



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

Em primeiro lugar, queria agradecer ao Senhor Director do Centro de Estudos Judiciários o convite que me foi dirigido para participar neste curso sobre “Temas de Direito Fiscal Penal” e, bem assim, a todos os presentes.

A minha intervenção, atendendo à amplitude do(s) tema(s) que me foram propostos – “Fraudes tributárias e evasão fiscal – planeamento fiscal e planeamento da investigação fiscal”, irá ser cindida em quatro partes:

- 1 – A primeira, dedicada ao planeamento fiscal;
- 2 – A segunda, às fraudes fiscais designadas por “Fraudes tipo carroussel”, embora em rigor nem sempre o sejam;
- 3 – A terceira incidirá sobre as “tendências” na criminalidade fiscal;
- 4 – A quarta, mais específica, versará sobre as fraudes relacionadas com as chamadas “licenças de carbono”.

1 – Planeamento fiscal

Deixo aqui umas breves notas, sendo certo que existe obra publicada, designadamente do Prof. Saldanha Sanches, que aborda esta matéria de uma forma mais exaustiva, rigorosa, técnica, teórica e científica.

Os contribuintes – e aqui penso que, tratando-se de planeamento fiscal, que não integra, em princípio, qualquer ilícito criminal, se pode falar em “contribuintes”. Já no que concerne às fraudes fiscais estamos perante pessoas, singulares ou colectivas, que não contribuem e nunca pretenderam contribuir para o erário público.

Certo é que os contribuintes pretendem aproveitar todos os benefícios fiscais, todas as não sujeições, todas as deduções, todas as isenções, todos os abatimentos e todas as demais vantagens previstas expressamente na legislação fiscal. Trata-se, neste caso, da chamada “otimização fiscal intra-legal”, que permite que o



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

contribuinte usufrua de toda a poupança fiscal expressa ou implicitamente prevista pelo legislador.

Para além disto, é possível obter poupança fiscal tirando proveito das lacunas da própria lei, utilizando as alternativas mais favoráveis ou práticas contabilísticas de forma a que a tributação seja menor. Esta optimização, decorrente das chamadas “engenharias financeiras” é designada por extra-*legem*, sendo também conhecida por *elisão fiscal* ou *tax avoidance*.

Recorre-se, neste caso, a actos ou negócios jurídicos que não estão previstos nas normas de incidência fiscal ou que, estando previstos, têm regime menos oneroso.

Assim, o planeamento fiscal traduz-se no aproveitamento de todos os benefícios fiscais possíveis e no uso de alternativas e lacunas da lei para otimizar a fiscalidade, tanto pela via da minimização da carga fiscal como pelo diferimento no tempo de pagamento.

Assim, a supra referida *elisão fiscal* baseia-se no facto de só os actos expressamente previstos na lei poderem ser sujeitos a tributação - princípios da legalidade e da tipicidade dos impostos e de não admissibilidade da analogia em matéria de incidência fiscal. Recorre-se, assim, a actos que, no quadro dos princípios da legalidade ou tipicidade de tributação têm como consequência a aplicação de um regime menos oneroso.

Destes actos não se extrai que haja ausência de tributação, podendo tratar-se apenas de uma menor tributação.

É lapidar a definição do Prof. Saldanha Sanches: “O planeamento fiscal (legítimo) consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional, ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais. O planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo” (in. “Os limites do Planeamento Fiscal”, Coimbra, 2006, p. 21) Chama-se aqui a atenção para o facto, ressalvado pelo referido



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

Professor, de que as soluções de planeamento fiscal extra legem podem ser **proporcionadas por acção intencional ou omissão do legislador fiscal**. Cabe a cada um de nós extrair as conclusões relativamente a estas situações, sendo certo que todos sabemos que, antes ou logo a seguir a uma lei fiscal ser pensada, grandes gabinetes de advogados, economistas, gestores, técnicos de contas, etc. se debruçam sobre tal lei de forma a poderem explorar as lacunas ou fragilidades da legislação (muitas delas, ousado dizê-lo, serão, por vezes, propositadas) de forma a que recaia sobre o contribuinte uma menor carga fiscal.

