transmissões de bens que, regra geral, estão isentas de imposto (em determinadas condições poderão não beneficiar dessa isenção);
- Aquisições de bens (tributáveis, em regra, no território nacional), tendo em conta o que decorre do RITI e também as regras de comércio internacional definidas a nível mundial, segundo as quais a tributação ocorre, em regra no local de consumo dos bens.

Em termos concetuais, considera-se que se está perante uma operação intracomunitária, quando exista uma transmissão onerosa de bens entre dois sujeitos passivos de dois EM distintos, sendo exigível que os bens transmitidos sejam transportados para o EM de destino (deslocação física dos bens). No RITI não se prevê as prestações de serviços nem transmissões de bens de, ou para, países ou territórios terceiros, estando estas operações fora do campo de aplicação deste diploma.

As aquisições intracomunitárias de bens efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, estão sujeitas a IVA, desde que se verifiquem os seguintes requisitos previstos no RITI (AT, 2015b):

- a) O adquirente dos bens seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos de IVA em território nacional;
- b) O vendedor seja um sujeito passivo devidamente registado para efeitos de imposto em outro EM e não esteja abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas no seu EM;
- c) O vendedor não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens expedidos ou transportados a partir de outro EM;
- d) Os bens transmitidos não estejam sujeitos ao regime de vendas à distância.

De acordo com o artigo 3º do RITI (AT, 2015b), considera-se **aquisição intracomunitária de bens (AIB)** a:

“ obtenção do poder de dispor, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, de um bem móvel corpóreo cuja expedição ou transporte para território nacional, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, com destino ao adquirente, tenha tido início noutra Estado membro”,

A identificação fiscal é um elemento fundamental para o funcionamento deste sistema, na medida em que permite o controlo das operações efetuadas, devendo para o efeito os

operadores económicos estar aptos a conhecer o número de identificação fiscal dos sujeitos passivos com os quais se relacionam (Guedes & Travanca, 2009).

A propósito das AIB refira-se o que dispõe o normativo legal sobre os documentos de transporte que devem acompanhar a circulação de bens em território nacional. O Regime de Bens em Circulação, aprovado pelo Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de julho (MF, 2003), e republicado pelo Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto (MF, 2012b), estabelece as normas sobre os documentos de transporte que devem acompanhar os bens em circulação. Assim, o nº 1 do artigo 1º determina que todos os bens em circulação, em território nacional, seja qual for a sua natureza ou espécie, que sejam objeto de operações realizadas por sujeitos passivos de IVA, deverão ser acompanhados de documentos de transporte processados nos termos do diploma em referência. No entanto, mercê da exceção prevista na alínea b) do nº 2 do artigo 3º do citado Regime, os bens respeitantes a transações intracomunitárias, a que se refere o Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro (MF, 1992), encontram-se excluídos dessa obrigação. Apesar de estes bens não estarem sujeitos à obrigatoriedade de documento de transporte, poderá ser exigida prova da proveniência e destino dos mesmos, sempre que existam dúvidas sobre a legalidade da sua circulação, a qual deve ser feita mediante a apresentação de qualquer documento comprovativo da natureza e quantidade dos bens, sua proveniência e destino.

Quanto à transmissão intracomunitária de bens (TIB) verifica-se que, juridicamente, cada transação económica é decomposta em duas operações, para efeitos de IVA: a TIB no EM de origem e a AIB no EM de destino. As duas transações são perfeitamente distintas mas complementares, tanto no tempo como no espaço. Assim, à transmissão de um bem efetuada a partir de um EM, e por isso isenta nesse país, corresponde simetricamente no EM de chegada uma AIB, para que a tributação se dê no país de destino, sendo o IVA liquidado pelo adquirente (isto é, inversão de sujeito passivo ou 'reverse charge'). O facto gerador é uma compra e não uma venda, como é normalmente o caso.

A definição de TIB está prevista no artigo 7º do RITI (AT, 2015b), considerando que são:

- As transmissões efetuadas a título oneroso previstas no artigo 3º do Código do IVA (AT, 2015c);
- A transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro EM, para as necessidades da sua empresa.

De uma forma sumária, a regra é que as TIB se encontram isentas pelo artigo 14º do RITI (AT, 2015b), tratando-se de uma isenção completa (verdadeira isenção), tal como a das exportações, uma vez que, embora não sendo liquidado IVA a jusante, é possível a dedução do IVA suportado a montante (conforme nº 2 do artigo 19º do RITI – AT, 2015b). Assim, a TIB está isenta de IVA, sob reserva de o adquirente estar registado para efeitos de IVA num outro EM e os bens deixarem o território nacional.

Por último, de referir que para os consumidores finais, aplica-se o princípio da tributação na origem, podendo estes adquirir bens, com IVA incluído, em qualquer EM, e transportá-los para outro EM sem serem submetidos a controlos na fronteira ou a outras formas de tributação. Relativamente às transações com países terceiros (externos à UE), o regime aplicável determina que os bens exportados saem do território nacional livres de imposto e os bens importados são tributados quando atravessam a fronteira externa da UE.

