

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Eliana Costa Lima

**COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAL EM
CONTEXTO DE TRANSAÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS**

**Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Gestão orientado
pelo Professor Doutor Paulo Miguel Marques Gama Gonçalves e
apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de
Coimbra**

outubro de 2021



FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

COMBATE À FRAUDE E EVASÃO FISCAL EM
CONTEXTO DE TRANSAÇÕES
INTRACOMUNITÁRIAS

ELIANA COSTA LIMA

MESTRADO EM GESTÃO

RELATÓRIO DE ESTÁGIO APRESENTADO À FACULDADE DE
ECONOMIA DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA PARA OBTENÇÃO
DO GRAU DE MESTRE

ORIENTADOR

PAULO MIGUEL MARQUES GAMA GONÇALVES

OUTUBRO, 2021

Agradecimentos

À minha família, o maior e mais especial agradecimento por todo o apoio que me deram durante todo o meu percurso académico e pessoal. Sou grata pelos princípios e valores que me transmitiram ao longo da vida e pelo amor incondicional e orgulho que nunca me faltou. Obrigada, mãe, por me passares desde sempre a vontade de nunca desistir de enfrentar os desafios e obstáculos da vida.

Aos meus amigos e colegas, obrigada por todas as histórias vividas e por todas as palavras de carinho e incentivo. Agradecer, em especial, à Bia pela força que me transmitiu e pela certeza que me deu de que eu conseguiria terminar com sucesso o meu percurso académico.

Ao Professor Doutor Paulo Gama, agradecer a disponibilidade, sinceridade e rigor que caracterizaram a sua orientação, que me foi fundamental no sentido de concluir o meu percurso académico.

À equipa da Verallia, agradecer não só pela oportunidade de estagiar na empresa, como também por todo o acompanhamento e preocupação em transmitir importantes saberes empresariais. Agradecer, em especial, à Cristina e à Conceição, por todo o carinho e por todos os conhecimentos que me transmitiram, não só para o contexto laboral como para a minha vida pessoal.

Por último, agradecer aquela que foi a minha segunda casa durante cinco anos, agradecer à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra e a todos os docentes da Licenciatura em Economia e do Mestrado em Gestão por todos os saberes que me transmitiram no meu percurso académico.

Resumo

O Grupo Verallia é um dos três maiores fabricantes de embalagens de vidro para bebidas e bens alimentares a nível global, faturando ao nível nacional, exportando e realizando transmissões intracomunitárias de bens. Nesse sentido, o estágio na área de Gestão de Clientes e Faturação, compreendeu tarefas desde a separação e arquivo da faturação até à verificação das isenções aplicadas adequadas aos diversos tipos de vendas consoante fossem nacionais, exportações ou transmissões intracomunitárias de bens.

É no contacto com as imposições legais relativas às faturas de transmissões intracomunitárias de bens que surge a noção da responsabilidade e rigor indispensáveis à apresentação de faturas corretas no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Neste contexto, torna-se relevante ter conhecimento de que a fraude fiscal ao IVA em contexto de transações intracomunitárias representa cada vez mais uma realidade que apresenta cada vez mais mutações ao nível da União Europeia.

O regime do IVA que vigora desde 1993, para além de abolir as fronteiras fiscais, prevê que às operações intracomunitárias se aplique um método de tributação no destino no qual as transmissões intracomunitárias são isentas de imposto no país de origem e as aquisições intracomunitárias são tributadas no país destinatário. Este regime que, à partida, seria temporário e transitório permanece até aos dias de hoje fruto da complexidade de efetuar uma transição suave e harmonizada em todos os Estados-Membros da União Europeia. É na vigência do referido regime que surgem diversos esquemas fraudulentos no âmbito do IVA tal como o é, entre outros, a Fraude Carrossel.

Como resultado da cooperação entre os Estados-Membros da União Europeia, o *VAT Gap*, parte do desvio derivado da fraude e evasão fiscal, tem vindo a decrescer com o passar dos anos, sendo que se registou uma redução em quase mil milhões de euros para €140,04 mil milhões em 2018. Contudo, o combate contra a fraude e evasão fiscal está longe de ser ganho.

O presente relatório tem como objetivo analisar as principais medidas de combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias, medidas essas que

têm vindo a ser tomadas pela União Europeia desde a introdução do regime transitório em 1993, nomeadamente, ao nível da cooperação administrativa e intercâmbio de informações relativas a transações intracomunitárias entre Estados-Membros.

Palavras-Chave: IVA; Fraude e Evasão Fiscal; Transações Intracomunitárias; Fraude Carrossel; Medidas de Combate

Abstract

The Verallia Group is one of the three largest manufacturers of glass packaging for beverages and foodstuffs globally, invoicing nationally, exporting and carrying out intra-community transfers of goods. In this sense, the internship in the Customer Management and Invoicing area included tasks ranging from the separation and filing of invoicing to the verification of the appropriate exemptions applied to the different types of sales, depending on whether they were national, exports or intra-community transfers of goods.

When dealing with the legal impositions relating to invoices for intra-community transfers of goods, the notion of responsibility and rigor indispensable to the presentation of correct invoices within the scope of Value Added Tax (VAT) emerges. In this context, it is important to be aware that VAT tax fraud in the context of intra-community transactions increasingly represents a reality that is increasingly changing at the level of the European Union.

The regime in force since 1993, in addition to abolishing tax frontiers, provides that intra-Community transactions are subject to a method of taxation at destination in which intra-Community transfers are exempt from tax in the country of origin and intra-Community acquisitions are taxed in the recipient country. This regime, which was initially temporary and transitional, remains until this day, as a result of the complexity of carrying out a smooth and harmonized transition in all the Member-States of the European Union. It is under the aforementioned regime that various fraudulent schemes arise within the scope of VAT, such as, among others, Carousel Fraud.

As a result of cooperation between the Member States of the European Union, the VAT Gap, part of the gap derived from tax fraud and evasion, has been decreasing over the years, with a reduction of almost one billion euros to €140.04 billion in 2018. However, the fight against fraud and tax evasion is far from being won.

This report aims to analyze the main measures to combat fraud and tax evasion in the context of intra-community transactions that have been taken by the European Union since the introduction of the transitional regime in 1993, namely, at the level of

administrative cooperation and exchange of information relating to intra-Community transactions between Member States.

Keywords: VAT; Fraud and Tax Evasion; Intracommunity Transactions; Carousel Fraud; Combat Measures

Índice de Acrónimos e Abreviaturas

- AIVE:** Associação dos Industriais de Vidro de Embalagem
- AT:** Autoridade Tributária e Aduaneira
- CCE:** Certificado Comprovativo de Exportação
- CEE:** Comunidade Económica Europeia
- CIVA:** Código do IVA
- CRM:** *Customer Relationship Management*
- EBITDA:** *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*
- EUA:** Estados Unidos da América
- FEVE:** Federação Europeia do Vidro de Embalagem
- GCA:** Grupo de Cooperação Aduaneira
- IVA:** Imposto sobre o Valor Acrescentado
- MTIC:** *Missing Trader Intra-Community*
- NIF:** Número de Identificação Fiscal
- OCDE:** Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico
- OLAF:** Organismo Europeu de Luta Antifraude
- PA:** Pagamento Antecipado
- PME:** Pequenas e Médias Empresas
- RGIT:** Regime Geral das Infrações Tributárias
- RITI:** Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
- TI:** Tecnologia de Informação
- TNA:** *Transaction Network Analysis*
- UE:** União Europeia
- VAT:** *Value Added Tax*
- VD:** Venda a Dinheiro
- VIÉS:** *Value-added Tax Information Exchange System*
- VIM:** *Verallia Industrial Model*
- VTTL:** *VAT Total Tax Liability*

Índice de Figuras

Figura 1: Verallia em Números

Figura 2: História da Verallia

Figura 3: Logótipo de Verallia Portugal

Figura 4: Famílias e Cores dos Produtos da Verallia

Figura 5: Detalhes das vendas de vidro de embalagem por mercado (2020)

Figura 6: Gama ECOVA

Figura 7: Logótipo Selective Line

Figura 8: Widow Jane bourbon - Selective Line

Figura 9: Azeite Angelo - Selective Line

Figura 10: Identificação da marca Verallia

Figura 11: Desempenho Financeiro da Verallia (2020)

Figura 12: Verallia Portugal

Figura 13: Organograma Verallia Portugal

Figura 14: O Estado de destino como Estado prejudicado

Figura 15: O Estado de origem como Estado prejudicado

Figura 16: Evolução do *VAT Gap* na UE

Figura 17: *VAT Gap* em percentagem do VTTL nos 28 Estados-Membros em 2017 e 2018

Índice

Índice de Acrónimos e Abreviaturas	VI
Índice de Figuras	VII
Capítulo 1: Introdução	1
Capítulo 2: Apresentação da Entidade de Acolhimento	3
2.1. Grupo Verallia	3
2.1.1. História	4
2.1.2. Visão, Missão e Valores	7
2.1.3. Produção, Processos e Produtos	9
2.1.3.1. Produção e Processos	9
2.1.3.2. Produtos	10
2.1.4. Dados Económicos e Financeiros	14
2.2. Verallia Portugal	17
2.2.1. Estrutura Organizacional	18
2.2.2. Mercado	22
2.2.3. Clientes	22
2.2.4. Concorrência	23
2.2.5. O Departamento de Contabilidade	23
2.2.5.1. Gestão de Clientes e Faturação	24
Capítulo 3: Descrição das Tarefas de Estágio	27
3.1. Objetivos e Plano de Estágio	27
3.2. Descrição das tarefas desenvolvidas	28
3.2.1. Separação e Arquivo da Faturação	28
3.2.2. Análise e distinção da faturação nacional, intracomunitária e exportação e tipos de isenções	31
3.2.3. Conferência das Imposições Legais das Faturas	32
3.2.4. Análise do tipo de clientes	34
3.2.5. Bloqueio/Desbloqueio dos clientes e das respetivas encomendas	35
3.2.6. Controlo de cheques datados	36
3.2.7. Lançamento dos recebimentos de clientes	36
3.2.8. Elaboração de Faturas Proforma	39
3.2.9. Verificação e anexo de notas de encomenda e declarações aos duplicados com isenção de IVA	40
Capítulo 4: Combate à Fraude e Evasão Fiscal em Contexto de Transações Intracomunitárias	43

4.1.	O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)	43
4.1.1.	O IVA nas Transações Intracomunitárias.....	45
4.2.	A Fraude e Evasão Fiscal em Contexto de Transações Intracomunitárias	48
4.2.1.	O Conceito de Fraude e Evasão Fiscal	48
4.2.2.	Tipos de Fraude e Evasão Fiscal no âmbito do IVA	49
4.2.3.	A Fraude Carrossel	51
4.2.3.1.	Variantes do Modelo Básico	52
4.2.3.2.	O Papel do Intervenientes	56
4.2.4.	A Evolução do <i>VAT Gap</i> na União Europeia	58
4.3.	Combate à Fraude e Evasão Fiscal em contexto de Transações Intracomunitárias	61
4.3.1.	Análise de Dados Comparáveis e Indicadores sobre a Fraude ao IVA Intracomunitário	62
4.3.2.	Cooperação entre as Administrações Fiscais dos Estados-Membros	63
4.3.3.	VIES	65
4.3.4.	EUROFISC	66
4.3.5.	Programa FISCALIS	67
4.3.6.	Adoção de medidas na legislação relativa ao IVA	69
4.3.7.	Cooperação de Competências das Autoridades Administrativas, Judiciais e Policiais.....	73
Capítulo 5: Conclusão	75
Referências Bibliográficas	78
Anexos	82

Capítulo 1: Introdução

O presente relatório surge no âmbito da unidade curricular de Estágio Curricular do 2º semestre do 2º ano do Mestrado em Gestão da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Sendo crucial a aplicação e consolidação dos conhecimentos adquiridos ao longo de todo o percurso académico, bem como a aquisição de novas e enriquecedoras experiências e saberes empresariais, é igualmente fundamental encontrar a entidade de acolhimento ideal que o permita. Tendo por base este foco, surgiu a oportunidade de estagiar no departamento de Contabilidade da Verallia Portugal S.A., mais especificamente, na área de Gestão de Clientes e Faturação, empresa esta que se caracteriza por ser líder de mercado no setor da fabricação de vidro com o fim de armazenar determinadas bebidas e bens alimentares.

