



## **Ribeiro, Nuno Cerdeira ,”IVA e Fraude carrossel - Comentário ao Acórdão do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia De 12 de Janeiro de 2006” (Acórdão Optigen, Fulcrum Electronics and Bond House Systems)**

A – Questão Suscitada Perante o Tribunal. B – Argumentos Apresentados pelas Partes. C – Percurso, Enquadramento e Decisão do Tribunal. D – Apreciação Crítica e Conclusão

### **A – Questão Suscitada Perante o Tribunal**

O Acórdão objecto da nossa análise versa sobre aquele que é, segundo cremos, o tema central da doutrina do IVA: o direito à dedução<sup>1</sup>. A questão torna-se tanto mais interessante pela relação dessa matéria com a “fraude carrossel”, um esquema fraudulento que se tornou comum nas transacções intracomunitárias de bens, sendo hoje uma das maiores ameaças ao esquema do IVA e às receitas estaduais daí provenientes, uma vez que este imposto era tido, devido ao seu carácter de controlo inter-cruzado por parte dos vários agentes económicos participantes na cadeia de transmissões, como um avanço significativo na luta à fraude fiscal.

A questão submetida ao Tribunal, na verdade, situa-se exactamente em saber se o direito à dedução de um determinado sujeito passivo se mantém, apesar de este estar integrado num esquema de “fraude carrossel”, embora não conhecesse nem pudesse ter conhecimento da existência desse esquema. Tudo isto sabendo que o princípio da neutralidade, e consequentemente o direito à dedução, constitui a verdadeira pedra de toque da filosofia inerente ao surgimento e, sobretudo, à aplicação do IVA.

Partindo dessa base, são colocadas ao Tribunal, para condensar todas as questões, duas interrogações nesta matéria: desde logo, saber se estamos realmente perante o exercício de uma actividade económica, e como deve ser determinada essa natureza económica da actividade em causa; além disso, averiguar se o sujeito passivo que involuntariamente participa na fraude carrossel mantém o direito à dedução do IVA.

Como o tribunal encarou e decidiu a questão à luz de todas estas premissas é aquilo que vamos ver de seguida.

### **B – Os Argumentos Apresentados pelas Partes**

Os argumentos esgrimidos entre as partes aquando das suas observações assumem uma importância acrescida no Acórdão em mérito. Por isso mesmo, é a partir deles que iniciaremos esta análise.

---

<sup>1</sup> Já assim o entendia a Primeira Directiva (Directiva 67/227/CEE) no seu art.º 2.



A Optigen, a Fulcrum, e a Bond House tinham como objecto principal a compra de microprocessadores a sociedades estabelecidas no Reino Unido para revendê-los a clientes estabelecidos noutra Estado-Membro (sendo que, neste caso, foram chamados a fazer as suas observações os Governos do Reino Unido, da Dinamarca e da República Checa). Cada uma daquelas empresas apresentou o seu pedido de reembolso de IVA, e em todos os casos os Commissioners of Customs & Excise indeferiram esse pedido. Estas empresas, sem o saberem nem terem possibilidade de o saber, eram parte de uma cadeia de IVA onde interveio um operador fictício (também designado de *missing trader*) de modo a consumir a fraude carrossel.

Assim sendo, convém começar por analisar os argumentos dos Commissioners para negarem provimento ao pedido de reembolso. De facto, as autoridades britânicas questionam se aquelas operações se enquadram no âmbito de aplicação do IVA, porquanto as vendas realizadas por estas entidades não seriam entregas de bens efectuadas durante o exercício de uma actividade económica. No fundo, o que se quer dizer é que não existe aqui uma efectiva transmissão de bens, e assim sendo não está preenchida a incidência objectiva em sede de IVA. E, nesse sentido, não podendo aplicar-se o regime do IVA, também não haverá direito à dedução de qualquer imposto pago a montante. Por esta via, nega-se também a qualidade de sujeito passivo àquelas empresas, porquanto se alega que as mesmas não exercem qualquer actividade económica (e, por dedução lógica, não praticam qualquer operação tributável). Para defender a sua tese as autoridades britânicas alegam que as operações em causa, objectivamente consideradas, carecem de qualquer substância económica<sup>2</sup>, porque, ainda segundo as autoridades, as aquisições efectuadas não se destinam a ser utilizadas no âmbito de uma actividade comercial para efeitos de IVA, sendo antes realizadas com finalidades fraudulentas.