4. A GÉNESE DA FRAUDE NO IVA INTRACOMUNITÁRIO

A fraude fiscal em sede de IVA assume diferentes formas: a forma mais simplista da prática do crime é a omissão das transações económicas, consubstanciando-se na não apresentação das declarações periódicas de IVA, ou na omissão de informações nas declarações

apresentadas (Rafael, 2011). Também a utilização de faturas falsas é um crime de fraude fiscal no IVA⁶, sendo frequentemente usada com o objetivo de reduzir o montante de IVA a entregar ao Estado, ou mesmo para receberem reembolsos indevidos. As faturas falsas são também utilizadas para justificar saídas de dinheiro não documentadas, normalmente porque representam custos ilícitos (Rafael, 2011). Outra modalidade relevante de fraude no IVA é constituída pela economia paralela (as operações são realizadas à margem do sistema fiscal e de qualquer outro sistema de regulamentação).

O regime jurídico introduzido em Portugal, pelo sistema “*e-fatura*”, aprovado pelos Decreto-Lei nº 197/2002 (MF, 2012a) e nº 198/2012 (MF, 2012b), de 24 de agosto, tem como escopo combater esta elisão fiscal, pela omissão de emissão de fatura nas transações comerciais, principalmente as que têm como consumidor final os cidadãos particulares ou os sujeitos passivos isentos.

No que toca à vertente comunitária, a maior falha do regime transitório reside no leque amplo de possibilidades de fraude que oferece. O facto de os bens circularem entre EM sem tributação está na base de grande parte da fraude em IVA. A proposta da Comissão Europeia com vista à introdução de um regime definitivo prevê a supressão de quaisquer distinções entre operações nacionais e intracomunitárias (tributação no país de origem) e um local único de registo e de tributação para os agentes económicos comunitários. Pressupõe-se que os bens e serviços a tributar e as respetivas taxas de tributação aplicáveis sejam coincidentes em todos os EM (Barreiros, 2013).

A **fraude carrossel** aproveita as fragilidades do sistema ‘*reverse charge*’ nas transações intracomunitárias. O crime é cometido em comparticipação necessária⁷, envolvendo, no mínimo, três empresas registadas para efeitos de IVA em dois EM diferentes, tal como exemplifica a **Figura 1**.

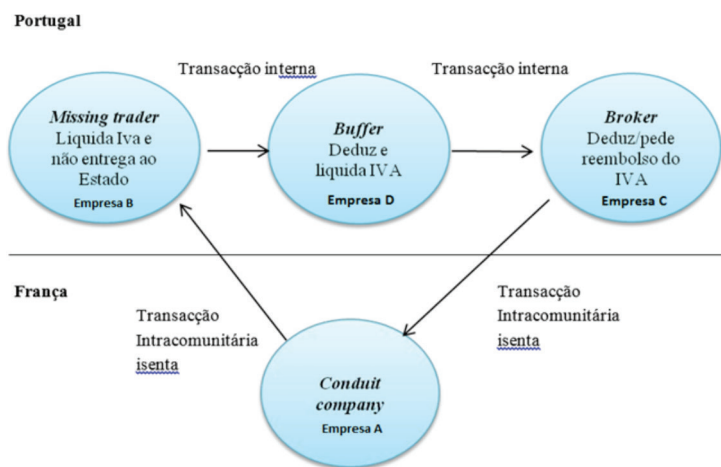


Figura 1. Esquema de fraude carrossel envolvendo dois EM

Fonte: Adaptado de Rafael (2011).

O esquema inicia-se quando a empresa “A” domiciliada no EM 1 (denominada empresa de ligação ou ‘*conduit company*’) faz uma venda intracomunitária de bens para a empresa “B”, estabelecida no EM 2 (denominada operador fictício ou ‘*missing trader*’⁸). Como

⁶ Ainda que possam ter relevância em sede de imposto sobre o rendimento, documentando gastos virtuais que vão diminuir o resultado líquido e, conseqüentemente, o lucro tributável.

⁷ O que não equivale a dizer associação criminosa, embora esta se verifique na maioria dos casos.

⁸ ‘*Missing trader*’, ‘*buffer*’, ‘*broker*’ e ‘*conduit company*’, são as terminologias adotadas em todos os países da EU para designar o tipo de empresa envolvida nestes esquemas de fraude, incluindo Portugal pela necessidade de cooperação administrativa e judicial.

se está perante uma transação intracomunitária, esta é uma operação isenta, não tributada à saída do país de origem, nem à entrada do país de destino, por ser o adquirente quem simultaneamente liquida e deduz o IVA. Em seguida, estes bens são revendidos à empresa “C” (denominada intermediário ou ‘broker’) residente no EM 2. O ‘missing trader’ emite uma fatura onde liquida IVA, que não entrega ao Estado e desaparece. Como o ‘missing trader’ não entrega o IVA liquidado à Administração Fiscal, consegue vender os bens abaixo do preço de custo. O IVA liquidado pelo ‘missing trader’, não entregue ao Estado e considerado dedutível na esfera da empresa “C” (que inclusivamente, tem direito ao seu reembolso) constitui o lucro do esquema fraudulento.

Os bens podem ser objeto de outras transações no mesmo EM, através de empresas tampão ou ‘buffer’ (empresa “D”), que cumprem as obrigações fiscais, ou ser realizada nova transmissão intracomunitária pelo ‘broker’ (empresa “C”), com destino à empresa “A” do EM 1 que deduz ou pede reembolso do IVA pago a montante. A empresa “A” efetua nova transmissão intracomunitária isenta de IVA à empresa “B” do EM 2, iniciando-se novamente o ciclo, o qual pode repetir-se vezes sem conta enquanto não for detetado. Daí este esquema ser designado por fraude carrossel. Na abordagem de Santos (2008: 57), esclarece-se que:

“o carrossel é tanto mais perfeito [isto é, mais dificilmente detetável] quanto maior for a cadeia dos intervenientes e quanto mais inocentes [sujeitos passivos reais e credíveis, sem participação voluntária no esquema] a organização da fraude consiga envolver.”