Na Verallia Portugal, as tarefas de estágio consistiram na separação e arquivo da faturação, análise e distinção da faturação nacional, intracomunitária, exportação e tipos de isenções, conferência das imposições legais das faturas, análise do tipo de clientes, bloqueio e desbloqueio de clientes e de encomendas, controlo de cheques datados, lançamento dos recebimentos de clientes, elaboração de faturas proforma e verificação e anexo de notas de encomenda e declarações de isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) aos duplicados com isenção de IVA.

Tendo por base o departamento onde o estágio foi realizado, bem como as respetivas tarefas, mais especificamente, as de contacto com as faturas de vendas intracomunitárias que exigem atenção e rigor no que respeita às suas imposições legais, considera-se relevante optar pelo tópico “Combate à Fraude e Evasão Fiscal em Contexto de Transações Intracomunitárias”, no sentido em que a fraude fiscal é uma realidade que afeta significativamente os Estados-Membros, reduzindo as suas receitas tributárias, através da ocultação e/ou alteração de factos, valores e declarações ou da execução de negócios simulados em contexto de transações intracomunitárias. Assim, consideram-se fundamentais as propostas da Comissão Europeia no sentido da existência de medidas de reforço da cooperação administrativa entre os Estados-Membros, isto é, o estabelecimento de determinadas condições de cooperação entre as autoridades

administrativas dos Estados-Membros, tais como a troca de informações respeitantes às transações intracomunitárias, e definição de outras estratégias comunitárias de modo a combater a fraude e evasão fiscal no domínio das transações intracomunitárias.

Para além da presente Introdução, o relatório é composto pelo Capítulo 2, que apresenta a entidade de acolhimento, a Verallia Portugal, empresa do Grupo Verallia, explorando a sua história, identificando a sua missão, visão e valores, a sua produção, processos e produtos, expondo os seus dados económicos e financeiros relevantes de 2020, analisando o mercado em que atua, os seus clientes e a sua concorrência e apresentando o departamento de Contabilidade, mais especificamente, a área de Gestão de Clientes e Faturação. O Capítulo 3 dá lugar à descrição pormenorizada das atividades desenvolvidas ao longo do estágio curricular, desde a separação e arquivo da faturação à verificação e anexo das notas de encomenda e declarações de isenção de IVA aos duplicados com isenção de IVA. O Capítulo 4 prende-se com o tópico: “Combate à Fraude e Evasão Fiscal em Contexto de Transações Intracomunitárias”, onde se começa por descrever o regime do IVA e, mais especificamente, ao nível das transações intracomunitárias. De seguida, apresentam-se os conceitos de fraude e evasão fiscal e os tipos de fraude e evasão fiscal em contexto de IVA, expondo, mais especificamente, a Fraude Carrossel, duas variantes do modelo básico desta fraude e os respetivos intervenientes. Depois, analisa-se a evolução do *VAT Gap* na União Europeia no período de 2014 a 2018 e com estimativas para 2019, tendo em consideração que a fraude estudada afeta essa evolução e, por fim, apresentar as medidas de combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias. Por último, são apresentadas as conclusões obtidas do estudo realizado ao longo do relatório.

Capítulo 2: Apresentação da Entidade de Acolhimento

O presente capítulo dá a conhecer o Grupo Verallia, focando na Verallia Portugal, expondo a sua história até aos dias de hoje, descrevendo a sua visão, missão e valores, produção, processos e produtos e analisando dados económicos e financeiros relevantes de 2020. Posteriormente, é apresentada a estrutura organizacional da Verallia Portugal, bem como o mercado em que atua, os seus clientes, a sua concorrência atual e o seu departamento de Contabilidade, mais especificamente, a área da Gestão de Clientes e Faturação.

2.1. Grupo Verallia

O Grupo Verallia é um dos três maiores fabricantes de embalagens de vidro para bebidas e bens alimentares a nível global. Propõe soluções inovadoras, personalizadas e sustentáveis e está implantado na Alemanha, Itália, Espanha, Brasil, Portugal, Argentina, Chile, França, Polónia, Rússia, Ucrânia e Estados Unidos da América (EUA).



Figura 1: Verallia em Números

Fonte: Verallia Portugal

Em 2020, a Verallia produziu cerca de 16 mil milhões de garrafas e frascos de vidro. O modelo de negócios da Verallia é baseado na combinação da força da sua rede global, tendo presença industrial em 11 países, 5 centros técnicos e 8 centros de desenvolvimento do produto, bem como relações locais com clientes em todas as regiões através de 10.000 colaboradores. Em 2020, a Verallia realizou um volume de negócios de 2,5 mil milhões de euros (Figura 1).

2.1.1. História

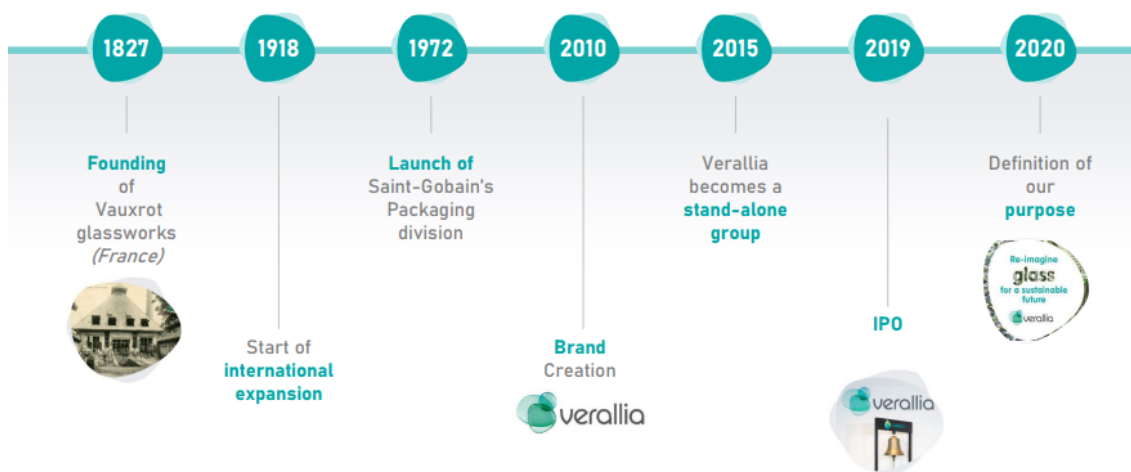


Figura 2: História da Verallia

Fonte: Verallia Corporate Presentation 2021

Em 1827, inaugurou-se a vidreira de Vauxrot, em França, sendo que em 1918, se deram os primeiros passos para a sua internacionalização, em todos os continentes. Já em 1972, criou-se a filial de embalagens do Grupo Saint-Gobain (Figura 2).

De acordo com o Manual de Acolhimento da Verallia Portugal (2021), a 6 de abril de 1987, o Grupo Saint-Gobain chegou a Portugal, tendo adquirido as instalações da antiga empresa “Vidreira da Fontela”, através da sociedade espanhola “Vicasa”, que se encontrava encerrada desde 1982. Tendo colocado em funcionamento um forno de tecnologia Sorg, a empresa iniciou a sua atividade produtiva, tendo feito a primeira garrafa no dia 12 de outubro de 1987.

Ao adquirir as instalações, o Grupo Saint-Gobain tinha como propósito a ocupação de uma presença de relevo no mercado português de vidro de embalagem e, no sentido de concretizar o mesmo, tornou-se necessário ir adequando progressivamente a sua estrutura industrial às necessidades do mercado. Em treze anos, tendo por base a preferência dos clientes nacionais, a determinação do Grupo foi premiada, tendo sido colocado em 1º lugar a nível nacional. Para tal, foi necessário, em 1991, construir um segundo forno, este de tecnologia Saint-Gobain, preparado especialmente para servir o mercado português.

Tendo uma posição definida no mercado nacional, tornou-se crucial acompanhar o seu crescimento e, nesse sentido, o Grupo decidiu dedicar-se a mais um investimento, substituindo o forno inicial por um novo forno também este de tecnologia Saint-Gobain.

Em maio de 2010, o Grupo Saint-Gobain reuniu todas as suas atividades relacionadas com o vidro de embalagem sob uma nova entidade, tendo criado a marca Verallia (Figura 3). O objetivo foi o reforço da visibilidade e da proximidade da rede industrial nos mercados da embalagem. A marca Verallia surgiu, portanto, com o intuito de representar os valores do modelo da empresa, ou seja, a aliança da força e da proximidade. No mesmo ano, a Verallia lançou a gama ECOVA, feita de modelos que são concebidos de forma sustentável.



Figura 3: Logótipo da Verallia Portugal

Fonte: Verallia Portugal

Em 2011 foi lançado o Verallia Industrial Model (VIM), que consiste num programa de excelência industrial cujo objetivo é otimizar a eficiência industrial e eliminar possíveis

perdas de energia, qualidade, tempo e outros gastos, quer a nível industrial quer a nível administrativo. Nesse mesmo ano, a empresa criou uma vasta gama de produtos *standard* dedicados a uma seleção de clientes que procura modelos personalizados e adequados às suas ideias de negócio, a Verallia Seletive Line.

Em outubro de 2015, o Grupo Saint-Gobain anunciou a venda da Verallia à Apollo Global Management LLC, líder global em gestão de investimentos, e à BPI France, que detêm, respetivamente, 90% e 10% do capital da Verallia. Com novos acionistas, a Verallia tornou-se um grupo industrial totalmente autónomo e dedicado a embalagens de vidro. Ao longo dos anos, reforçou as suas vendas e rede de operações em novas localidades na Europa Ocidental, Europa Oriental, América do Sul e Norte de África.

Em novembro de 2018 a Verallia lançou o “Rubis”, o primeiro frasco da gama Selective Line e, a outubro de 2019, a Euronext deu as boas-vindas à Verallia.

Em outubro de 2020 a empresa apresentou o novo propósito da Verallia: “Reimaginar o vidro para um futuro sustentável”. No mês seguinte do mesmo ano, a Verallia recebeu a medalha de ouro no EcoVadis e lançou em Portugal a gama Asia.

Em 2021, a Verallia Portugal procedeu ao investimento da substituição do Forno II com uma tecnologia pioneira híbrida, que utiliza painéis fotovoltaicos, consumindo mais eletricidade o que, por sua vez, reduz o consumo de gás natural, diminuindo assim as emissões atmosféricas.

Têm sido feitas várias manutenções na estrutura da empresa, sempre com o objetivo de inovar, mas principalmente com o intuito de acompanhar as novas tecnologias que são atualmente um dos pontos cruciais para uma empresa que pretenda manter-se a par do crescimento e desenvolvimento do mercado.

2.1.2. Visão, Missão e Valores

Visão

De acordo com Bart e Baetz (1998), a visão de uma empresa consiste na ambição para o futuro que inspira e que motiva os funcionários.

Segundo o Manual de Acolhimento da Verallia Portugal (2021, p. 4) a visão da Verallia é “O vidro é a escolha mais saudável e sustentável para soluções atrativas de embalagens de alimentos e de bebidas”.