As autoridades britânicas acrescentam ainda à sua argumentação uma outra razão, segundo a qual a falta de substância económica de uma das operações (isto é, da operação que foi efectivamente fraudulenta) se comunica às restantes, afectando toda a cadeia de transmissões e viciando todas as operações antecedentes e subsequentes, atendendo a razões teleológicas, isto é, consideravam que constituindo a fraude o fim último daquela cadeia de transmissões, todas elas estavam irremediavelmente afectadas por esse objectivo. Assim sendo, como a operação fraudulenta não é uma operação que se insira no âmbito de incidência do IVA, então todas as outras envolvidas na fraude estão inquinadas do mesmo vício (em suma, as autoridades desconsideram a análise casuística de cada uma das operações para averiguar do seu carácter real, optando por uma análise global da cadeia de IVA, o que, como veremos mais à frente, será terminantemente afastado pelo Tribunal).

Por último, e na decorrência deste último argumento apresentado, as autoridades britânicas entendem que a substância económica do negócio deve ser analisada à luz de

---

<sup>2</sup> Conforme definição dada pelos artigos 2º, ponto 1, 4º e 5º, n.º 1 da Sexta Directiva (Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977).



critérios objectivos, não assumindo qualquer relevo o facto dos sujeitos passivos terem ou não conhecimento da fraude em que, ainda que involuntariamente, se viram envolvidos. Daí que, coerentemente, neguem à Bond House, em concreto, a possibilidade de invocar os princípios da protecção da confiança legítima, da proporcionalidade ou da segurança jurídica. Uma vez mais, o Tribunal encarregar-se-á de negar esta doutrina, e de estabelecer uma outra em sentido oposto mas mais concordante com o espírito do IVA e com aqueles princípios de justiça material negados pelas autoridades britânicas àquelas empresas.

Como seria de esperar, os argumentos das empresas são precisamente os opostos, defendendo que a operação em causa está abrangida pelo IVA, que se trata de operações tributáveis, sendo que cada uma delas deve ser analisada casuisticamente e não à luz dos vícios que eventualmente possam existir noutras transmissões pertencentes à mesma cadeia (quer sejam anteriores ou posteriores à operação concretamente discutida), e por fim que os aspectos a ter em conta na determinação da afectação daquela aquisição em particular são de ordem subjectiva, isto é, atendendo ao conhecimento ou desconhecimento da existência da “fraude carrossel” naquela cadeia de transmissões e não apenas à existência de fraude nalguma das operações insertas na cadeia em questão.

Quanto ao Governo do Reino Unido, basicamente a sua posição coincide com a dos Commissioners (como logicamente seria de esperar)<sup>3</sup>. O Governo checo alinha pelo argumento do objectivo das transmissões, alegando que nestes casos não estamos perante qualquer tipo de actividade económica. Já o Governo dinamarquês entende que cabe ao operador económico provar que existiu uma efectiva entrega de bens, mas que em qualquer caso nas situações em que alguém entra em operações feitas em circuito fechado não é portador da qualidade de sujeito passivo para efeitos de IVA (ou seja, defende também critérios objectivos).

Por último, a Comissão das Comunidades Europeias vem defender a análise casuística de cada uma das operações envolvidas na cadeia, em detrimento de uma análise global desta cadeia que implicaria a afectação de todas as operações no caso de apenas uma delas ser fraudulenta. E, como veremos, será essa a interpretação dada pelo Tribunal.

Vistas as posições adoptadas por cada um dos intervenientes nos processos em causa, resta agora a análise dos argumentos invocados pelo órgão decisor, procurando relaciona-los com as conclusões do advogado-geral, também elas muito pertinentes para a decisão da matéria em causa.