Quanto ao funcionamento da fraude carrossel, Palma (2010) explica que, frequentemente, são transmitidos os mesmos bens, os quais podem circular diversas vezes entre os EM, ficando lesada a Administração Fiscal, proporcionalmente ao número de vezes que os bens circulam entre EM. Na maioria dos esquemas de fraude carrossel as mercadorias circulam entre os países, simulando verdadeiras transações intracomunitárias; no entanto, há esquemas em que as mercadorias ficam no país da empresa adquirente e apenas os camiões e as faturas é que circulam entre países (Rafael, 2011). Santos (2008: 26) considera que, na sua:

“forma mais agressiva [e mais pura], a fraude em cadeia e a fraude carrossel manifestam-se na existência de faturas sucessivas sem existência de entrega de qualquer mercadoria. Os “operadores”, neste caso, são totalmente fictícios, constituindo simples fábricas de produção de documentos falsos”.

Os organizadores destes esquemas utilizam vários intermediários na cadeia e trocam rapidamente de fornecedores e de compradores, para não deixar rasto e dificultar o trabalho às Administrações Fiscais. Estes agentes revelam um *know-how* muito apurado da máquina fiscal dos vários EM, sendo conhecedores das suas fragilidades e deficiências, o que leva à grande complexidade imprimida nos esquemas fraudulentos, envolvendo vários EM e com mais do que um ‘missing trader’, conforme exemplifica a Figura 2.

Marques (2007) caracteriza a fraude carrossel como uma rede internacional de empresas que, para garantir a continuidade dos seus esquemas e para ocultar a identidade dos seus titulares, se registam em *off-shore*. É um esquema que funciona através da simulação de operações económicas e do envio de declarações fiscais falsas, tendo como objetivo a obtenção de reembolsos indevidos de IVA.

Segundo Swinkels (2008), uma maneira fácil de lucrar com a fraude é cobrar valores elevados de IVA incluído na fatura 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.

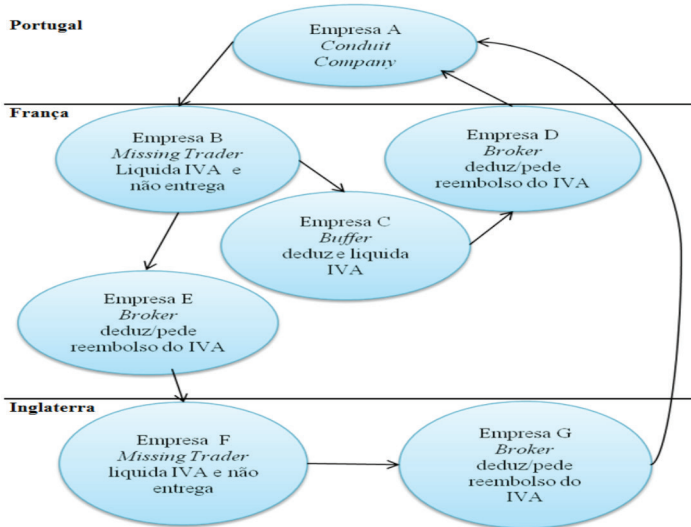


Figura 2. Esquema de fraude carrossel envolvendo 3 EM

Fonte: Adaptado de Rafael (2011).

De acordo com Tomaz (2007), Amand e De Rick (2005), van Brederode (2008) e Ruffles *et al.* (2003), as mercadorias utilizadas para praticar a fraude são de elevado valor e de transporte fácil, (v.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, (v.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 transações com países asiáticos e africanos, de forma a dificultar a deteção da fraude. Ruffles *et al.* (2003) e van Brederode (2008) salientam ainda que a fraude carrossel não é um problema exclusivo de um só EM, porque esta ocorre sempre no mínimo entre dois EM, o que resulta num problema comunitário, ocorrendo maioritariamente em transações Business to Business (B2B), não se utilizando consumidores finais.

Os esquemas de fraude relatados abrangem apenas transações intracomunitárias, no entanto as organizações criminosas vão mais além, começando também a fazer importações de países terceiros (Figura 3).

No entanto, continua a ser dentro da UE onde a fraude é mais devastadora. Por exemplo, em Espanha estima-se uma perda de quatro biliões de euros por ano (IVA que deveria ter sido liquidado e entregue ao Estado), sendo que tem aumentado o número de registos de fraude ao IVA, ao mesmo tempo que a percentagem de imposto efetivamente arrecadado (*deuda finalizada*) em relação ao declarado (*deuda deduzida*) ter diminuído bastante, atingido 0,8% em 2006, face aos 44,1% de 1999 (ODF, 2006). Em Itália, apesar de o número de inspeções ter vindo a aumentar, os números são semelhantes aos de Espanha: apenas em referência ao ano de 2008, estima-se um montante de 4,7 biliões de euros referente a IVA liquidado e não entregue ao Estado (UIT, 2009). Por sua vez, na Bélgica, o prejuízo em matéria de IVA eleva-se; só no ano de 2011, cifrou-se em 27,9 milhões de euros e, para os últimos dez anos estima-se uma perda de 914,4 milhões de euros (DCEF-PJF, 2012).