Missão

Segundo Fabac e Dobrinić (2021), a missão passa por uma breve declaração através da qual uma organização explica o verdadeiro motivo da sua existência.

De acordo com a Verallia Portugal, a Verallia considera como sua missão a de “Todos os dias a Verallia proporciona às pessoas a possibilidade de consumir bebidas e alimentos em embalagens seguras e atrativas, em vidro sustentável”.

Valores

Para Barret (2000, p. 54), “os valores organizacionais podem ser definidos como princípios que guiam a vida da organização, tendo um papel tanto de atender aos objetivos organizacionais quanto de atender às necessidades dos indivíduos.”

Segundo o Manual de Acolhimento da Verallia Portugal (2021, p. 5), os valores básicos do Grupo Verallia são os seguintes:

- Atenção aos clientes

“A Verallia empenha-se em concretizar os compromissos que assume com os seus clientes, procurando antecipar as suas necessidades e manter a sua promessa, ou seja,

apresentar soluções com o design, a qualidade e os serviços logísticos que correspondam às expectativas dos clientes.”

- Respeito pelas pessoas, as leis e o meio ambiente

“A Verallia valoriza a escuta ativa e o diálogo sincero, bem como a proteção da saúde e da segurança dos seus colaboradores. Todas as empresas do Grupo estão empenhadas em aplicar as leis e os regulamentos em vigor nos países em que operam. De referir que todos os elementos da Verallia são parte integrante de uma abordagem ativa no sentido de proteger e respeitar o meio ambiente, e, portanto, todas as fábricas do Grupo definem metas precisas e mensuráveis no âmbito do desempenho ambiental.”

- Responsabilização e formação

“O Grupo Verallia define regularmente objetivos e a respetiva estratégia para os atingir, mobilizando da melhor forma possível as competências dos seus colaboradores. Cada colaborador é responsável pelos seus próprios objetivos, pela implementação da respetiva estratégia e pelos seus resultados. A Verallia incentiva a iniciativa pessoal, promove a expressão e partilha de opiniões e valoriza o empenho individual e coletivo.”

- Trabalho em equipa

“A Verallia acredita no trabalho em equipa no sentido de promover o sucesso coletivo. Cada colaborador deve ser capaz de demonstrar, a todos os níveis do Grupo, a sua capacidade de escutar e dialogar. A entreaajuda, a cortesia e o trabalho em equipa são incentivados e extremamente valorizados pela Verallia.”

2.1.3. Produção, Processos e Produtos

2.1.3.1. Produção e Processos

A Verallia Portugal valoriza materiais com propriedades excepcionais, recorrendo a um processo industrial exigente e rigoroso, concentrando-se sempre na questão da pegada ambiental em cada fase da sua produção.

Assim, a Verallia descreve o processo do fabrico do vidro, sabendo que este se divide em seis fases, da seguinte forma:

1. **Matérias-Primas:** O vidro de embalagem é composto por matérias-primas abundantes e naturais, mistura à qual é adicionado o casco de vidro ¹: 71% de areia, 14% de soda sob a forma de carbonato de sódio, 11% calcário e 4% de outros constituintes que permitem a coloração o vidro.
2. **Fusão ou transformação do material:** A mistura das matérias-primas e do casco de vidro é fundida em fornos, a uma temperatura de cerca de 1.500°C, sendo que estes fornos funcionam 24 horas por dia, 7 dias por semana e têm uma vida útil que varia entre os 8 e 10 anos.
3. **Moldagem:** A moldagem consiste em dar forma a um objeto de vidro oco, com a ajuda de um punção metálico ou de ar comprimido.
4. **Arca de Recozimento:** A função da arca de recozimento consiste em aliviar as tensões internas do vidro. Esta etapa do processo garante a solidez dos recipientes de vidro, dando-lhes um tratamento de resistência contra riscos na zona de saída da arca.
5. **Controlo:** Antes da expedição das garrafas e dos frascos de vidro, é essencial proceder a um controlo rigoroso das bocas, da resistência à pressão nas

¹ Vidro reciclado.

bebidas gaseificadas, das dimensões, da espessura do vidro e da estética, com recurso a equipamento tecnicamente adequado ao objetivo da análise.

6. Expedição: Antes de serem expedidas, as garrafas e os boiões são reagrupados em embalagens industriais, fabricadas em material reutilizável ou reciclável. Uma vez formada a palete de embalagens em vidro, esta é totalmente coberta com uma capa de plástico, com o fim de proteger os produtos durante a manutenção e a armazenagem.

2.1.3.2. Produtos

A produção e comercialização de embalagens de vidro da Verallia distribui-se por famílias e cores (Figura 4), sendo que, de um modo geral, de acordo com a *Verallia Corporate Presentation* de 2021, a maior parte dos produtos vendidos refere-se a vinhos, bens alimentares e cerveja (Figura 5).

FAMÍLIAS	CORES
GARRAFAS <ul style="list-style-type: none"> • Vinhos de mesa • Águas • Refrigerantes • Aguardente e Licores • Azeites • Cerveja • Vinhos do Porto • Espumantes 	<ul style="list-style-type: none"> • Branco • Verde • Canela • Âmbar
BOIÕES <ul style="list-style-type: none"> • Conservas de vegetais • Hidrossolúveis • Sumos 	
GARRAFÃO	

Figura 4: Famílias e Cores dos Produtos da Verallia

Fonte: Elaboração Própria

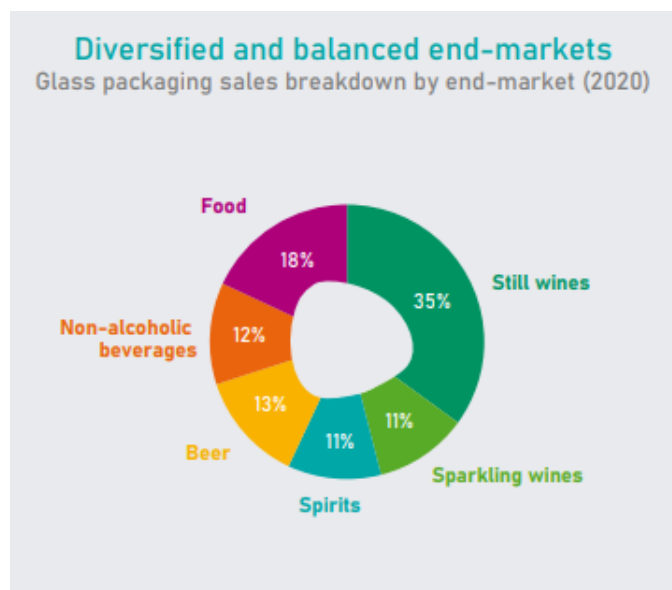


Figura 5: Detalhes das vendas de vidro de embalagem por mercado (2020)

Fonte: Verallia Corporate Presentation 2021

A Verallia produz, assim, diversos produtos destinados a vários mercados, estando estes inseridos em determinadas gamas da empresa (Anexo 1), sendo elas:

- Gama ECOVA

A gama ECOVA (Figura 6) oferece embalagens que reduzem o impacto ambiental, tanto na embalagem final como na sua logística, sendo que, em média, a pegada de carbono é reduzida em 15%. Desde o seu lançamento, a Verallia já comercializou mais de 20 mil milhões de embalagens ECOVA em todo o mundo.

No Anexo 2 está exposto um exemplo de modelo de garrafa bordalesa da gama ECOVA, que é vendido na cor canela (CA).



Benefícios da embalagem de vidro:

- Para o consumidor: O recipiente de vidro é inerte e neutro, mantendo o sabor original dos alimentos.
- Para o fabricante: Grande versatilidade e valor agregado à apresentação e design.
- Para o meio ambiente: 100% Reciclável, Retornável e Reutilizável.

Figura 6: Gama ECOVA

Fonte: Verallia Portugal

- Gama Vintage

A Gama Vintage é uma gama de garrafas composta por nove bordalesas e uma borgonha, todas em cores diferentes.

No Anexo 3 apresenta-se um exemplo de modelo de garrada bordalesa da gama Vintage, que é vendido na cor negro (NE).

- Gama Asia

A Gama Asia é composta por oito modelos de garrafas de vinho, bordalesas e borgonhas, em cores escuras, desenhadas para as adegas interessadas em proporcionar às suas garrafas uma imagem *premium*.

No Anexo 4 apresenta-se um exemplo de modelo de garrada bordalesa da gama Asia, que é vendido na cor canela (CA).

- Selective Line

A gama Selective Line (Figura 7) é a marca internacional *premium* da Verallia. Conta com mais de 300 referências e acompanha o mercado *premium* de vinhos, espumantes, bebidas espirituosas, cervejas, refrigerantes e azeites, disponibilizando, assim, um dos mais amplos catálogos de produto do mercado.

No Anexo 5 encontram-se diversos exemplos de modelos de garrada da gama Selective Line, que são vendidos na cor extra-branco e canela (CA).



Figura 7: Logótipo Selective Line

Fonte: Verallia Portugal

Uma das histórias de sucesso da gama Selective Line foi o *Widow Jane bourbon*. Este é um *bourbon* de 10 anos, destilado em Brooklyn, que foi engarrafado no modelo de garrafa Moonea, extra-branco, de corpo redondo (Figura 8).



Figura 8: Widow Jane bourbon - Selective Line

Fonte: Yearbook 2020 da Verallia

Outro exemplo de produto da gama Selective Line da Verallia é a garrafa de vidro cujo fim é o armazenamento de azeite (Figura 9).



Figura 9: Azeite Angelo - Selective Line

Fonte: Yearbook 2020 da Verallia

É possível reconhecer as embalagens que a Verallia produz através do símbolo “V”, comum em todos os países em que o Grupo tem fábricas de produção de vidro, que é apresentado debaixo das garrafas e frascos. A marca com pontos foi lançada em 2019 e, por ser única, facilita a identificação da marca Verallia em todo o mundo. O símbolo precede a letra do país de produção, tal como reflete a Figura 10.

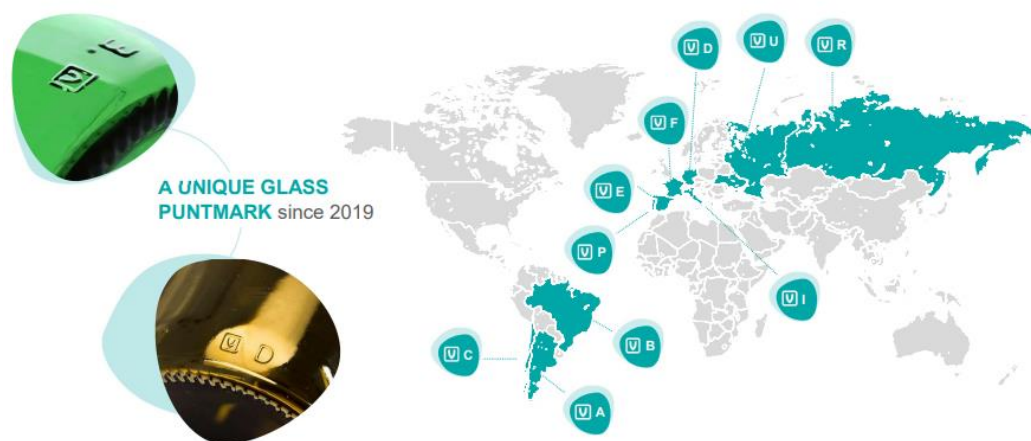


Figura 10: Identificação da marca Verallia

Fonte: Verallia Corporate Presentation 2021

2.1.4. Dados Económicos e Financeiros

Segundo Michel Giannuzzi, CEO da Verallia, a Verallia tem demonstrado uma resistência notável à crise global vivida fruto da pandemia COVID-19, mantendo como sua prioridade a proteção da saúde e segurança das suas equipas. A agilidade do Grupo permitiu o registo de um crescimento orgânico ² positivo face a 2019. Relativamente ao EBITDA ajustado ³, este aumentou quer em valor quer em percentagem, como resultado de uma rigorosa gestão de custos, eficiência industrial e um *spread* ⁴ positivo da inflação.