Na elisão, os comportamentos concretizam-se em contornar a lei sem a violar.

Assim, se da lei não resultar expressamente a tributação de determinado facto, sobre o mesmo não poderá recair imposto e, por isso, será obtida a correspondente poupança fiscal.

A elisão (tax avoidance) pode dar-se a nível interno, considerando a existência de vários regimes fiscais num só ordenamento, ou a nível internacional, face a uma pluralidade de regimes fiscais de mais do que um ordenamento fiscal. Aqui, estão em causa actos lícitos realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, ponderando a existência de vários regimes fiscais em ordenamentos distintos.

E, havendo dois ou mais ordenamentos tributários, apresentando-se um como mais favorável do que outro, ou outros, o contribuinte pode escolher voluntariamente o que quer que lhe seja aplicável, pela influência na produção do facto gerador da obrigação.

Assim, coabitam a elisão fiscal subjectiva (quando opera através de elementos de conexão subjectiva, como a residência ou domicílio). Temos, como exemplo, a transferência do domicílio para um país de tributação mais reduzida.

A elisão fiscal objectiva opera quando os elementos de conexão são objectivos, tais como o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, como por exemplo o local de exercício de uma actividade ou local de instalações de um estabelecimento. Pode, neste caso, por exemplo o contribuinte dividir o rendimento, distribuindo-o entre territórios fiscais distintos, acumular o rendimento em território fiscal mais favorável, transferir o rendimento de um para outro ordenamento fiscal menos oneroso.



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

Mas a fronteira entre o uso e o abuso das possibilidades permitidas pelas leis fiscais não é muito clara, tendo o legislador multiplicado as formas de combate ao uso – ou abuso – do planeamento fiscal através de medidas anti abuso genéricas ou específicas, tais como a inversão do ónus de prova, presunções legais, deveres de comunicação, obrigações de pedido de deferimento, etc.

Entre as mais importantes salienta-se a cláusula geral anti-abuso prevista no nº 2 do artº 38º da Lei Geral Tributária, onde se refere que os comportamentos, para serem abusivos, têm de ser levados a cabo por meios artificiosos ou fraudulentos.

No fundo, esta cláusula mais não é do que a consagração, em matéria fiscal, do abuso do direito a que se refere o artº 334º do Código Civil.

Sendo a fronteira entre o uso e abuso das possibilidades permitidas pelas leis fiscais pouco clara, podemos entrar aqui na fraude fiscal, situação em que a poupança fiscal resulta da prática de actos ilícitos.

A este respeito gostaria de mencionar o caso de um processo que corre termos no DCIAP, sem, obviamente me referir a nomes nem violar o segredo de justiça:

Determinadas entidades (sociedades) desenvolveram e desenvolvem uma actividade de consultoria e assistência a sistemas de apostas on-line sobre resultados desportivos através de sites da internet, nos quais o sistema de apostas é apresentado como uma actividade financeira sem risco e não dependente da "sorte" na medida em que é possível fazer apostas de modo a cobrir os resultados possíveis. Tal actividade originou fundos superiores a 3 (três) milhões de euros, que foram objecto de múltiplos movimentos entre várias contas bancárias desde Agosto de 2010 até, pelo menos, o início do ano de 2011. Essas entidades não estão legalmente autorizadas a desenvolver aquela actividade de apostas.

A proveniência dos fundos movimentados por aquelas entidades não é objecto de qualquer controlo, o que permite que tal sistema possa ser aproveitado para a ocultação e transfiguração de fundos com origem ilícita. Aliás, os Bancos não controlam todo o tipo de negócios que subjazem a todos os movimentos apresentados nos fluxos financeiros.