## C – Percurso, Enquadramento e Decisão do Tribunal

Como é hábito, o Tribunal não se limita a apresentar os seus argumentos e a extrair daí a conclusão. Na verdade, faz uma introdução completa da matéria em causa.

---

<sup>3</sup> De facto, pode ler-se no Acórdão em mérito que a posição do referido Governo é a seguinte: “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**”. – Negrito e sublinhado nossos.



De imediato, o Tribunal recorda o conceito uniforme de operações tributáveis no qual se baseia o sistema do IVA, salientando que o art.º 2º da Sexta Directiva concede um âmbito muito amplo de aplicação ao IVA (*maxime* pela conjugação dos conceitos de transmissão de bens e prestação de serviços, funcionando este como conceito residual). E, de imediato, o Tribunal faz alusão ao conceito de transmissão (ou entregas) de bens, conforme definido no art.º 5º, n.º 1, da Sexta Directiva e pela própria jurisprudência do Tribunal. Para completar esta primeira fase do percurso do Tribunal, este relembra ainda o conceito de actividades económicas, conforme uma vez mais a Jurisprudência do Tribunal e o art.º 4º, n.º 2, da Sexta Directiva.

Numa segunda fase da evolução da decisão do Tribunal, este último recorda ainda o conceito de sujeito passivo, conforme previsto no art.º 4º, n.º 1 da Sexta Directiva, bem como a noção de sujeito passivo agindo nessa qualidade, segundo a qual um sujeito actua nessa qualidade quando realiza operações no âmbito da sua actividade tributável, conforme determinado em Jurisprudência anterior do próprio Tribunal.

A questão que, com legitimidade, se poderia levantar é a de saber porque é que o Tribunal lança mão de todos estes conceitos. Pois bem, a resposta é relativamente simples: a análise conjunta dos conceitos de sujeito passivo e de actividades económicas permite determinar “a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados”. Daqui facilmente retira o Tribunal outra conclusão: a de que aqueles conceitos se aplicam de forma autónoma em relação aos objectivos e resultados visados pelas operações em causa. De resto, o Tribunal acrescenta que qualquer tipo de obrigação da Administração Fiscal em averiguar qual a intenção do sujeito passivo não seria consentânea com os objectivos do sistema comum do IVA.

E deste raciocínio decorre uma outra conclusão por maioria de razão: não faria qualquer sentido, muito menos no âmbito de um imposto como o IVA, cuja pedra de toque é a neutralidade garantida pelo direito à dedução, que a Administração Fiscal atendesse à intenção de um sujeito, diferente do sujeito passivo que intervenha na cadeia de transmissões com intuito fraudulento, quando esse sujeito passivo não tinha nem podia ter conhecimento do esquema fraudulento. Por outras palavras, o que o Tribunal afirma claramente é que aquilo que importa analisar é a operação em que o sujeito passivo que procura exercer o direito à dedução está envolvido, e não as operações feitas a jusante ou a montante por outros sujeitos. Ou seja: a análise de cada uma das operações deve ser feita casuisticamente.

De facto, o Tribunal salienta ao longo do Acórdão que a substância económica da operação para efeitos de IVA deve ser determinada atendendo à própria actividade em si mesma considerada, sem qualquer tipo de referência à intenção ou finalidade pretendida por outros sujeitos passivos participantes na cadeia. Ora, no caso concreto é patente que o comércio de microprocessadores é por si só susceptível de ser considerado uma actividade



económica na aceção de actividade económica conforme definida na Sexta Directiva. Pelo que, indubitavelmente, estamos perante uma actividade económica objectivamente considerada, ainda que subjectivamente algum ou alguns dos participantes na cadeia de transmissões não tivessem intenção de exercer qualquer tipo de actividade económica. O próprio Tribunal debruçou-se já em específico sobre o conceito de actividade económica, excluindo somente aqueles bens que pela sua própria natureza e características particulares não podem ser introduzidos no comércio lícito, nem integrados num circuito económico (o caso patente dos estupefacientes). Assim sendo, não é o intuito fraudulento de um dos operadores que retira a substância económica à operação em causa.