De acordo com o *Press Release* dos 2020 *Annual Results* da Verallia, em 2020 (Figura 11), a Verallia registou uma receita de cerca de € 2,5 mil milhões, pelo que se registou um aumento de 2,1% em 2020.

² Corresponde ao crescimento da receita a taxas de câmbio e âmbito constantes.

³ É um indicador financeiro que monitoriza o desempenho dos negócios ajustado por determinadas despesas e/ou itens não recorrentes que podem distorcer o desempenho da empresa e é calculado com base no lucro operacional ajustado para depreciação, amortização e redução ao valor recuperável, custos de reestruturação, custos de aquisição e M&A, efeitos hiperinflacionários e outros itens.

⁴ O *spread* representa a diferença entre o aumento dos preços de venda e o aumento dos seus custos de produção. O *spread* é positivo quando o aumento dos preços de venda praticados pelo Grupo é superior ao aumento dos seus custos de produção.

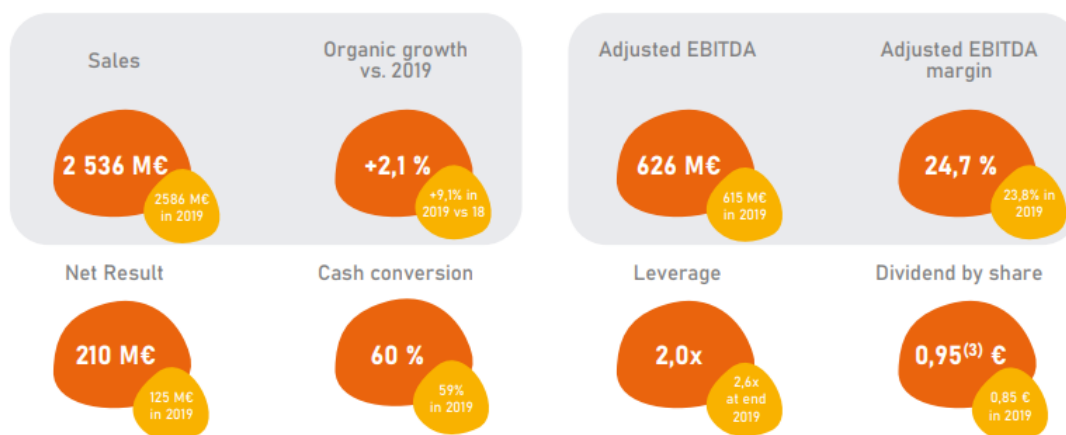


Figura 11: Desempenho Financeiro da Verallia (2020)

Fonte: Verallia Corporate Presentation 2021

No primeiro trimestre de 2020, as receitas da Verallia aumentaram 4,0%, desacelerando em março, tendo sido o crescimento orgânico no final de fevereiro de +5,9% enquanto em março diminuiu para + 0,4%, tendo os impactos iniciais da crise do COVID-19 feito sentir-se no final do trimestre. Posto isto, a evolução da atividade foi ligeiramente negativa (-€ 2,7M) no trimestre, apesar dos volumes de vendas terem apresentado um pequeno aumento, o que pode ser explicado pela maior queda no volume de vendas em França, onde os preços de venda e a diversidade de vendas de produtos são superiores à média do Grupo.

No segundo trimestre, a crise causada pela COVID-19 provocou uma redução do volume de vendas da Verallia de 7,9%, tendo o Grupo recuperado no terceiro trimestre. Porém, no quarto trimestre, a reintrodução de *lockdowns* em alguns países onde o Grupo opera levou novamente a uma redução, mais ligeira, no volume de vendas.

Ao nível da região da Europa Meridional e Ocidental, que inclui França, Espanha, Portugal e Itália, o primeiro semestre do ano foi afetado por *lockdowns* e encerramentos de hotéis, restaurantes e cafés, o segundo semestre apresentou sinais de crescimento e o terceiro trimestre registou uma recuperação forte graças à resiliência em Itália. As categorias de espumantes e destilados foram as mais afetadas em contexto de vendas, enquanto os frascos para bens alimentares apresentaram um forte crescimento em toda a região. O volume de vendas de vinho recuperou principalmente em Itália e na Península

Ibérica. No geral, França foi o país mais afetado, nomeadamente, nos mercados de champanhe, destilados e vinhos.

Relativamente ao EBITDA ajustado, este aumentou em 1,7% em 2020 para €626 milhões. O efeito desfavorável das taxas de câmbio refletiu-se numa perda de €37 milhões, principalmente devido à desvalorização das moedas latino-americanas, bem como à desvalorização da hryvnia ucraniana e do rublo russo. A ligeira melhoria da diversidade de produtos, aliada aos aumentos dos preços de venda no início do ano, permitiram ao Grupo gerar um *spread* positivo, o que contribuiu fortemente para a melhoria do EBITDA ajustado. A margem do EBITDA ajustado aumentou para 24,7% face a 23,8% em 2019.

Ao nível da região da Europa Meridional e Ocidental, reportou-se um EBITDA ajustado de €419 milhões, face a € 412 milhões em 2019, e uma margem de 24,0% em comparação com 23,5% em 2019. O impacto negativo da redução do volume de vendas e da degradação da diversidade de produtos foi compensado por um *spread* positivo nas vendas e um bom desempenho industrial. No entanto, as dificuldades enfrentadas em França com níveis mais baixos de desempenho industrial e distúrbios sociais ligados ao *lockdown*, atenuaram esses efeitos positivos. Como referido acima, França foi o país mais afetado, tendo registado uma redução do seu volume de vendas em todos os produtos, exceto frascos para bens alimentares, bem como uma degradação da diversidade de produtos devido a vendas inferiores no mercado *premium*.

O aumento do lucro líquido para €210 milhões é fruto, principalmente, da melhoria do EBITDA ajustado e dos custos de financiamento.

A Verallia continuou o seu processo de desalavancagem ao longo de 2020. Como resultado, a dívida líquida foi reduzida para € 1.279 milhões no final de dezembro de 2020, ou seja, 2,0x o EBITDA ajustado de 2020, abaixo de 2,6x em 31 de dezembro de 2019.

O percentual de conversão de caixa ⁵ manteve-se num patamar elevado de 60% e a Verallia continuou a beneficiar de um alto nível de liquidez de € 1.080 milhões em 31 de dezembro de 2020.

O Conselho de Administração da Verallia decidiu propor o pagamento de um dividendo de € 0,95 por ação em dinheiro para o exercício de 2020.

Segundo o *Press Release* dos *2020 Annual Results* da Verallia, para 2021 prevê-se que a Verallia, pelo menos, iguale o volume de vendas alcançado em 2019 em 2021, levando a um crescimento orgânico positivo. O EBITDA ajustado de 2021 também deverá aumentar em relação ao ano anterior para cerca de €650 milhões e a margem EBITDA ajustada deverá exceder a meta de médio-prazo de 25%.

2.2. Verallia Portugal

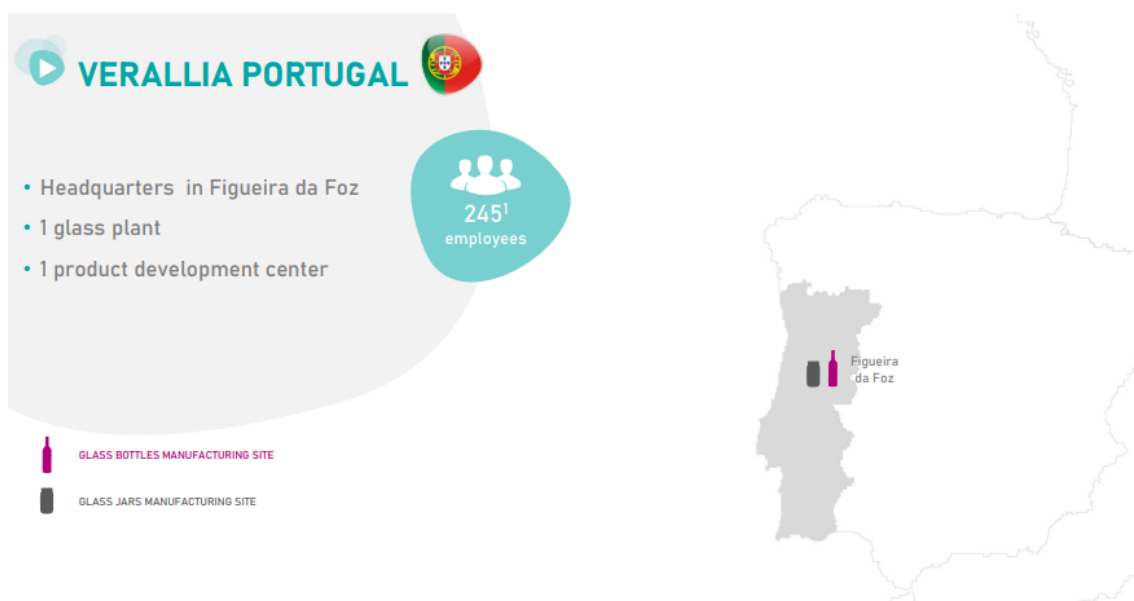


Figura 12: Verallia Portugal

Fonte: Verallia Corporate Presentation 2021

⁵ Relação entre o fluxo de caixa e o EBITDA ajustado.

A Verallia Portugal S.A., com sede na Figueira da Foz, dedica a sua atividade ao fabrico do vidro de embalagem desde 1987, na altura designada Vidreira do Mondego. A unidade conta com 245 colaboradores diretos (Figura 12) e o seu progresso constante tem por base a partilha de determinados valores corporativos, sociais e ambientais.

2.2.1. Estrutura Organizacional

“A estrutura organizacional, o resultado da organização, representa a coluna vertebral da organização; define funções, direitos e responsabilidades de elementos organizacionais individuais.” (Ekonomisi e Yönetimi, 2011, p. 41)

Deve ter-se em consideração que a estrutura organizacional da Verallia conta com a subcontratação de várias empresas, em particular a nível informático e logístico.

No organograma seguinte (Figura 13) está representada a estrutura organizacional da Verallia Portugal, com apresentação mais detalhada do Departamento Financeiro, no qual foi realizado o estágio curricular.