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

Essas entidades, apesar de constituídas e terem sede formal noutros Estados são controladas por cidadãos nacionais, residentes em Portugal, sendo a sua actividade desenvolvida no território nacional, onde têm montada toda a sua logística e onde são produzidos os seus rendimentos. A constituição e domiciliação no exterior reconduz-se a um esquema para contornar a proibição legal de desenvolver a actividade de jogo sem a necessária autorização e para se furtarem ao cumprimento das obrigações fiscais no território nacional pelos rendimentos que aqui são gerados.

As mencionadas entidades não estão sujeitas a Imposto Especial sobre o Jogo, porque tal imposto só recai sobre as empresas que estejam autorizadas ao desenvolvimento dessa actividade – artº 84º da Lei do Jogo.

No entanto, estão sujeitas ao pagamento de IRC. Com efeito, de acordo com o artº 2º do Código de IRC, são sujeitos passivos desse imposto as ... entidades ... com sede ou direcção efectiva em território português, incidindo o IRC sobre todos os lucros e rendimento que obtiveram, incluindo os obtidos fora desse território, como é o caso. E bem assim as entidades do mesmo tipo que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, incidindo o IRC sobre o lucro imputável ao estabelecimento estável situado em território português ..., considerando-se como tal qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nomeadamente um local de direcção, uma sucursal, um escritório.

Ora, uma dessas sociedades tinha uma sucursal em Portugal.

Trata-se de estratégia de planeamento fiscal ou de fraude?

Em meu entender, é claramente fraude.

Mas, não sendo o planeamento extra-legalmente punível, interessam-me mais, como Magistrada do Ministério Público, as condutas que o RGIT pune como crimes - artºs 87º a 107º.



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

2 - Fraudes fiscais designadas por “fraudes tipo “carroussel”

A prática deste tipo de fraude é possível devido ao facto de, nos termos das regras comunitárias vigentes, a aquisição intracomunitária de mercadorias não estar sujeita ao pagamento de IVA.

A mesma caracteriza-se pela circulação de facturas (tendo subjacente mercadoria real ou ficcionada) entre várias empresas, sem que uma necessidade económica o justifique. Essa circulação abrange empresas de dois ou mais Estados Membros.

A essência da fraude reside no facto do elo inicial da cadeia (a empresa que adquire as mercadorias noutro Estado Membro, sem pagamento de IVA e as vende no mercado do seu País, com IVA) não entregar às autoridades fiscais o IVA correspondente às facturas que emite, enquanto outro, ou outros, elementos da cadeia, situados a jusante daquela, recuperam IVA na base das ditas facturas (quer através do mecanismo da dedução do imposto suportado ao imposto liquidado, quer, mesmo, solicitando reembolsos ao Estado).

As empresas, ou melhor dizendo, as pseudo empresas que não entregam o IVA ao Estado, são designadas por “**missing traders**”.

Trata-se, invariavelmente, de entidades com existência jurídica mas sem existência de facto, frequentemente sociedades unipessoais, tendo como sócios e gerentes meros testas de ferro (por vezes cidadãos estrangeiros não residentes) que “emprestam” o seu nome para o efeito e por detrás dos quais se ocultam os verdadeiros autores da fraude.

As “missing traders” desempenham uma dupla função:

- Apoderarem-se, eventualmente utilizando contas bancárias de passagem, de elevados valores de IVA (adquirem mercadorias noutros Estados Membros, sem IVA, e facturam-nas no mercado nacional, com IVA, não entregando ao Estado o elevado valor de imposto em causa);



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

- Venderem a mercadoria a preço inferior ao de custo, por forma a conseguirem, num curto período de tempo, a explosão do seu volume de negócios e as consequentes maximização da rentabilidade da fraude em termos absolutos, e minimização do risco. A perda efectiva na transacção da mercadoria é compensada através do IVA de que se apropriam, sendo que posteriormente a diferença entre o IVA liquidado e a perda efectiva na venda da mercadoria é repartida de forma “natural” pelos restantes intervenientes na rede de fraude, que consciente ou inconscientemente dela se aproveitam.

As “missing traders” podem, também, funcionar com mercadoria ficcionada.