Para Grancolas (2008), o desaparecimento das empresas é facilitado pelo facto de cada empresa ter um Número de Identificação Fiscal (NIF, em inglês *Taxpayer Identification*

Number - TIN) diferente em cada EM onde está registada, tornando muito difícil controlar estas situações e efetuar cruzamento de informação.

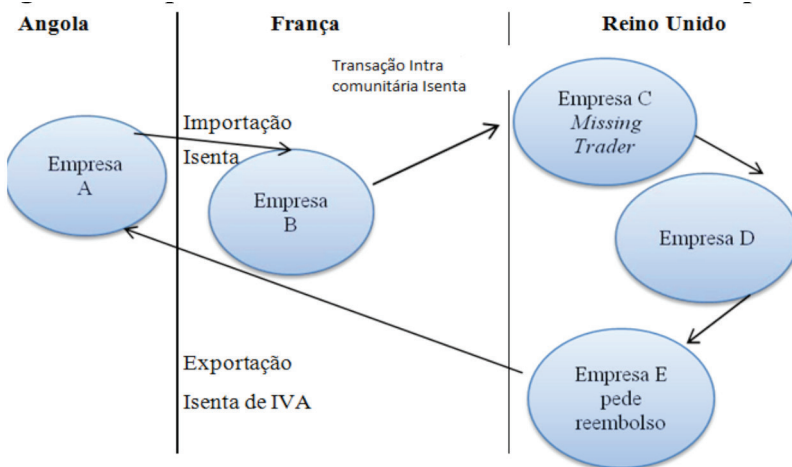


Figura 3. Esquema de fraude carrossel envolvendo um país terceiro
Fonte: Adaptado de Rafael (2011).

5. IMPACTO DA FRAUDE FISCAL NAS RECEITAS DOS ESTADOS-MEMBROS

Considerando a importância que o IVA assume nas receitas dos vários EM, propiciando um aumento das receitas públicas de curto prazo, depreende-se facilmente que os valores do imposto que não são arrecadados têm um enorme impacto nos orçamentos. Com efeito, avaliando as receitas tributárias do Estado português, conclui-se que as receitas do IVA representam uma importante parcela, comparando, por exemplo, com o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), como se demonstra no **Quadro 1**.

Quadro 1. Receitas do Estado português, 2013 e 2014

Unid: Milhões Euro

Anos	Impostos diretos - IRC	Impostos Indiretos - IVA
2010	4.591,6	12.145,9
2011	5.167,6	13.051,6
2012	4.280,5	12.800,1
2013	5.095,0	13.249,1
2014	4.519,1	13.814,1

Fonte: Adaptado de PORDATA (2015).

A luta contra a fraude e evasão fiscais e aduaneiras tornou-se num dos objetivos estratégicos prioritários das administrações tributárias, tanto por razões éticas, designadamente, a aplicação efetiva do princípio da justiça tributária, como por razões económicas, pois a fraude fiscal compromete o comércio legítimo, a suficiência dos recursos públicos e a própria estabilidade dos sistemas económicos. De acordo com um relatório publicado em maio de 2015 pela Comissão Europeia (CASE, 2015), em 2013 Portugal ocupava o 6º lugar no ranking dos países com nível de evasão fiscal mais baixa. O nível de evasão fiscal em IVA

(GAP do IVA, ou diferença entre valor de receita de imposto estimado e o efetivamente cobrado) em Portugal foi de apenas 9,0% em 2013, face ao valor máximo de 41,1% registado nesse mesmo ano na Roménia (Quadro 2).

Quadro 2. Nível de Evasão Fiscal na UE, 2009-2013

Países	2009	2010	2011	2012	2013
Alemanha	9,4	9,6	10,5	10,6	11,2
Áustria	9,4	11,5	12,6	11,1	11,4
Bélgica	13,1	11,4	11,1	11,2	10,5
Bulgária	25,0	22,0	24,2	18,5	17,2
Dinamarca	7,8	8,2	8,6	8,5	9,3
Eslováquia	34,4	35,8	31,2	38,6	34,9
Eslovénia	12,9	10,8	8,6	9,1	5,8
Espanha	35,1	12,4	17,4	17,0	16,5
Estónia	9,8	11,0	12,1	13,3	16,8
Finlândia	3,2	6,9	3,6	2,9	4,1
França	13,0	8,2	7,0	9,4	8,9
Grécia	33,7	30,3	37,9	33,4	34,0
Holanda	7,9	0,5	4,0	4,4	4,2
Hungria	23,7	24,0	23,0	24,1	24,4
Irlanda	14,2	11,1	13,5	11,2	10,6
Itália	36,3	28,7	31,7	32,0	33,6
Letónia	43,0	35,2	37,5	33,8	29,8
Lituânia	43,7	38,4	36,5	36,5	37,7
Luxemburgo	2,7	2,8	3,9	5,4	5,1
Malta	24,0	28,1	29,4	31,0	26,4
Polónia	20,8	18,1	18,7	25,3	26,7
Portugal	14,5	12,1	12,8	8,7	9,0
Reino Unido	13,4	11,7	10,1	10,5	9,8
República Checa	22,6	25,5	20,4	23,6	22,4
Roménia	49,8	45,1	42,0	42,9	41,1
Suécia	3,4	3,1	3,9	4,8	4,3
UE-26	18,1	14,0	14,8	15,2	15,2

Fonte: CASE (2015).