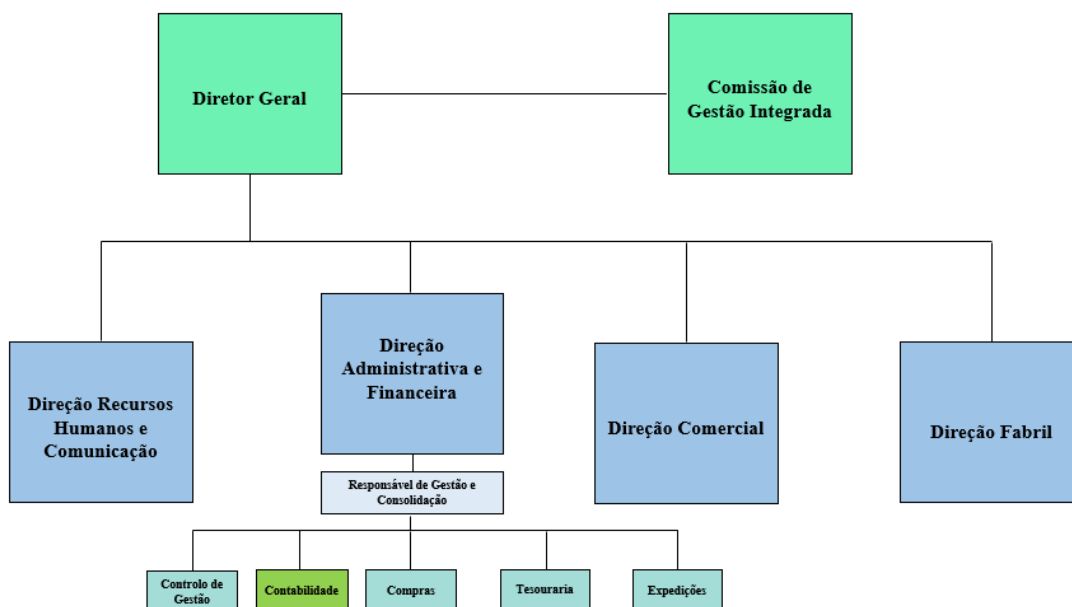


Figura 13: Organograma Verallia Portugal

Fonte: Elaboração Própria

Da análise ao organograma apresentado anteriormente, conclui-se que a Verallia Portugal S.A. é dirigida por um Diretor Geral Ibérico que, em conjunto com a Comissão de Gestão Integrada ⁶, é responsável por tomar decisões estratégicas e delegar informações aos outros diretores que, por sua vez, as transmitem aos respetivos colaboradores.

As quatro direções que compõem a Verallia são as seguintes:

- Direção de Recursos Humanos e Comunicação;
- Direção Administrativa e Financeira;
- Direção Comercial;
- Direção Fabril.

Relativamente às funções específicas de cada uma das direções, estas passam por:

- Direção de Recursos Humanos e Comunicação

O departamento de Recursos Humanos é responsável pela fase de seleção e contratação e posterior formação e remuneração dos colaboradores. A função de Comunicação também diz respeito ao departamento em questão.

- Direção Administrativa e Financeira

O departamento Administrativo e Financeiro é responsável pela elaboração do planeamento financeiro, divulgação dos seus resultados, promoção de investimentos e controlo da tesouraria, é composto pelo responsável de Gestão e Consolidação e pelos departamentos do Controlo de Gestão, Contabilidade, Compras, Tesouraria e Expedições.

⁶ A Comissão de Gestão Integrada depende diretamente da Direção Geral. Esta é composta pela própria Direção Geral, bem como dos restantes diretores da empresa, tendo também um Responsável pelo Sistema de Gestão Integrado.

- **Direção Comercial**

O departamento Comercial exerce uma função fundamental no quotidiano da Verallia, desde a coordenação de vendas ao planeamento de novas estratégias para a venda de novos produtos. O departamento está organizado de forma que se mantenha a maior proximidade possível para com o cliente, isto é, é constituído por um diretor, um adjunto de direção de vendas, três delegados comerciais reposicionados no Norte, Centro e Sul de Portugal, três secretárias comerciais e um técnico comercial.

O departamento Comercial também inclui o departamento de Marketing, responsável pela divulgação publicitária, tal como a divulgação de novos projetos junto do público-alvo, e pelo desenvolvimento de novos modelos de garrafas e é constituído por um responsável de marketing e comunicação externa da Verallia e por um designer.

- **Direção Fabril**

A fábrica tem como objetivo e função principal a produção e paletização do produto da Verallia. Assim, de modo a organizar as funções de cada departamento, são elaborados, diariamente, mapas de produção onde é possível acompanhar os modelos de garrafas que estão a ser produzidos, bem como as quantidades e os recursos utilizados para a mesma produção.

Política de Gestão Integrada

A Verallia mantém um Sistema de Gestão Integrado de acordo com os requisitos das seguintes normas:

- ✓ Sistema de Gestão da Qualidade (ISO 9001)
- ✓ Sistema de Gestão da Segurança Alimentar (ISO 22000)
- ✓ Sistemas de Segurança Alimentar (FSSC 22000)
- ✓ Sistema de Gestão Ambiental (ISO 14001)
- ✓ Sistema de Gestão da Segurança e Saúde no Trabalho (ISO 45001)
- ✓ Sistema de Gestão de Energia (ISO 50001)

- ✓ Sistema de Gestão da IDI (NP 4457)

A cultura da Verallia Portugal, S.A., assenta nos princípios de Responsabilidade Corporativa e tem como principais valores a preocupação constante com a qualidade ética nas relações com os *stakeholders*, principalmente no que diz respeito aos acionistas, colaboradores, clientes, fornecedores, comunidade e ambiente.

No sentido de aperfeiçoar o desempenho da sua atividade de fabricação e comercialização do vidro de embalagem, a Verallia Portugal considera como eixos cruciais:

- Fortalecer uma cultura de qualidade, baseada na inovação, no desenvolvimento de produtos, de processos e na sustentabilidade;
- Disponibilizar todos os recursos necessários, assegurando a sua eficiente utilização, de forma a alcançar os objetivos estratégicos delineados e o desenvolvimento sustentável da empresa;
- Cumprir e melhorar, se possível, os requisitos legais e normativas internas aplicáveis, estabelecendo mecanismos proativos de prevenção da poluição, das lesões de saúde, controlo de impactos e riscos;
- Promover a criatividade e participação interna para a melhoria contínua do desempenho da organização, assente numa cultura proativa de inovação;
- Assegurar o envolvimento, participação e melhoria da satisfação de todos os colaboradores, através de políticas de reconhecimento do compromisso e desenvolvimento profissional, estimulando o trabalho em equipa e a flexibilidade;
- Fomentar e acompanhar a interface de mercado e organizacional, bem como a comunicação interna e externa.

- Documentar, implementar e manter a Política Integrada atualizada e adequada, disponibilizando-a a todas as partes interessadas e ao público em geral.

2.2.2. Mercado

Desde sempre, que, de acordo com o que assume a Verallia, a Verallia Portugal concentrou a sua direção em determinados objetivos claros, sendo eles a qualidade, o serviço e o preço, focados na ótica do cliente. A sua organização é orientada para o acompanhamento dos seus clientes, no sentido de identificar as necessidades do mercado, bem como no acompanhamento do próprio mercado e da sua constante evolução.

De modo a ser competitiva relativamente aos seus clientes, a empresa aposta em determinados critérios nesse sentido, produzindo garrafas em várias cores, como a cor âmbar, verde, canela, branco, branco-azulado e azul-negro e apresentando uma oferta diversificada que se reflete na produção de vidro de garrafões, vinhos de mesa, vinho do Porto, espumantes, cervejas, aguardentes, águas, licores, refrigerantes, azeites e boiões alimentares.

A Verallia Portugal detém uma quota de mercado atual de 40% a 45% do mercado nacional ⁷, o que é consequência, essencialmente, das parcerias que possui com algumas das maiores empresas produtoras de bens de grande consumo e da sua constante aposta na qualidade, no serviço e no preço.

2.2.3. Clientes

Os clientes da Verallia Portugal variam desde os produtores familiares locais até às grandes marcas internacionais. A Verallia tem, também, grandes revendedores que servem como intermediários, entre a própria empresa e o cliente final.

⁷ Dados recolhidos em <http://www.essenciadovinho.com/pt/revista-wine/read/1957-verallia-portugalcomemora-30-anos>, no dia 23 de agosto 2021.

Alguns dos clientes da Verallia Portugal mais reconhecidos pelo público em geral são a *Super Bock Group* e a *The Heineken Company*.

2.2.4. Concorrência

Atualmente, em Portugal, existem várias empresas, para além da Verallia Portugal, que atuam no setor de produção de vidro de embalagem. Assim, as maiores concorrentes da Verallia são empresas que se situam na Marinha Grande, distrito de Leiria, nomeadamente, a Santos Barosa-Vidros e a Vidrala. Na região Norte, existe ainda outra empresa concorrente, a BA Glass, também esta produtora de vidro, situada em Vila Nova de Gaia, distrito do Porto.

Todas as empresas identificadas integram a Associação dos Industriais de Vidro de Embalagem (AIVE), constituída em 1975, com o objetivo de defender, promover e estudar os interesses ligados à produção de embalagens em vidro, representando 100% da produção de embalagens de vidro em Portugal. Estas empresas também fazem parte da Federação Europeia do Vidro de Embalagem (FEVE), federação que representa a indústria do vidro de embalagem a nível internacional e, especialmente, a nível europeu.

2.2.5. O Departamento de Contabilidade

O departamento Administrativo e Financeiro da Verallia Portugal subdivide-se no departamento do Controlo de Gestão, Contabilidade, Compras, Tesouraria e Expedições. No seu todo, este departamento é responsável pela elaboração do planeamento financeiro, divulgação dos seus resultados, promoção de investimentos e controlo da tesouraria.

Relativamente ao departamento de Contabilidade, este é composto pelo chefe de Contabilidade e pelos técnicos de contabilidade que se dividem pelos segmentos de Gestão de Clientes e Faturação e Fornecedores. A Gestão de Clientes e Faturação constitui o segmento onde foi realizado o estágio curricular, pelo que será apresentado mais detalhadamente.

2.2.5.1. Gestão de Clientes e Faturação

O segmento de Gestão de Clientes e Faturação representa um papel significativo no quotidiano da empresa e é composto, por um lado, pela Gestão de Clientes, que se ocupa de gestão de cobranças, sendo as suas principais tarefas as seguintes:

- Efetuar a cobrança, manter um seguimento sistemático de cobranças e contacto com o cliente

Após efetuar a cobrança, o técnico de Gestão de Clientes mantém um seguimento sistemático das faturas que os seus clientes devem liquidar, tendo em consideração as suas contas correntes a receber em SAP. No caso de ocorrerem atrasos no pagamento das faturas, o papel do técnico é contactar com o cliente no sentido de perceber o ponto de situação e solicitar o pagamento das mesmas.

- Lançamento dos Recebimentos de Clientes

Uma das tarefas do departamento em questão consiste no lançamento dos recebimentos de clientes. Todos os dias a empresa recebe pagamentos das faturas de clientes através de transferência bancária ou cheque, pelo que também é necessário lançar, em SAP, esses recebimentos todos os dias e emitir os respetivos recibos.

- Controlo dos Cheques Datados

Há muitos clientes que optam por liquidar as suas faturas através de cheques pré-datados, pelo que é crucial haver um controlo diário dos mesmos no sentido de serem depositados na data destinada a esse fim. Nesse sentido, é realizado um mapa de cheques em Excel para que haja um controlo mais rigoroso.

- Bloqueio/Desbloqueio dos Clientes e Encomendas

No sentido de avançar com registos e expedição de encomendas para os clientes, é necessário que o departamento de Contabilidade o permita ao departamento Comercial.

Essa permissão só é atribuída quando a resposta é positiva após análise de diversos campos relativos ao cliente, tais como faturas por liquidar em atraso e limite de crédito do cliente.

Por outro lado, o segmento da Gestão de Clientes e Faturação também se ocupa da própria faturação da empresa. O técnico de Faturação atende a diversas tarefas, sendo algumas delas:

- Controlo da Faturação Diária

A faturação é emitida diariamente, pelo que o seu controlo também é diário. Todos os dias, a faturação é separada de acordo com as diferentes vias e arquivada nas respetivas pastas. Ao separar a faturação, tem-se em consideração todas as imposições legais dos elementos que uma fatura deve incluir, desde o número da fatura ao montante total da mesma e ao código que reflete que a mesma é certificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

- Elaboração de Notas de Crédito e Débito

Quando surgem elementos incorretos em determinadas faturas, por exemplo, cabe ao técnico de Faturação avançar com a anulação da fatura incorreta e elaborar a Nota de Crédito com a respetiva correção, tendo em consideração a Guia de Remessa e Transporte da encomenda e o duplicado da fatura assinado e carimbado pelo respetivo cliente.