A Comissão Europeia tem vindo, nos últimos anos, a debruçar-se especificamente sobre o problema da fraude “carroussel” no sistema do IVA.

A particular atenção ao problema deriva do facto de os valores de IVA defraudados serem muito elevados e estarem a aumentar.

E, para além das suas consequências ao nível da arrecadação do IVA, trata-se de uma fraude que subverte gravemente as regras da concorrência nos sectores de actividade por ela atingidos, uma vez que lhe é inerente uma prática de dumping (venda abaixo do preço de custo).

Geralmente, a fraude “carroussel” incide sobre mercadorias de dimensões reduzidas (portanto, facilmente transportáveis / cujo transporte é fácil de simular) e de valor considerável (o que permite acumular rapidamente lucros importantes, em termos absolutos), destacando-se particularmente os componentes de computador (memórias, processadores, etc.) e os telefones móveis.

Quanto aos restantes:

“Buffer”:



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

É o intermediário entre o “missing trader” (ou outro “buffer”, nos “carrosséis” mais complexos) e o “broker”. Cumpre as suas obrigações fiscais. A sua função consiste em dificultar qualquer investigação, ao assegurar que não haja contacto directo entre o “missing trader” e o “broker” (contacto esse que só acontece nos “carrosséis” mais primitivos). Por isso é também designada por empresa “tampão”. Não é, necessariamente, uma empresa constituída com o objectivo da sua utilização na fraude, podendo tratar-se de uma empresa conhecida. Porém, geralmente, os seus responsáveis têm consciência de que estão envolvidos num mecanismo de fraude, nomeadamente devido à natureza inabitual das transacções comerciais em causa. Beneficia apenas de uma pequena margem de lucro, mas em contrapartida não corre qualquer risco em termos comerciais.

“Broker” (também designado por “buyer”/comprador ou “the final link”/o elo final): Adquire as mercadorias a um “buffer” (só o faz directamente ao “missing trader” nos “carrosséis” mais primitivos) e vende-as para outro Estado Membro e/ou no mercado nacional. Relativamente ao IVA que suporta nas aquisições feitas ao “buffer”, dedu-lo ao IVA liquidado aos seus clientes nacionais, se este o comportar, ou solicita reembolsos de imposto ao Estado. É aqui, através do “broker”, que se verifica o desvio do IVA, do seu circuito normal para o circuito da fraude.

“Conduit Company”:

Opera num Estado Membro diferente daquele em que se encontram o “missing trader”, o “buffer” e o “broker”. Trata-se, frequentemente, de uma empresa criada com o objectivo de servir o mecanismo da fraude. Adquire as mercadorias a um “broker” e vende-as a um “missing trader”. Também pode adquirir as mercadorias no seu próprio Estado Membro e vendê-las a um “missing trader” de outro Estado Membro, solicitando neste caso o reembolso do IVA suportado nas aquisições, ou deduzindo-o ao IVA das suas vendas no mercado nacional, caso este o comporte. A “conduit company” não defrauda o Estado Membro onde se encontra instalada.

Dentro ainda da mesma linha de actuação poderemos estar na presença de uma situação em que as mercadorias adquiridas num país da União Europeia (UE) não



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

voltem a sair de Portugal, entrando no circuito de consumo, através da venda a retalho ou da assemblagem. Neste caso estamos perante a denominada “fraude na aquisição”.

Além dos esquemas mais “clássicos” de fraude “carroussel” ou “fraude na aquisição”, existem outras variantes, em especial a denominada “facturação cruzada”, em que, por exemplo, uma empresa portuguesa com existência real efectua aquisições intracomunitárias e vende as mercadorias no mercado nacional, mas “absorve” ficticiamente o IVA liquidado, que teria que entregar ao Estado na sua totalidade, mediante a contabilização de facturas de pretensas compras a empresas nacionais fictícias, com IVA dedutível.

Depois, e para se “livrar” das supostas mercadorias adquiridas a essas empresas fictícias, efectua transmissões intracomunitárias (sem IVA) para empresas, também elas fictícias, localizadas noutra estado membro.