À frente de Portugal encontram-se alguns dos países nórdicos, sendo que o nível de evasão em Portugal é praticamente igual ao da França e da Dinamarca, os quais em 2013 se encontram classificados em 5º lugar e 7º lugar, respetivamente, muito à frente de economias como a do Reino Unido (9,8%), Alemanha (11,2%), Espanha (16,5%), Itália (33,6%) e Grécia (34,0%). Outro dado muito significativo revela uma queda consistente da evasão no IVA em Portugal, de aproximadamente 6 pontos percentuais, passando dum desvio de 14,5% em 2009 para 9,0% em 2013, isto é, metade da média da UE-26. Portugal é também o único, dos seis países com mais baixo índice de evasão, que alcança uma diminuição no período até 2013. Para tal pode ter contribuído o reforço das medidas de combate à fraude e evasão que têm vindo a ser implementadas, com especial enfoque no sistema *'e-fatura'*, sendo as expetativas sobre o nível de evasão no futuro ainda mais promissoras.

6. MEDIDAS DE COMBATE À FRAUDE

O crescimento da economia paralela tem sido uma preocupação constante nos países que integram a UE. O Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF) e o relatório da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – *Measurement of the non-observed economy* (OCDE, 2002), sinalizaram cinco áreas dentro da Economia Não Revelada (ENR), nomeadamente: economia ilegal; economia oculta (subdeclarada ou subterrânea); economia informal; produção para uso próprio (autoconsumo); e produção subavaliada por deficiências da estatística. A nível mundial, a ENR movimenta cerca de dez biliões de dólares por ano, em que participam cerca de um terço da força de trabalho mundial; se representasse um país, seria a segunda maior economia do mundo a seguir aos Estados Unidos da América (Afonso, 2011).

Nestes termos, ao nível da **União Europeia**, é importante a cooperação entre os EM. De acordo com o artigo 59º do Regulamento nº 904/2010 do Conselho de 7 de outubro de 2010 (CUE, 2010b), relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA, a Comissão Europeia deveria apresentar um relatório ao Parlamento Europeu e ao Conselho, sobre a aplicação deste Regulamento até 01.11.2013 e, subsequentemente, a cada cinco anos. Em especial, o Regulamento introduziu algumas disposições novas relacionadas com:

- A qualidade da informação contida nas bases de dados;
- A criação da rede EUROFISC, proporcionando um intercâmbio multilateral, rápido e direcionado de informação relacionada com a fraude ao IVA;
- A introdução de um mecanismo de retorno da informação (*feedback*);
- O acesso automatizado às bases de dados de outros EM.

Neste âmbito, o fator-chave para um intercâmbio de informações eficaz é a existência de um sistema processual e de gestão interna eficiente em cada EM, a fim de se assegurar o tratamento adequado e atempado destes pedidos de informação. Para tanto, foram criados os formulários eletrónicos, de forma a apoiar as Administrações Fiscais a processar os pedidos mais rapidamente. Além disso, a nova possibilidade de as autoridades competentes dos EM terem um acesso automatizado a determinados tipos de informações disponíveis nas bases de dados de outros EM deve reduzir substancialmente o número de pedidos de informação “normalizada” e facilitar/acelerar a cooperação administrativa.

As administrações nacionais criaram em 1992 um sistema informático de troca de informação relativa ao valor das TIB – o *Vat Information Exchange System* (VIES) – com o objetivo de prevenir a fraude fiscal, permitindo aos EM assegurar a tributação efetiva das operações com destino a sujeitos passivos residentes no território do respetivo Estado. Contudo, Tomaz (2007) e Grandcolas (2008) salientam que o VIES 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 transação e a data da transmissão de dados, período suficiente para que o ‘*missing trader*’ desapareça.

A inscrição do NIF no VIES depende da manifestação da vontade do sujeito passivo em realizar operações intracomunitárias, expressa na declaração de início de atividade prevista no artigo 31º do Código do IVA ou em declaração de alterações, prevista no artigo 32º do mesmo diploma legal (AT, 2015c).

O nº 6 do artigo 35º do Código do IVA (AT, 2015c) confere à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) a possibilidade de alterar oficiosamente os elementos relativos à atividade do sujeito passivo, quando ocorra uma ou mais situações das enunciadas nas suas alíneas a) a e). Esta norma configura a adoção de medidas anti abuso e de combate à fraude, quando estejam em causa, nomeadamente, operações de natureza intracomunitária, operadores inativos, ou presumivelmente inativos.

Em 29 de setembro de 2009, a Comissão apresentou uma proposta de Directiva, que alterava a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (CUE, 2006), relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um sistema de autoliquidação no fornecimento ou prestação de certos bens e serviços com um risco de fraude. O objetivo desta proposta foi permitir a aplicação temporária de um sistema de autoliquidação, a fim de combater a fraude relacionada com a troca de licenças de emissão de gases com efeito de estufa e a transação de certos bens sensíveis à fraude.

Através do mecanismo de inversão da obrigação fiscal (*'reverse charge'*), ou mecanismo de autoliquidação, o IVA deixa de ser liquidado pelo operador ao adquirente (sujeito passivo de IVA), passando este a assumir essa obrigação. Na prática, os adquirentes passam simultaneamente a declarar e a deduzir o IVA, sem pagamento efetivo às Administrações Fiscais. Desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada.