- Elaboração de Faturas Proforma

Quando solicitado pelo departamento Comercial, o técnico de Faturação avança com a elaboração de Faturas Proforma que, posteriormente, são enviadas para o cliente.

- Elaboração de Certificados Comprovativos de Exportação (CCE)

As exportações dão lugar a determinados elementos obrigatórios, tal como o Certificado Comprovativo de Exportação, que é elaborado, tal como os outros documentos, pelo técnico de Faturação.

- Controlo dos Duplicados com Isenção de IVA

Aos duplicados com isenção de IVA, é obrigatório anexar a nota de encomenda do cliente e a declaração de isenção de IVA, o que carece de um controlo rigoroso por parte do técnico de Faturação. Na ausência de documentos, o técnico deve contactar com o cliente no sentido de obter os mesmos.

Capítulo 3: Descrição das Tarefas de Estágio

No presente capítulo serão apresentadas e descritas, de forma detalhada, todas as atividades desenvolvidas ao longo do estágio curricular, bem como a autonomia com que foram realizadas e o contributo deixado na Verallia Portugal.

3.1. Objetivos e Plano de Estágio

O objetivo central de um estágio curricular é colocar em prática os conhecimentos técnicos e científicos, que foram adquiridos ao longo do percurso académico, num contexto laboral.

O objetivo do estágio curricular realizado na Verallia Portugal, no departamento de Contabilidade, baseou-se no enquadramento num contexto laboral, no sentido de apreender todas as diferentes tarefas que fazem parte da gestão de clientes e faturação. Nesse sentido, o plano de estágio proposto foi o seguinte (Anexo 6):

- Separação e Arquivo da Faturação;
- Análise e distinção da faturação nacional, intracomunitária e exportação e tipos de isenções;
- Conferência das Imposições Legais das Faturas;
- Análise do tipo de clientes;
- Bloqueio/desbloqueio de clientes e de encomendas;
- Controlo de cheques datados;
- Lançamento dos recebimentos de clientes;
- Elaboração de faturas proforma;
- Verificação e anexo de notas de encomenda e declarações aos duplicados com isenção de IVA.

O *software* utilizado em grande parte das tarefas de estágio desenvolvidas foi o SAP, que é um dos maiores produtores mundiais de *softwares* destinados à gestão empresarial. A Verallia utiliza o *software* SAP para efetuar a sua gestão empresarial, permitindo uma

gestão automatizada das diversas áreas e departamentos da empresa. Para além disso, sabendo que a empresa é uma multinacional de origem francesa, assim como o referencial contabilístico utilizado, é de salientar que o *software* em questão possibilita a conversão do plano de contas francês para o português.

3.2. Descrição das tarefas desenvolvidas

3.2.1. Separação e Arquivo da Faturação

Uma Fatura é um documento que é emitido na aquisição de um bem ou serviço sujeito a IVA. Segundo a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA), deve emitir-se, obrigatoriamente, uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços.

Uma das minhas tarefas diárias consistia na separação e posterior arquivo das faturas da Verallia Portugal. As faturas da Verallia Portugal são impressas, automaticamente e durante a noite, através de um computador com base nas Guias de Remessa. No dia seguinte, a minha primeira tarefa consistia na separação das quatro vias da Fatura (original, duplicado, triplicado e quaduplicado), de forma autónoma. A cada dia, pode dar-se o caso de terem sido executadas pelos técnicos, manualmente, Notas de Crédito, Notas de Débito e Faturas Proforma, as quais têm também de ser separadas e arquivadas nas respetivas pastas.

O processo da separação da faturação executa-se da seguinte forma:

- Original

O Original é a fatura que é enviada ao cliente, que deve liquidar a mesma consoante a sua condição de pagamento. Esta pode ser enviada por email, caso esteja parametrizado na informação do cliente, ou pode ser enviada através de correio. Ao fazer a distinção das faturas que foram enviadas por email e das que terão que ser enviadas por correio, as que tiverem o email parametrizado não são guardadas, por já terem sido enviadas, e as que não o tiverem devem ser envelopadas e enviadas para o respetivo cliente através de correio.

As Faturas podem ainda dizer respeito a clientes cuja forma de pagamento seja Venda a Dinheiro (VD) ou Pagamento Antecipado (PA) e, nesses casos, eu juntava o Original e o Triplicado da Fatura para proceder, posteriormente, ao lançamento dos recebimentos dos clientes, cuja descrição do processo será feita mais à frente.

- Duplicado

No Duplicado, tinha que ter em consideração a inclusão ou isenção de IVA de 23% na fatura. As faturas com IVA incluído não têm interesse para a empresa, uma vez que o controlo de cobrança é realizado através dos Triplicados, pelo que não são guardadas, e as faturas com isenção de IVA devem ser arquivadas na respetiva pasta de modo a, posteriormente, anexar, a cada uma, a respetiva Nota de Encomenda e Declaração, no sentido de justificar o motivo da isenção de IVA, segundo exigências da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

- Triplicado

Os Triplicados devem ser colocados por ordem alfabética de clientes, ordenados por ordem decrescente do número da fatura e data e arquivados na pasta das Faturas Pendentes de Liquidação, de modo a posteriormente controlar a respetiva cobrança.

- Quaduplicado

Os Quaduplicados devem ser arquivados, no cronológico, por ordem sequencial e decrescente, no sentido de facilitar possíveis inspeções e auditorias.

Quando as Faturas são emitidas a zeros, pelo facto de terem sido anuladas, por exemplo, devem juntar-se as quatro vias da Fatura (original, duplicado, triplicado e quaduplicado) e arquivar também no cronológico na respetiva ordem.

Como referido anteriormente, podem ser elaboradas, manualmente, Notas de Crédito, Notas de Débito e Faturas Proforma, tendo também estas que ser separadas e arquivadas nas respetivas pastas.

Notas de Crédito e Notas de Débito

- Notas de Crédito

A Nota de Crédito é um documento legal de retificação que corrige uma fatura original, anulando-a parcialmente ou na totalidade (alínea 7 do artigo 29.º do CIVA).

Na Verallia Portugal, a elaboração de uma Nota de Crédito é competência dos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação e apresenta o seguinte procedimento:

- O cliente solicita uma Nota de Crédito;
- O pedido segue para o *Customer Relationship Management* (CRM) no sentido de ser aprovado;
- Quando o pedido é aprovado, um dos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação elabora, manualmente, a Nota de Crédito.

Tal como as Faturas, as Notas de Crédito possuem quatro vias, pelo que também era necessário que eu procedesse à sua separação e tratamento específico de cada uma das vias.

- Original

O Original é enviado, junto com o Duplicado, para o cliente.

- Duplicado

Ao Duplicado da Nota de Crédito, tira-se uma cópia, que é arquivada na pasta de controlo dos duplicados das notas de crédito. O original do Duplicado da Nota de Crédito deve ser enviado ao cliente, junto do Original, com o objetivo de o cliente assinar, carimbar e voltar a enviar para a Verallia, uma vez que só se pode regularizar o IVA se, na data-limite, isto é, final do mês seguinte da emissão da fatura, os documentos estiverem assinados e carimbados, para que se mantenha todo o processo de elaboração de um crédito legal e se possa confirmar o conhecimento do cliente.

- Triplicado

O Triplicado da Nota de Crédito deve ser arquivado, junto das faturas dos clientes, na pasta das Faturas Pendentes de Liquidação.

- Quaduplicado

O Quaduplicado da Nota de Crédito deve ser anexado à sua aprovação em CRM e ao Duplicado da Fatura correspondente à Nota de Crédito em questão.

- Notas de Débito

Relativamente às Notas de Débito, estas também são elaboradas manualmente por um dos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação, em SAP, através da transação FB70 – Documento Manual, e são, posteriormente, impressas e separadas através do mesmo procedimento das faturas pelo estagiário.

Faturas Proforma

Por último, a Fatura Proforma é um documento informativo e sem qualquer validade fiscal, não deixando de ter que ser comunicado à AT, emitido antes da transmissão de bens e/ou prestação de serviços, no sentido de informar acerca do montante de uma determinada encomenda ao cliente. Estas são, na grande maioria das vezes, elaboradas pelo estagiário e, posteriormente, guardadas na pasta destinada ao arquivo das mesmas pelo mesmo.

3.2.2. Análise e distinção da faturação nacional, intracomunitária e exportação e tipos de isenções

A Verallia fatura a nível nacional e intracomunitário e exporta. Assim, uma das tarefas fundamentais do estagiário consiste na análise e verificação diária da faturação relativamente ao tipo de isenção adequado aplicado a cada fatura, isto é, se a isenção aplicada está de acordo com os requisitos legais. No caso de o estagiário verificar que a

isenção aplicada não está correta, deve comunicar aos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação que procedem, posteriormente, à anulação da fatura e elaboração de nova fatura com a aplicação da isenção adequada consoante de trate de uma venda nacional, intracomunitária ou de uma exportação.

A faturação nacional corresponde às vendas que a empresa fatura a nível nacional, e as faturas podem, ou não, ser isentas de IVA, sendo que as transmissões de bens isentas de imposto estão previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA.

A faturação intracomunitária diz respeito às vendas que são faturadas ao nível dos países integrantes da Comunidade Europeia, como por exemplo a Grécia, e está isenta de IVA ao abrigo do n.º 1 do artigo 15.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

A exportação difere da venda intracomunitária na medida em que a exportação diz respeito às vendas que são efetuadas fora dos países integrantes da Comunidade Europeia, como o são, por exemplo, os EUA. Ao faturar uma exportação, é necessário preencher uma declaração e um certificado comprovativo de exportação. A isenção de IVA no caso de uma exportação deve-se ao facto de as imposições legais passarem a ser uma responsabilidade do país destinatário da mercadoria, tal como refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

3.2.3. Conferência das Imposições Legais das Faturas

Como referido anteriormente, uma fatura é um documento que é emitido na aquisição de um bem ou serviço sujeito a IVA e, como tal, deve cumprir com determinadas imposições legais. As faturas devem, portanto, conter, de acordo com o n.º 5 do artigo 36.º do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto, elementos obrigatórios e a sua presença nas mesmas deve ser conferida, diariamente, pelo estagiário:

N.º 5 do Artigo 36.º

Prazo de emissão e formalidades das faturas

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

De modo a emitir fatura, é necessário que antes sejam emitidas as guias de remessa, que são os documentos que a Verallia utiliza como documento de transporte. Estas são emitidas pelo departamento de expedições, por via informática e, segundo o n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei nº 147/2003, de 11 de julho, devem conter os seguintes elementos:

Artigo 4.º

Documentos de transporte

2 - Sem prejuízo do disposto no n.º 6 do presente artigo, as guias de remessa ou documentos equivalentes devem conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- a) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede e número de identificação fiscal do remetente;
- b) Nome, firma ou denominação social, domicílio ou sede do destinatário ou adquirente;
- c) Número de identificação fiscal do destinatário ou adquirente, quando este seja sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- d) Designação comercial dos bens, com indicação das quantidades.

Relativamente à Conferência das Imposições Legais das Faturas, a responsabilidade do estagiário consiste na verificação diária e rigorosa da presença de todos os elementos obrigatórios nas faturas.

3.2.4. Análise do tipo de clientes

Existem dois tipos de clientes: o cliente solicitador e o cliente pagador.

O cliente solicitador consiste numa pessoa singular ou coletiva que solicita um determinado bem ou serviço à empresa e que é a pessoa de contacto, recebendo comunicações relacionadas com as suas compras.