Como nota final, refere-se que as caracterizações do “missing trader”, “buffer”, “broker” e “conduit company” atrás efectuadas não têm, nem poderiam ter, carácter exaustivo, atendendo a que, como já foi referido, as variantes possíveis de fraude em “carroussel” e “facturação cruzada” são ilimitadas.

Os circuitos da denominada fraude intracomunitária ao IVA mediante a utilização de “missing traders”, sendo uma realidade complexa, não são susceptíveis de ser compreendidos e reconstituídos mediante análises individuais das empresas suas intervenientes.

A lógica de tais circuitos apenas é susceptível de ser apreendida, mediante uma análise conjugada e simultânea da actuação do conjunto das empresas envolvidas nos mesmos (missing traders, buffers, brokers, conduit companies).

Com efeito, uma simples análise individual apenas revelará a aparência de que tudo está correcto no comportamento fiscal das empresas “buffer”, “broker” e



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

“conduit company” e que apenas a empresa “missing trader” está em falta perante o Estado, ao não entregar o IVA liquidado aos seus clientes e que deles recebeu.

Os organizadores dos circuitos de fraude tudo fazem, aliás, no sentido de procurar criar a ilusão de que se trata apenas de fraudes isoladas, praticadas pelos missing traders. Pretensão esta que cabe aos investigadores, acusação e julgadores contrariar, sob pena de a realização da justiça não ser minimamente alcançada.

3. As “tendências” na criminalidade fiscal

Como combater este tipo de fraudes? Existe “Planeamento da investigação fiscal” em geral?

E em particular?

Há que referir aqui o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2012/2014, datado de 31.10.11, no qual são previstas medidas:

- no âmbito criminal
- no âmbito legislativo
- no âmbito operacional
- no âmbito institucional e
- no âmbito do contribuinte.

Dispensamo-me de elencar e explicar tais medidas, que estão claramente definidas no documento, que está publicado.

Procurei, junto de Inspectores de Finanças e, mais concretamente, da DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais -, saber se existia algum plano de acção, tendo em conta as “tendências” da criminalidade.

Por exemplo, tempos houve em que as grandes fraudes se reportavam a transacções de ouro, depois a transacções de componentes informáticos ou telemóveis, depois a transacções envolvendo sucata e, presentemente, incidem



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

também, em grande escala, sobre licenças de emissão de dióxido de carbono, vulgarmente designadas apenas por “licenças de carbono”.

Apurei que nas Direcções se segue o Plano do Governo que atrás mencionei e que grande parte das investigações tem origem em denúncias ou inspecções. Não existe, portanto, um plano próprio que fixe alvos ou condutas específicas de forma a que se iniciem investigações

E decidi passar uma vista de olhos nas matérias sobre que versam os processos que, ultimamente, têm corrido termos no DCIAP.

A título de exemplo, gostaria de referir os seguintes casos:

a) Comércio de componentes de equipamento informático. Está em causa fraude ao IVA (fraude na aquisição, que se traduz em aquisições intracomunitárias através de uma “empresa fantasma” (missing trader), seguidas por vendas a diversas sociedades clientes, efectuadas através de “empresas tampão” (buffer).

b) Comércio de tinteiros e toners para impressora. Neste caso, foi efectuado um elevado número de aquisições intracomunitárias a Espanha.

Nomeadamente, foram aliciadas 14 empresas exteriores à “Rede” para efectuarem aquisições a uma empresa espanhola representante de uma determinada marca.

Essas empresas, que nem sequer chegavam a ver a mercadoria, “escoavam-na” de seguida, ficcionadamente, para uma empresa holandesa propriedade de cidadãos chineses, que acedeu colaborar com a “Rede”, uma empresa italiana sem existência de facto, controlada por um cidadão espanhol e um suposto comerciante, de nacionalidade portuguesa, colectado e a exercer actividade em Espanha (na realidade, uma pura ficção, tratando-se de um colaborador da “Rede”).