Desta proposta de alteração à Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (CUE, 2006), é aditado o artigo 199º-A que prevê que os EM podem, até 31 de dezembro de 2014 e por um período mínimo de dois anos, aplicar um sistema segundo o qual a liquidação do IVA, devido pelo fornecimento ou prestação dos bens ou serviços constantes do anexo VI-A, passa a ser assumida pelo adquirente. Os EM devem limitar a escolha dos bens e serviços a três das categorias incluídas no Anexo VI-A, das quais duas, no máximo, poderão respeitar a bens. Segundo Palma (2010: 32):

“(...) durante o processo de discussão dos mecanismos de reverse charge, Portugal defendeu que se deveria dar prioridade à análise das medidas convencionais de combate à fraude fiscal no IVA e à avaliação da eficácia dessas medidas e que, só após essa avaliação, é que se deveria analisar uma eventual necessidade de avançar com medidas mais radicais. Na realidade, avançar desde já com um projeto-piloto, que terá uma duração temporária, aceitando que o mecanismo de reverse charge possa ser de aplicação opcional, traduz-se na aceitação da coexistência de dois sistemas de IVA na Comunidade completamente diferentes, o que não contribui para o processo de harmonização.”

A proposta foi aprovada em março de 2010, tendo em abril do mesmo ano entrado em vigor a Directiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de março de 2010 (CUE, 2010a), que altera a Directiva 2006/112/CE (CUE, 2006), relativa ao sistema comum do IVA, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento de bens ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude. Nestes termos, as medidas aprovadas pela UE têm sido no sentido de melhorar o sistema do IVA em vigor, nomeadamente através da melhoria da cooperação administrativa e do intercâmbio de informações entre EM, diminuindo os prazos para esse intercâmbio, por considerarem que o tempo em que a informação é disponibilizada pelos EM, relativamente às transações intracomunitárias, é essencial para a deteção do *'missing trader'* num eventual caso de fraude carrossel.

Em Portugal, uma das formas utilizadas no combate à fraude carrossel foram as alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro (AR, 2004), nomeadamente o atual artigo 79º (AT, 2015c). Esta alteração veio responsabilizar solidariamente o adquirente pelo pagamento do IVA em caso de operação simulada. Também o aditamento do atual artigo 80º (AT, 2015c), através da presunção de que o sujeito passivo que adquire bens ou serviços a um preço inferior *“ao preço mais baixo que seria razoável pagar em situações de livre concorrência”* (Rafael, 2011), tem conhecimento de que o IVA liquidado expresso na fatura não foi ou não será entregue ao Estado e, como tal, deve ser responsabilizado solidariamente pelo seu pagamento.

O mecanismo de *'reverse charge'* foi introduzido no setor da construção civil através do Decreto-Lei nº 21/2007, de 29 de janeiro (MF, 2007) e no setor dos desperdícios, re-

síduos e sucatas recicláveis por via da Lei nº 33/2006, de 28 de julho (AR, 2006), por serem considerados setores de risco. Uma outra alteração legislativa respeita à aprovação do Decreto-Lei nº 134/2010, de 27 de dezembro (MFAP, 2010), que alterou o Código do IVA (AT, 2015c) e o RITI (AT, 2015b), ao abrigo da autorização legislativa constante do artigo 129º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (AR, 2010), que transpôs a Directiva nº 2009/69/CE do Conselho, de 25 de junho (CUE, 2009b), alterando em conformidade o artigo 16º do RITI (AT, 2015b). Essa alteração aplica-se nos casos em que a importação é seguida de uma transmissão intracomunitária isenta.

Também, através do Decreto-Lei nº 186/2009, de 12 de agosto (MFAP, 2009), é alterado o Código do IVA (AT, 2015c) e o RITI (AT, 2015b), transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro (CUE, 2008), e a Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro (CUE, 2009a), instituindo o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O regime transitório do IVA, conforme Directiva 91/680/CEE do Conselho de 16 de dezembro de 1991 (CCE, 1991), tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, foi concebido para que as entregas intracomunitárias de bens entre sujeitos passivos sejam isentas de imposto no EM de origem dos bens e que a tributação se efetue no EM de destino. Contudo, o mecanismo da isenção nas transações intracomunitárias expôs o sistema do IVA à fraude, nomeadamente aos mecanismos específicos da fraude intracomunitária, denominada “*fraude carrossel*”. O surgimento de novas formas da prática da fraude, com a introdução de operadores económicos em países terceiros, dificultando a troca de informações, bem como o surgimento de novas figuras, concetualmente individualizadas, como o *contra-trader*, demonstra bem a capacidade de evolução e de mutação que estas organizações criminosas possuem, escapando impunes ao controlo das administrações fiscais.

Conforme se procurou demonstrar, com dados estatísticos, recolhidos pela AT nos relatórios estratégicos elaborados para a implementação e maior eficácia do combate à fraude e evasão fiscal, os valores atinentes ao prejuízo das receitas públicas, mercê das práticas fraudulentas ao IVA, cifra-se em montantes exorbitantes, verificando-se, contudo, uma melhoria nos anos mais recentes. Por conseguinte, estes flagelos devem ser eficazmente combatidos, considerando os prejuízos que acarretam aos Estados, em matéria de dívida pública, défice e equilíbrio orçamental, bem como ao setor privado, atendendo à concorrência desleal verificada entre agentes cumpridores e os envolvidos em esquemas de fraude.