Por sua vez, o cliente pagador é a pessoa singular ou coletiva cujo nome é o que consta na fatura, tendo que efetuar o seu pagamento pelos meios adequados. O cliente solicitador pode coincidir com o cliente pagador, no sentido em que o cliente pagador foi solicitador, enquanto o cliente solicitador pode não ser cliente pagador se não comprar efetivamente.

Neste campo, o papel enquanto estagiário consiste em analisar, de forma autónoma, os dois tipos de clientes incluídos nas faturas da empresa no sentido de os distinguir nas próprias faturas.

3.2.5. Bloqueio/Desbloqueio dos clientes e das respetivas encomendas

Uma das tarefas desenvolvidas ao longo do estágio consistiu no bloqueio dos clientes e desbloqueio dos clientes, sabendo que o bloqueio dos clientes tem como finalidade impedir o registo de novas encomendas por parte dos mesmos e que para executar o desbloqueio de um cliente é necessário que o estagiário tenha em consideração diversos fatores, tal como a relação entre o plafond do cliente, ou seja, o seu limite de crédito, as faturas que tem por liquidar, o seu historial de período de tempo que demora a liquidar as suas faturas e a sua condição de pagamento.

Tendo muitas faturas por liquidar em atraso, ou seja, cujo prazo de vencimento foi ultrapassado, é normal que o desbloqueio do cliente não seja uma decisão tomada tão facilmente. Tendo sido as faturas em atraso pagas, o departamento Comercial solicita ao departamento Financeiro o desbloqueio do cliente no sentido de registar uma nova encomenda.

Já o bloqueio das encomendas, este diz respeito às situações em que o departamento Comercial já executou o registo da encomenda em SAP, mas é necessário o desbloqueio da própria, por parte do departamento da Contabilidade, nomeadamente, pelo estagiário consoante autorização de um dos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação ou por um dos próprios, de modo a permitir a sua expedição. Quando o valor das vendas é superior ao limite de crédito do cliente é, portanto, conveniente bloquear a encomenda do mesmo.

O bloqueio/desbloqueio dos clientes e das respetivas encomendas fez parte das tarefas desenvolvidas ao longo do estágio, mas para a sua execução efetiva era sempre crucial a autorização de um dos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação.

3.2.6. Controlo de cheques datados

Ao procederem ao pagamento das faturas, os clientes da Verallia Portugal podem pagar através de cheque, enviado para a Verallia e depositado na própria empresa por parte da Tesouraria ou depositado por parte do cliente no Banco, ou por transferência bancária.

Assim, tem de haver um controlo diário dos cheques por parte de um dos técnicos de Gestão de Clientes e Faturação no sentido de verificar as datas em que os mesmos devem ser depositados e um posterior tratamento executado pelo estagiário antes de seguirem para a Tesouraria e serem efetivamente depositados.

O processo que o estagiário segue consiste no seguinte:

1. Ordenar os cheques por ordem decrescente do montante;
2. Carimbar o cheque com o carimbo do Banco Santander;
3. Tirar uma cópia de cada cheque, que é, posteriormente, anexada ao processo do recebimento do cliente;
4. Colocar um post-it com os respetivos códigos dos clientes para facilitar a sua identificação à Tesouraria;
5. Entregar os cheques à Tesouraria na data correta no sentido de estes serem depositados na mesma data.

3.2.7. Lançamento dos recebimentos de clientes

A partir do momento em que o cliente recebe a mercadoria, este fica responsável pelo pagamento das faturas da mesma à Verallia. Ao proceder ao pagamento das faturas, o cliente envia uma nota de pagamento das faturas juntamente com o respetivo cheque ou elementos de transferência bancária, consoante a forma de pagamento realizada. Nesta nota de pagamento o cliente indica o número das faturas que pretende liquidar e o montante total do pagamento, mencionando ainda a forma de pagamento que efetua e as informações relativas ao número de cheque ou transferência bancária.

Os clientes que efetuam o pagamento das faturas dentro do prazo de vencimento beneficiam de um desconto financeiro, que varia de percentagem conforme o número de dias entre o envio da fatura e o tempo que demoram a pagar a mesma.

Tendo a nota de pagamento e a confirmação do recebimento do pagamento do cliente no respetivo extrato do Banco, o estagiário pode proceder ao lançamento do recebimento do cliente.

Lançamento dos Recebimentos de Clientes

O processo que o estagiário segue de modo a lançar o recebimento de cada cliente é o seguinte:

1. Em SAP, acede à transação FEB_BSPROC – Lançamento Recebimentos Clientes (Anexo 7);
2. Seleciona o Banco, Santander ou Millenium BCP, no qual se pretende lançar os recebimentos de clientes, tendo em consideração o Banco para o qual os clientes transferiram o montante relativo ao pagamento das faturas a liquidar;
3. Seleciona o montante correspondente ao recebimento que pretende lançar (Anexo 8);
4. Insere o código do cliente, bem como seleciona as faturas que o cliente pretende liquidar;
5. Aplica, a cada fatura, o desconto financeiro a que o cliente tem direito, sendo que:
 - Se o cliente paga a fatura até 8 dias após a sua emissão, e de acordo com a sua condição de pagamento (VD, PA ou a crédito), este tem direito a 2% de desconto;
 - Se o cliente paga a fatura após 30 dias ou mais após a sua emissão, e de acordo com a sua condição de pagamento, este tem direito a 1% de desconto;
 - Se o cliente paga a fatura após 60 dias ou mais após a sua emissão, e de acordo com a sua condição de pagamento, este não tem direito a desconto financeiro.

6. Altera o “Motivo da Operação” para “TRFBCP”, “TRFBST”, “DEPFONTELA”, “DEPCHQBCP” ou “DEPCHQBST” consoante o recebimento corresponda, respetivamente, a uma transferência para o Banco Millenium BCP, para o Banco Santander, a um depósito de um cheque feito na Verallia Portugal, ou a um depósito realizado no Banco BCP ou BST;
7. Lança o recebimento e anota os últimos quatro números do número do registo do lançamento em SAP.

Emissão dos Recibos

Depois de lançar os recebimentos dos clientes, o estagiário imprime os recibos que, posteriormente, envia aos clientes.

1. Em SAP, acede à transação F.62 – Emissão Recibos (Anexo 9);
2. Insere o número do recibo do primeiro lançamento de recebimento realizado em “Nº documento” (Anexo 10);
3. Especifica a impressora e ordena a impressão de dois exemplares do recibo, sendo que um deles é anexado ao processo do recebimento do cliente e o outro é enviado ao cliente;
4. Em “Sistema”, seleciona “Ordens Spool Próprias” e imprime os recibos.

Arquivo dos Processos dos Lançamentos dos Recebimentos de Clientes

Lançados os recebimentos e impressos os recibos, o estagiário está encarregue de juntar todo o processo no sentido de o arquivar na respetiva pasta, pela seguinte ordem e consoante a forma de pagamento:

- S/ Cheque: Extrato do Banco + Recibo + Nota de Pagamento + Faturas (Triplificados);
- C/ Cheque: Extrato do Banco + Guia de Depósito do cheque + Recibo + Nota de Pagamento + Faturas (Triplificados) + Cópia do Cheque.

Estornar os Recibos

Por vezes, podem ocorrer erros no lançamento dos recebimentos dos clientes, tal como, por exemplo, a seleção das faturas a liquidar lançadas não coincidir com as faturas que o cliente realmente liquidou. Nesses casos, é necessário estornar os recibos, ou seja, anular o lançamento que foi realizado de forma incorreta anteriormente e emitir o recibo correto.

3.2.8. Elaboração de Faturas Proforma

Como referido anteriormente, a Fatura Proforma é um documento informativo e sem qualquer validade fiscal, que deve ser comunicado à AT, emitido antes da transmissão de bens e/ou prestação de serviços, no sentido de informar acerca do montante de uma determinada encomenda ao cliente.

Depois de contactar com o cliente e registar a encomenda para a qual o mesmo pretende informar-se relativamente ao seu montante, o departamento Comercial solicita ao departamento da Contabilidade, mais especificamente, ao estagiário, a elaboração de uma Fatura Proforma que, posteriormente, é enviada ao cliente.

O estagiário elabora as Faturas Proforma manualmente, seguindo o processo descrito:

- 1.** Em SAP, acede à transação VF01 – Criar documento de faturamento (Anexo 11);
- 2.** Insere a data do dia e o número do pedido/encomenda para a qual se pretende elaborar a Fatura Proforma (Anexo 12);
 - 2.1.** No caso de ter sido solicitada, por parte do departamento Comercial, uma Fatura Proforma para cada Item da Encomenda, ou para um Item específico, deve proceder de igual forma, mas deve clicar em “Seleção de Itens” e seleccionar apenas os itens solicitados (Anexo 13).
- 3.** Antes de emitir a Fatura Proforma, deve verificar se as Condições de Pagamento da mesma coincidem com a forma de pagamento do cliente para o qual se está a emitir a fatura. Se o cliente for de Venda a Dinheiro, a Fatura Proforma deve incluir, no próprio documento, um desconto financeiro de 2% (Anexo 14). Já no caso de o cliente ser Pagamento Antecipado (Anexo 15), o desconto financeiro de

2% deve ser calculado à parte do documento e ser comunicado ao cliente no momento do envio da Fatura Proforma.

4. Elaborada a Fatura Proforma, o estagiário deve devolver um email ao departamento Comercial que inclui a Fatura Proforma em anexo, bem como toda a informação relativa à mesma, isto é, o seu número, o código do cliente, o nome do cliente, a identificação consoante o cliente seja VD ou PA e, caso o cliente seja PA, o valor que o cliente tem a pagar assim como a tabela elaborada em Excel com o respetivo cálculo.

3.2.9. Verificação e anexo de notas de encomenda e declarações aos duplicados com isenção de IVA

De acordo com o n.º iii) da alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º do CIVA, estão isentas de imposto as operações que se refiram a bens que não se destinem a utilização definitiva ou consumo final e enquanto estes se mantiverem colocados em regime de entreposto aduaneiro ou de aperfeiçoamento ativo.

Assim, sendo a mercadoria entregue em entreposto fiscal, o cliente tem de ceder à Verallia a nota de encomenda da mercadoria entregue, bem como uma declaração por cada encomenda que comprove a entrega em entreposto fiscal, a responsabilização por parte do cliente e a justificação para a isenção de IVA, segundo exigências da AT. Caso contrário, se a mercadoria for enviada para fora do entreposto fiscal ou não tiver entreposto fiscal, o cliente não tem direito à isenção de IVA.

Tendo em consideração os deveres acima referidos, torna-se necessário o controlo constante das notas de encomenda e declarações de isenção de IVA em falta, que devem estar anexadas ao duplicado da Fatura. Não tendo as notas de encomenda e declarações, segue-se o contacto com o cliente no sentido de este enviar a documentação o mais brevemente possível. Ao obter a documentação, confirma-se o número da encomenda do cliente identificado no duplicado da Fatura, bem como o número da encomenda do cliente identificado na nota de encomenda e na declaração de isenção de IVA enviados pelo

cliente. Caso coincidam, anexam-se a nota de encomenda e a declaração ao duplicado da Fatura e completa-se o processo.

De modo a tornar o processo mais prático, rigoroso e claro, optei, enquanto estagiária, pela elaboração de um Excel (Anexo 16), atualizado diariamente, destinado ao registo dos duplicados, referentes a faturas do dia e já existentes anteriormente, que apresentavam o código do cliente, o código da encomenda do cliente, o nome do cliente, os documentos em falta (notas de encomenda e/ou declarações de isenção de IVA), o número da fatura a que correspondia a via Duplicado e uma coluna destinada à confirmação do estado do processo (completo ou incompleto).