As empresas aliciadas ganhavam uma “comissão” com o “negócio”, sem qualquer risco, porque as aquisições intracomunitárias que faziam eram financiadas pela “Rede”.



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

Para conferir credibilidade às referidas vendas intracomunitárias ficcionadas, a “Rede” contou com a cumplicidade dos responsáveis de uma empresa transportadora, que lhe facultaram documentos de transporte para preenchimento com serviços inexistentes.

Na verdade, a mercadoria era levantada por elementos “Rede”, na empresa transportadora que a trazia de Espanha, sendo de imediato canalizada para os verdadeiros clientes da “Rede”, através de três empresas que aquela controlava, nomeadamente uma de maior dimensão.

A mercadoria era comercializada abaixo do preço de custo, sendo a ‘quebra do preço’ compensada através de uma parte do IVA liquidado nas facturas emitidas aos clientes da “Rede”, constituindo a parte restante o “lucro” fraudulento da “Rede”.

Para “anular” o IVA liquidado nas facturas que emitia aos clientes (isto é, para dele se apropriar), a “Rede” procedia à contabilização de facturas falsas que simulavam compras no mercado nacional, cujo IVA deduzia nas declarações periódicas do imposto.

O prejuízo causado ao erário público não foi inferior a € 3.000.000,00 de IVA.

c) Comércio de licenças de emissão de dióxido de carbono (CO₂), vulgo “licenças de carbono”.

Esta “fraude do carbono” atingiu proporções inaceitáveis e incontroláveis no Estados Membros da União Europeia.

Assim, a União Europeia, ao abrigo da Sexta Directiva do IVA e das Directivas posteriores que a alteraram, veio possibilitar aos Estados Membros a possibilidade de introduzirem, nas transacções em causa, o mecanismo denominado **‘Reverse charge’ (Inversão do sujeito passivo do IVA)**, isto é, o responsável pelo imposto passa a ser o adquirente dos bens ou serviços, em vez do fornecedor.

Na prática, tal significa que o IVA deixa de ser pago para trás, ou seja, deixa de poder chegar aos “missing traders” e, portanto, a fraude deixa de ser possível.



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

Em Portugal, o mecanismo da inversão do sujeito passivo materializou-se no aditamento da alínea l) ao art.º 2.º do Código do IVA, através do art.º 93.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que entrou em vigor no dia seguinte.

Anteriormente, dois outros sectores particularmente atingidos pela fraude ao IVA foram também sujeitos ao mecanismo da inversão do sujeito passivo.

Tratou-se dos sectores do **Comércio de desperdícios, resíduos e sucatas** [alínea i) do art.º 2.º do Código do IVA, aditada pela Lei n.º 33/2006, de 28 de Julho, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de Outubro de 2006] e da **Prestação de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada** [alínea j) do art.º 2.º do Código do IVA, aditada pelo art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de Janeiro, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de Abril de 2007].

4 – A fraude relativa às “licenças de carbono”

Sobre as licenças de carbono, gostaria de deixar aqui algumas linhas para compreensão deste fenómeno.

Assim, temos que:

A Directiva 2003/87/EC do Parlamento Europeu e do Conselho de 13-10-2003, que entrou em vigor em 25-10-2003, estabeleceu um esquema Comunitário (Community scheme) para o comércio de licenças de emissão (allowances) de gases com efeito de estufa, nomeadamente o dióxido de carbono (CO₂), no interior da União Europeia (UE), com o objectivo de promover a redução das emissões daqueles gases.

Em 1 de Janeiro de 2005, baseado naquela Directiva, entrou em funcionamento o ‘European Union Greenhouse Gas Emission Trading System’ (abreviadamente designado por **EU ETS**) – Sistema Comunitário de Comércio de Emissões de Gases



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

com efeito de Estufa –, o qual passou a ser o maior sistema mundial multi-países e multi-sectores, de comércio de emissões de CO₂.