Em épocas de recessão e de crise económica, que grassam a nível mundial, estes fenómenos são de tal forma relevantes que têm que ser encarados com grande preocupação pelas instituições nacionais e europeias, no sentido de agilizar e incrementar a cooperação administrativa entre os EM e a implementação de fortes medidas de combate à fraude e evasão fiscal. No entanto, é sempre complexo medir a eficácia real no combate à fraude carrossel de algumas das propostas apresentadas e analisadas, na presente investigação, designadamente porque algumas das propostas ainda não foram postas em prática e outras, já adotadas, de forma incipiente ou com resultados ainda não demonstrados, dado serem relativamente recentes.

A luta contra a fraude e evasão fiscais e aduaneiras tornou-se num dos objetivos estratégicos prioritários das administrações tributárias, tanto por razões éticas, pugnando-se pela aplicação efetiva do princípio da justiça tributária, como por razões económicas, pois a fraude fiscal compromete o comércio legítimo, a suficiência dos recursos públicos e a própria estabilidade dos sistemas económicos.

Neste contexto, impõem-se soluções mais criativas, orientadas preferencialmente para a prevenção da fraude e não para a repressão. Estas soluções devem, por um lado, assentar numa matriz estruturante, em constante articulação com os outros parceiros comunitários; por outro lado, considerar a constante evolução dos esquemas fraudulentos e a criatividade inerente aos agentes criminosos, que revelam cada vez mais conhecimentos técnicos nas mais diversas áreas, designadamente no planeamento fiscal abusivo no seio dos diversos sistemas fiscais existentes. Em conclusão, após a unidade monetária e cambial existente em dezanove EM da UE, impõe-se a existência de harmonização dos sistemas fiscais, dos princípios, regras e procedimentos que estão na sua génese, de forma a preservar a própria subsistência da moeda única.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Afonso, C. (2011). *Atualização do Índice de Economia Não Registada para Portugal*. Disponível em: <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/> [Acedido em: Julho de 2015].
- Amand, C. e De Rick, F. (2005). Intra-Community VAT Carousels. *International VAT Monitor*, January/February: 8-13.
- Assembleia da República (AR, 2004). Lei n.º 55-B/2004, aprova o Orçamento do Estado para 2005. *Diário da República*, 304, I Série, 30 de dezembro: 7412(162)-7412(493).
- Assembleia da República (AR, 2006). Lei n.º 33/2006, altera o Código do IVA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, estabelecendo regras especiais em matéria de tributação de desperdícios, resíduos e sucatas recicláveis e de certas prestações de serviços relacionadas. *Diário da República*, 145, I Série, 28 de julho: 5372-5374.
- Assembleia da República (AR, 2010). Lei n.º 3-B/2010, aprova o Orçamento do Estado para 2010. *Diário da República*, 82, I Série, 28 de abril: 1466(66)-1466(384).
- Assembleia da República (AR, 2015). Lei n.º 83/2015, de 5 de agosto, altera o Código Penal. Disponível em: <http://www.codigopenal.pt/> [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015a). *Regime Geral das Infracções Tributárias*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/index_rgit.htm [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015b). *Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/index_riti.htm [Acedido em: julho de 2015].
- Autoridade Tributária e Aduaneira (AT, 2015c). *Código do IVA*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/index_iva.htm [Acedido em: julho de 2015].
- Barreiros, B. (2013). *A Responsabilidade do Adquirente na Fraude Carrossel*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa.
- Center for Social and Economic Research (CASE, 2015). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States - 2015 Report*. Warsaw: CASE.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2006). Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 347, 11 de dezembro: 1-118.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2008). Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 44, 20 de fevereiro: 11-22.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2009a). Directiva 2008/117/CE do Conselho, de 16 de dezembro, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a fim de lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 14, 20 de janeiro: 7-9.

- Conselho da União Europeia (CUE, 2009b). Directiva 2009/69/CE do Conselho, de 25 de Junho de 2009, que altera a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que se refere à evasão fiscal ligada às importações. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 175, 4 de julho: 12-13.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2010a). Directiva 2010/23/UE do Conselho de 16 de março de 2010, que altera a Directiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que se refere à aplicação facultativa e temporária de um mecanismo de autoliquidação ao fornecimento ou prestação de certos serviços que apresentam um risco de fraude. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 72, 20 de março: 1-2.
- Conselho da União Europeia (CUE, 2010b). Regulamento (UE) n° 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. *Jornal Oficial da União Europeia*, L 268, 12 de outubro: 1-18.
- Conselho das Comunidades Europeias (CCE, 1977). Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos EM respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do IVA: matéria colectável uniforme. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 145, 13/06/77, 54-93.
- Conselho das Comunidades Europeias (CCE, 1991). Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do IVA e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L 376, de 31/12/1991: 1-19.
- Direction criminalité économique et financière de la Police judiciaire fédérale (DCEF-PJF, 2012). *Rapport Annuel 2011 - Police judiciaire fédérale, Direction criminalité économique et financière*. Disponível em: <http://www.police.be/fed/fr/downloads/file/Rapports+d+activites/Rapport-annuel-Ecofin-2011.pdf> [Acedido em: Junho, 2015].
- Grandcolas, C. (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*, 62 (4): 130-144.
- Guedes, O. e Travanca, D. (2009). *Manual de IVA e RITI*. Lisboa. Centro de Formação da Direção-Geral de Impostos.
- Marques, P. (2007). *Infrações Tributárias Volume I – Investigação Criminal*. Lisboa. Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- Ministério das Finanças (MF, 1992). Decreto-Lei n° 290/92, adapta o regime jurídico do IVA. Transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro. Aprova o regime do IVA nas transacções intracomunitárias. *Diário da República*, 298, I Série, 28 de dezembro: 5966-5979.
- Ministério das Finanças (MF, 2003). Decreto-Lei n° 147/2003, aprova o regime de bens em circulação objecto de transacções entre sujeitos passivos de IVA, nomeadamente quanto à obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham. *Diário da República*, 158, I Série-A, 11 de julho: 3928-3934.
- Ministério das Finanças (MF, 2007). Decreto-Lei n° 21/2007, introduz alterações ao Código do IVA e respectiva legislação complementar em matéria de tributação de operações imobiliárias, incluindo a revisão do regime da renúncia à isenção de IVA na transmissão e na locação de bens imóveis. *Diário da República*, I Série, 29 de janeiro.
- Ministério das Finanças (MF, 2012a). Decreto-Lei n° 197/2012, introduz alterações no Código do IVA, no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias e alguma legislação complementar, transpondo o artigo 4.º da Directiva n° 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro, em matéria de localização das prestações de serviços, e a Directiva n.º 2010/45/UE, do Conselho, de 13 de julho, em matéria de faturação, dando execução às autorizações legislativas constantes do artigo 128º da Lei n° 64-A/2011, de 30 de dezembro. *Diário da República*, 164, I Série, 24 de agosto: 4656-4666.