Um outro ponto relevante diz respeito ao que podemos designar pela comunicabilidade do intuito fraudulento das operações. Com efeito, no esquema da fraude carrossel há intervenientes que actuam com o único propósito de lesar o Estado, deixando de entregar o IVA liquidado; portanto, há operações que são efectivamente fraudulentas. A questão é: esse carácter fraudulento de uma das operações afecta todas as outras operações da cadeia? A resposta terá de ser obviamente negativa. Na verdade, e como muito bem salientam tanto o Tribunal como o advogado-geral, cada operação deve ser analisada em si mesma, ou, por outras palavras, exige-se uma análise casuística de cada uma delas. Assim sendo, as vicissitudes de uma delas não afectam as outras a jusante ou a montante. O que as autoridades britânicas pretendiam era exactamente o oposto, fazendo crer que a cadeia de transmissões deveria ser vista como um todo, na sua globalidade, pelo que o intuito fraudulento de uma das operações parte da cadeia afectaria todas as outras operações; o que, como se compreende, não é justo.

Com efeito, não se pode ignorar que, ao falar do IVA, estamos a falar de um imposto plurifásico, que incide sobre cada uma das operações da cadeia. Seria contrário, por isso mesmo, ao espírito do IVA a adopção de uma perspectiva aglutinadora de todas as operações. Se fosse esse o entendimento, então mais valia o Estado aguardar pelo último estágio das operações e exigir a totalidade do imposto ao último sujeito passivo participante na cadeia de operações. Ora, é certo e sabido que este não é o espírito do IVA, e que uma das grandes características do IVA é precisamente incidir sobre cada uma das operações faseadamente. E esse raciocínio, como facilmente se compreenderá, exige que a análise das várias operações seja feita separadamente.

Mesmo que não fosse esse o espírito do IVA, princípios de justiça material viriam a impor esse entendimento. Imagine-se o que seria afectar um terceiro interveniente de modo involuntário num esquema fraudulento negando-lhe o direito à dedução quando esse sujeito não tinha nem podia ter conhecimento da fraude: não faz qualquer sentido! E mais: não seria justo, equitativo ou sequer razoável. Tanto mais que, como é sabido, para ser imputado um facto ilícito a alguém é necessária a coexistência de um elemento objectivo e de um outro elemento de ordem subjectiva. Imputar efeitos negativos a um sujeito passivo por uma operação à qual foi totalmente alheio não se coaduna, por isso, com o espírito do IVA. E, além



disso, viola de forma grosseira e intolerável os princípios da certeza e da segurança jurídicas, como bem entende o advogado-geral.

Por tudo quanto acaba de ficar descrito, não podia ser outra a decisão do Tribunal senão a de admitir a manutenção do direito à dedução do sujeito passivo que, involuntariamente, participou numa operação cuja cadeia estava destinada ao esquema da fraude carrossel, sem que tivesse ou pudesse ter conhecimento da existência dessa fraude.

#### **D – Apreciação Crítica e Conclusão**

Tendo ficado exposto o raciocínio do Tribunal, é agora o momento de tecer as nossas próprias considerações sobre a matéria em causa.

Ora, como ficou dito, estamos no âmbito da fraude carrossel, prática que tem vindo a aumentar e que causa avultados prejuízos ao Estado. A grande questão é: será que um sujeito passivo envolvido nessa fraude involuntariamente e sem ter nem podendo ter dela conhecimento mantém o seu direito à dedução? O Tribunal responde afirmativamente à questão; e pensamos que bem!

Desde logo, não faz sentido pugnar pela falta de substância económica das operações envolvidas na fraude carrossel, porquanto essas operações têm substância económica e bens subjacentes susceptíveis de se integrarem no comércio lícito. E esse carácter é analisado segundo esse critério objectivo inerente à operação em si mesma e não ao objectivo ou teleologia que visa prosseguir, ainda que sejam fraudulentos por parte de outros intervenientes na cadeia de transmissões. No entanto, apesar de substancialmente económicas, as operações efectivamente fraudulentas não conferem qualquer direito a dedução; mas esse não é o nosso caso.