O sistema assenta na distribuição pela UE, por enquanto gratuita, a cada um dos Estados Membros (EM), de um determinado número de European Union Allowances (abreviadamente designadas por EUA e que passarão a ser assim designadas na presente Informação).

As EUA são licenças transaccionáveis (comumente designadas por “licenças de carbono”) cada uma das quais confere ao seu possuidor o direito de emitir uma tonelada de CO₂.

Os EM distribuem depois, pelas instalações industriais das suas empresas abrangidas pelo sistema EU ETS (nomeadamente, instalações de produção de energia e indústrias energia-intensivas), as licenças atribuídas pela UE, sendo essa distribuição efectuada de acordo com a repartição estabelecida nos seus obrigatórios Planos Nacionais de Alocação de EUA.

Anualmente, cada instalação industrial está obrigada a entregar ao seu Estado um número de licenças de emissão que cubra o quantitativo das emissões que efectuou no ano anterior.

As empresas que não utilizem a totalidade das EUA que lhes foram atribuídas (isto é, que emitam uma quantidade de CO₂ inferior àquela que estavam autorizadas a emitir), poderão vendê-las livremente no mercado.

E, por outro lado, as empresas que excedam o limite de emissões de CO₂ que lhes foi fixado, têm de compensar esse excesso através da aquisição de EUA adicionais no mercado.

Para além dos operadores económicos abrangidos pelo sistema EU ETS, as EUA podem ser, também, transaccionadas no mercado por *traders* (intermediários) e o



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

seu preço é determinado pelo livre jogo da oferta e da procura, não existindo limite legal no que diz respeito à dimensão de cada transacção.

Todas as transacções de EUA são, porém, controladas.

Para efeito desse controle:

- A cada EUA (que não tem existência física, sendo uma mera unidade electrónica) é atribuído um número que é único;
- Cada um dos 27 EM dispõe de um Registo Nacional de Comércio de Emissões (National Emission Trading Registry), electrónico, no qual é registada a posse inicial de EUA, bem como as compras e vendas das mesmas e a identificação dos intervenientes nessas transacções. Os 27 Registos Nacionais funcionam em rede.
- Apenas quem seja titular de uma conta num Registo Nacional pode efectuar compras e vendas de EUA, sendo que qualquer empresa – e também qualquer pessoa física – pode inscrever-se, à sua escolha, no Registo Nacional de qualquer um dos 27 EM.
- O sistema EU ETS é supervisionado por um Administrador Central ao nível da UE, o qual, através da base de dados “COMMUNITY INDEPENDENT TRANSACTION LOG” (CITL) – Registo Independente Comunitário das Transacções –, alimentado pelos 27 Registos Nacionais electrónicos, verificará cada transacção para efeito da detecção de quaisquer irregularidades, acompanhando deste modo as mudanças de propriedade das EUA.

O elevado valor das EUA, aliado ao facto de as mesmas serem facilmente transaccionáveis, criou um mercado europeu importante de “licenças de carbono”.

O qual, como não poderia deixar de ser, atraiu a atenção de estruturas criminosas dedicadas à prática da fraude ao IVA através da utilização dos denominados “missing traders” (empresas fantasma). Este género de fraude já existia há alguns anos e atingiu assinalável dimensão e notoriedade ao nível de toda a UE, sobretudo



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

no sector dos componentes de equipamento informático (processadores, memórias, etc.), mas também no sector do comércio de telemóveis.

Embora a “fraude do carbono” (tal como sucedeu com a “fraude da informática”) possa assumir diversas variantes, umas mais simples, outras mais complexas, o seu funcionamento pode ser, em traços genéricos, descrito como segue:

- Uma determinada estrutura criminosa cria um “missing trader” (empresa fantasma, isto é, com existência legal mas sem existência de facto) e abre, no Registo Nacional electrónico de um qualquer EM, uma conta em nome da mesma;
- De imediato e ao longo de um curto período de tempo (para minimizar as possibilidades de detecção em flagrante), são adquiridos elevados valores de EUA em nome dessa empresa fantasma, a uma ou mais empresas situadas noutra(s) EM, para não haver lugar ao pagamento de IVA ao(s) fornecedor(es).
- Seguidamente, as EUA são facturadas pela empresa fantasma, com IVA, a uma empresa tampão (“buffer”) nacional, também controlada pela estrutura fraudulenta, a qual cumpre, formalmente, as suas obrigações fiscais em sede de IVA.
- No caso de estruturas internacionais de fraude mais sofisticadas, poderão mesmo ser utilizadas, sequencialmente, duas sociedades fantasma: uma delas factura à outra e essa outra é que factura à empresa tampão.
- Na facturação da empresa fantasma para a empresa tampão, é atribuído às EUA um falso valor, inferior ao respectivo preço de custo, procedimento este que é imprescindível para assegurar o seu fácil e imediato escoamento no mercado nacional, através do aliciente do seu baixo preço.
- Essa “quebra do preço” é compensada através do falso IVA que é inscrito nas facturas da sociedade fantasma, o qual na verdade representa, não imposto, mas sim a parcela do custo das EUA não reflectida no seu falso preço de venda, mais o “lucro” da estrutura de fraude.
- A sociedade tampão factura depois as EUA, com IVA, a uma sociedade *trader* nacional, real ou, pelo menos, aparentemente irrepreensível, e a cadeia de transacções prosseguirá, podendo as EUA acabar por ser vendidas para empresa(s) de outro(s) EM.



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

- É o falso IVA que é pago (com ou sem consciência dessa falsidade) pelo último destinatário nacional das EUA – falso IVA esse, que percorre a cadeia de facturação em sentido contrário ao das facturas, até chegar à empresa fantasma – que viabiliza a fraude e fornece o “lucro” desta.
- O produto da fraude é, normalmente, encaminhado para contas bancárias no estrangeiro, de preferência em praças *off-shore*, para procurar impedir que uma eventual investigação consiga seguir o rasto desse dinheiro e chegue, por essa via, à identificação dos mentores, dirigentes e principais executantes da fraude.

Resta-me dizer que a investigação deste tipo de fraudes é, necessariamente, complexa. É aconselhável que sejam constituídas equipas mistas de investigação, envolvendo entidades como a Polícia Judiciária, a Autoridade Tributária e Aduaneira, a DSIFAE, etc.

Com efeito, enquanto as entidades “policiais” têm espaço para realizar a parte da investigação que se prende com as diligências “no terreno”, tais como escutas, vigilâncias, buscas, detenções, inquirições e interrogatórios subsequentes, etc., as demais entidades têm o seu campo de actuação, por exemplo, na realização das análises financeira – que implica que se determine o circuito das contas bancárias e dos documentos de suporte dos movimentos relacionados com a actividade ilícita - e contabilística – que obriga a que, factura a factura, artigo a artigo, se estabeleça o seu o percurso a fim de apurar onde ocorreu, por exemplo, a baixa de preços de forma a que o IVA liquidado e não pago viesse a ser distribuído pelos intervenientes na fraude.

Finalmente, queria deixar aqui os meus sinceros agradecimentos aos Srs. Drs. João Belchior, Técnico Economista de Primeira Classe e Dinis Serra, Inspector tributário, ambos da DSIFAE, que muito me ajudaram no levantamento,



PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA
DEPARTAMENTO CENTRAL DE INVESTIGAÇÃO E ACÇÃO PENAL

compreensão e elaboração desta comunicação na parte respeitante aos processos que correm termos no DCIAP e às “licenças de carbono”.

Obrigada a todos.

Antonieta Borges

(Bibliografia:

“Os limites do Planeamento Fiscal – J. L. Saldanha Sanches;

“Planeamento Fiscal – Conceito, Figuras Afins, Limites” – António Carlos dos Santos – GETOC/IDEFF, Porto 10.10.2008; e

“O ROC e o Planeamento Fiscal das Empresas – Armindo Fernandes da Costa, in www.roc.pt.