- Ministério das Finanças (MF, 2012b). Decreto-Lei n.º 198/2012, estabelece medidas de controlo da emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal, define a forma da sua comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira e cria um incentivo de natureza fiscal à exigência daqueles documentos por adquirentes pessoas singulares. Altera o Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho, altera o Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de julho e republica em anexo, o regime de bens em circulação objeto de transações entre sujeitos passivos de IVA, aprovado em anexo ao mesmo diploma. *Diário da República*, 164, I Série, 24 de agosto: 4666-4677.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2009). Decreto-Lei n.º 186/2009, altera o Código do IVA e o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias e cria o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado membro de reembolsos. *Diário da República*, 155, I Série, 12 de agosto: 5235-525244.
- Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP, 2010). Decreto-Lei n.º 134/2010, altera o Código do IVA e o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias, ao abrigo da autorização legislativa constante do artigo 129.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, e transpõe o artigo 3.º da Directiva n.º 2008/8/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, a Directiva n.º 2009/69/CE, do Conselho, de 25 de Junho, e a Directiva n.º 2009/162/UE, do Conselho, de 22 de Dezembro. *Diário da República*, 249, I Série, 27 de dezembro: 5927- 5931.
- Ministério das Finanças e do Plano (MFP, 1984). Decreto-Lei n.º 394-B/84, aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). *Diário da República*, 297, I Série, 1.º Suplemento, 26 de dezembro: 3924(12)-3924(44).
- Observatorio del Delito Fiscal (ODF, 2006). *Primer informe del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la Secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude fiscal*. Madrid: ODF.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE, 2002). *Measurement the non-observed economy*. Paris: OCDE.
- Palma, C. (2010). A Proposta de Directiva sobre a Aplicação de um Sistema de Reverse Charge. *Revista TOC*, 118: 30-33.
- Pombo, N. (2007). *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, A Simulação e Outras Reflexões*. Coimbra: Almedina.
- PORDATA (2015). *Receitas fiscais do Estado: total e por alguns tipos de impostos*. Disponível em: <http://www.pordata.pt/Portugal/Receitas+fiscais+do+Estado+total+e+por+alguns+tipos+de+impostos-2765> [Acedido em: Agosto de 2015].
- Rafael, M.C.S. (2011). *Fraude Carrossel - Métodos de Combate*. Dissertação de Mestrado. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade de Lisboa.
- Ruffles, D.; Tily J.; Caplan, D. e Tudor, S. (2003). VAT missing trader intra-Community fraud: The effect on Balance of Payments Statistics and UK National Accounts. *Economic Trends*, 597: 58-70.
- Santos, A. (2008). Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: Nem Tudo o que Luz é Oiro. In: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto (ed.). *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal*. Coimbra: Edições Almedina.
- Swinkels, J. (2008). Carousel Fraud in the European Union. *International VAT Monitor*, March/April: 103-113.
- Tomaz, J. (2007). O Mecanismo de autoliquidação do IVA (“reverse charge”) e o combate à fraude ao IVA. *Estudos em Memória de Teresa Lemos*, 202: 123-154.
- Tribunal da Relação de Lisboa (TRL, 2015). Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. 709/08.01DFUN-A.L1-3. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497ecc/bd39163c7a02529180257e1b004a1c3e?OpenDocument> [Acedido em: agosto de 2015].
- Unione Italiana del Lavoro (UIT, 2009). *Nota a cura del Servizio Politiche Fiscali e Previdenziali*

UIL sul Rendiconto Generale dello Stato per l'anno 2008, in mérito all'evasione fiscale. Disponibile em: <http://www.uil.it/fisco/relazionecorteconti.pdf> [Acedido em: Junho de 2015].

van Brederode, R.F. (2008). Third-Party Risks and Liabilities in Case of VAT Fraud in the EU. *International Tax Journal*, January/February: 43-50.