O que nos interessa é que há alguém participante na cadeia de operações que consubstancia a fraude, mas que desconhece essa fraude. A posição desse sujeito passivo deve ser analisada subjectivamente (ao contrário da natureza da operação, analisada em termos objectivos); ou seja, aquele sujeito está de boa-fé, e pratica a operação plenamente convencido de que se trata de uma actividade económica perfeitamente regular, e assim sendo não é de todo justo que saia prejudicado.

Mas essa boa-fé é aferida de modo completo, isto é, o Tribunal não se limita a exigir a inexistência de qualquer intenção dolosa, exige igualmente uma conduta diligente por parte do sujeito passivo em questão, penalizando a sua negligência. O mesmo será dizer que o sujeito passivo não tinha **nem podia ter** conhecimento da fraude em curso. Esta solução faz, como se compreende, todo o sentido, porquanto o sujeito passivo pode ter motivos para desconfiar da atitude de outros membros da cadeia de operações (por exemplo, quando volta a receber os mesmos bens que já havia vendido por preço igual ou até inferior), e nesse caso está a



aproveitar-se da fraude, ainda que de modo indirecto. Assim sendo, tanto o dolo como a negligência dão origem a consequências negativas para os sujeitos passivos envolvidos.

*In casu*, ficou provado que as empresas que procuravam deduzir o imposto nunca contactaram com o *missing trader* nem podiam ter conhecimento da fraude. Assim sendo, mantiveram o direito à dedução.

Assume particular importância a aplicação do princípio da certeza e segurança jurídicas, conforme alega uma das empresas em causa. De facto, estando as empresas em questão de completa boa-fé, quando lhes foi liquidado o IVA que foi pago fizeram-no com a convicção e a legítima expectativa de que aquele montante que foi pago seria mais tarde deduzido, sendo que nisso se consubstancia a neutralidade do IVA. Se, mais tarde, e porque num qualquer elo da cadeia de transmissões se verificou a existência de uma fraude, esse direito viesse a ser negado, tal facto seria ofensivo da expectativa gerada no momento em que o IVA foi pago, uma vez que o sujeito passivo que procurava deduzir o IVA era completamente alheio à fraude, e sofreria consequências negativas apenas porque um qualquer terceiro com o qual nem contactou viciou a cadeia. Ora, esta situação traria grande incerteza para a esfera dos direitos e obrigações assumidas pelos sujeitos passivos, e seria mesmo susceptível de fomentar a desconfiança entre os vários sujeitos passivos/agentes económicos.

Em geral, pensamos estar em condições de afirmar que o Tribunal define a sua doutrina geral nesta matéria através da distinção de dois degraus de análise: desde logo, a substância económica da operação em causa deve ser analisada à luz de critérios objectivos; mas a posição do sujeito passivo na cadeia de transmissões deve ser subjectivamente esmiuçada, procurando averiguar qual a sua real atitude perante a fraude em curso, penalizando quer a intenção quer a negligência. Daí que a tese de análise da cadeia de fraude em carrossel como um todo caia por terra, porque se assim fosse nem era preciso saber qual a posição do sujeito passivo em concreto; basta que *objectivamente* a fraude existisse para se negar o direito à dedução por parte daquele sujeito, mesmo que subjectivamente nada tivesse a ver com a fraude.

Por isso mesmo não pode ser outra a nossa posição senão a de total concordância quer com o Tribunal quer com o advogado-geral que decidiram manter o direito à dedução do sujeito passivo que, de boa-fé, se vê envolvido numa cadeia em que se inserem operações fraudulentas. Assim sendo, as operações que em si mesmas não são fraudulentas devem manter o direito à dedução, mesmo quando integrados numa cadeia em que se inserem operações fraudulentas.