Capítulo 4: Combate à Fraude e Evasão Fiscal em Contexto de Transações Intracomunitárias

Num mundo em que a fraude e a evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias constituem uma realidade cada vez mais frequente e que apresenta cada vez mais mutações, é fundamental explorar e definir medidas de combate a uma concorrência considerada desleal e desrespeitosa para com os Estados-Membros que são significativamente afetados através da redução das suas receitas tributárias.

Assim, o presente capítulo começará por apresentar o IVA, mais especificamente, ao nível das transações intracomunitárias, explorar a fraude e evasão fiscal, focando a Fraude Carrossel, bem como os respetivos intervenientes, analisar a evolução do *VAT Gap* no período de 2014 a 2018 e as estimativas para 2019 e identificar as medidas de combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

4.1. O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Segundo Santos (2009), o Imposto sobre o Valor Acrescentado é um imposto indireto que incide sobre a generalidade do consumo, nomeadamente, sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e, desde 1993, as aquisições intracomunitárias de bens.

Até à definição do atual sistema comum do IVA, o imposto sofreu diversas alterações desde a introdução do seu primeiro sistema comum em 1967. Tendo passado pelo primeiro e segundo sistemas comuns, surge a terceira fase da harmonização comunitária do IVA, que, de acordo com Santos (2009), foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, que aprovou o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), e que tinha como objetivo a abolição das fronteiras fiscais que, no entanto, se ficou pela criação de um regime que à partida seria um “regime transitório” da tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros, mas que permanece até aos dias de hoje.

A partir de 1993, o sistema do IVA passou a ser constituído por três regimes gerais, nomeadamente, o regime das operações internas, o regime das operações com países, ou territórios, terceiros e o regime das operações intracomunitárias de bens, sendo que, de

acordo com Rafael (2011), o último criou condições que conduziram a um aumento relativo à fraude no âmbito do IVA, nomeadamente, o facto de as transações intracomunitárias passarem a ser tributadas no país de destino que foi um dos fatores que levou à existência da denominada Fraude Carrossel.

Segundo Cnossen (2010), nos dias de hoje, o IVA é o imposto sobre o consumo escolhido por cerca de 150 países e, com exceção dos EUA, todos os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) aplicam o imposto mencionado. Na União Europeia, constituída atualmente por 27 Estados-Membros, a adoção do IVA consiste, desde 1 de janeiro de 1970, numa obrigação para todos os Estados-Membros.

Segundo Keen e Smith (2006), não há dúvida de que o IVA é suscetível de fraude e evasão, assim como não há dúvidas de que grande parte dos esquemas fraudulentos têm como base facilitadora a própria estrutura do imposto. Santos (2009) refere que o IVA apresenta características que o tornam num imposto único, mas que, tal como Keen e Smith (2006) afirmam, podem ser facilitadoras de esquemas fraudulentos, nomeadamente:

- É um imposto geral indireto sobre o consumo que se destina a ser suportado pelos consumidores finais;
- É um imposto plurifásico, isto é, a sua liquidação processa-se em todas as fases de produção e distribuição de produtos, na qual se incluem o produtor, o grossista, retalhista e consumidor, sendo o imposto fracionado por todos os intervenientes no circuito;
- É um imposto que funciona com base no mecanismo de pagamentos fracionados ⁸;
- É um imposto baseado no método da subtração indireta, o que leva a que, conseqüentemente, este imposto seja não cumulativo, ou seja, o sujeito passivo tem o direito a deduzir ao IVA liquidado nas vendas de bens ou prestações de serviços o IVA suportado nas suas compras, caracterizando-se pela sua neutralidade;

⁸ Implica que as operações sejam analisadas caso a caso e não como um todo.

- É um imposto repercutido nos preços, onde o verdadeiro contribuinte é o consumidor final, sendo os operadores económicos, os sujeitos passivos do imposto⁹, os contribuintes formais cuja função é a de arrecadar o imposto por conta do Estado.

Segundo Santos (2009), a introdução do IVA com características de imposto geral sobre o consumo, e operando através do método de subtração direta, tem como objetivo satisfazer o princípio de neutralidade do imposto, sabendo que o mesmo é assegurado pelo direito à dedução. A dedução pode efetuar-se através de três mecanismos distintos, nomeadamente, a subtração ao IVA a pagar, o reporte para período posterior e o reembolso.

4.1.1. O IVA nas Transações Intracomunitárias

Com a publicação da Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro, que resultou na criação de um único território aduaneiro, bem como na abolição das fronteiras fiscais, os termos exportação e importação entre países pertencentes à União Europeia passam a denominar-se, respetivamente, de transmissões e aquisições intracomunitárias. Isto é, a transação de bens entre sujeitos passivos de IVA localizados em Estados-Membros diferentes passa a constituir uma operação intracomunitária.

As operações intracomunitárias dividem-se, assim, em transmissões de bens isentas no país de origem e em aquisições intracomunitárias de bens tributadas no país destinatário, sendo o imposto liquidado pelo adquirente.

Como referido anteriormente, a 1 de janeiro de 1993, com a introdução do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) em Portugal, surge um regime específico destinado às transações intracomunitárias, sendo o IVA regulamentado e previsto no Decreto-Lei nº 290/92, de 28 de dezembro. O código em questão reúne normas paralelas ao Código do IVA (CIVA) sobre as operações intracomunitárias, nomeadamente, em contexto de incidência, localização e isenção.

⁹ Aqueles que, desenvolvendo atividade económica, liquidam o imposto em cada operação e exercem o direito à dedução.

De acordo com o artigo 3.º do RITI, a aquisição intracomunitária de bens define-se como sendo:

Artigo 3.º

Conceito de aquisição intracomunitária de bens

Considera-se, em geral, aquisição intracomunitária 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 noutro Estado membro.

Esta operação apenas é tributada em território nacional se forem verificadas as condições previstas no artigo 1.º do RITI, tal como, a título de exemplo, o registo, para efeitos de IVA, do adquirente dos bens em Portugal e do vendedor noutro Estado-Membro que não esteja aí abrangido por um regime particular de isenção de pequenas empresas, não efetue no território nacional a instalação ou montagem dos bens adquiridos e não se verifique uma sujeição ao regime de vendas à distância ¹⁰ nas operações em causa.

Por outro lado, segundo o n.º 1 do artigo 7.º do RITI, a transmissão de bens define-se como sendo:

N.º 1 do Artigo 7.º

Operações assimiladas a transmissão de bens a título oneroso

1 - Considera-se transmissão de bens efetuada a título oneroso, para além das previstas no artigo 3.º do Código do IVA, a transferência de bens móveis corpóreos expedidos ou transportados pelo sujeito passivo ou por sua conta, com destino a outro Estado-Membro, para as necessidades da sua empresa.

¹⁰ Vendas intracomunitárias com destino a não sujeitos passivos.

No mesmo artigo, são apresentadas determinadas operações que não são consideradas transmissões de bens, sendo apenas uma movimentação física de bens, tais como, a transferência de bens para serem objeto de instalação ou montagem noutro Estado-Membro ou a transferência de bens que consista em operações de exportação.

Como referido, as transmissões de bens são isentas de imposto de acordo com o previsto no artigo 14.º do RITI, desde que o adquirente esteja registado para efeitos de IVA no outro Estado-Membro, encontrando-se também abrangido por um regime de tributação de aquisições intracomunitárias de bens. De acordo com Rafael (2011), as isenções são consideradas completas, uma vez que pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º, tal como está previsto no nº 2 do artigo 19.º do RITI.

Relativamente às prestações de serviços, de acordo com o Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro, o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias considera tributáveis as prestações de serviços de, por exemplo, transportes intracomunitários de bens quando o local de origem do transporte ocorra no território nacional, sendo que o imposto respetivo é posto a cargo do adquirente dos serviços, que fica sujeito ao pagamento do IVA pela aquisição dos bens objeto da aquisição intracomunitária. De referir que as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens são tributáveis quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto registado em IVA e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição. Pelo contrário, as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens não são tributáveis, ainda que se situe no território nacional o local de origem do transporte, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo registado, para efeitos de IVA, noutro Estado-Membro e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição.

De referir que, segundo Guedes e Travanca (2009), a identificação fiscal constitui um elemento fundamental para o funcionamento do sistema apresentado, 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 (NIF) dos sujeitos passivos com os quais se realizam trocas comerciais.

Segundo Portela (2011, p. 10), o regime das transações intracomunitárias apresentado, é baseado “num mecanismo de isenção, que não obriga ao pagamento de IVA pelas aquisições intracomunitárias, que faz depender a sua eficácia do princípio da cooperação com a administração fiscal, é em si mesmo, propício ao desenvolvimento de fraudes” pelo que é mais fácil desviar os bens que são transacionados sem terem sido tributados, acabando por escapar à tributação, ou recebendo reembolsos indevidos, ou criando um circuito simulado de operações, com consequências ao nível fiscal e concorrencial. Este mecanismo consiste, portanto, numa fragilidade do regime transitório, que, desde 1993, proporcionou o desenvolvimento de fraudes fiscais no comércio intracomunitário.

4.2. A Fraude e Evasão Fiscal em Contexto de Transações Intracomunitárias

4.2.1. O Conceito de Fraude e Evasão Fiscal

Segundo Rafael (2011, p. 5), “a fraude fiscal em contexto de IVA consiste em atos praticados pelos contribuintes que têm como objetivo reduzir o valor do imposto a pagar ou obter um reembolso que não lhes é devido”, através da ocultação ou da simulação de operações económicas, nomeadamente, falsificação dos elementos contabilísticos, simulação fiscal, emissão e utilização de faturas falsas, economia clandestina e entre outras operações.

Allain et al. (2016) refere que ocorre fraude fiscal quando um indivíduo ou entidade empresarial falsifica determinadas informações intencionalmente, com o objetivo de limitar o valor da obrigação fiscal. Por outras palavras, a fraude fiscal consiste em enganar o Estado no sentido de pagar menos impostos. Contudo, para que a situação seja considerada, efetivamente, uma fraude, Allain et al. (2016) afirma que há três condições que têm que ser completas, nomeadamente, a existência de uma ação e não apenas o pensamento ou desejo de executar a fraude; uma manobra intencional, isto é, tem que haver a consciência por parte do indivíduo ou entidade empresarial de que a ação é

proibida perante a lei; e, por último, a vantagem obtida tem que ser considerada ilegal ou injusta face aos outros indivíduos ou concorrência empresarial.

De acordo com o n.º 1 do artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), constituem fraude fiscal 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. Sendo assim, a fraude fiscal pode ser consumada a partir das seguintes formas:

- 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;
- Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Deve, no entanto, ter-se em consideração que os factos apresentados não são puníveis no caso de a vantagem patrimonial ilegítima ser inferior a €15.000,00.

De acordo com Borselli (2008), a fraude fiscal representa um enorme obstáculo ao bom funcionamento do mercado interno, conduzindo os Estados-Membros a cargas fiscais mais pesadas e a imposições de obrigações mais rigorosas no sentido de compensar o défice das receitas tributárias causado por esta realidade.

4.2.2. Tipos de Fraude e Evasão Fiscal no âmbito do IVA

No que diz respeito à fraude e evasão fiscal no âmbito do IVA, segundo Cnossen (2010, p. 52), estas podem assumir diversas configurações:

- Fraude da Economia Paralela: pessoas físicas e jurídicas legítimas com faturamento acima do limite de registo não se inscrevem deliberadamente para efeitos de IVA. Em muitos Estados-Membros, este fenómeno abrange um elevado número de indivíduos que prestam todos os tipos de serviços "sem IVA", muitas vezes usando ou comprando *inputs* tributáveis da sua própria empresa ou da empresa pela qual são empregados. Alguns exemplos de serviços “sem IVA” são a canalização, pintura, jardinagem e cabeleireiro;
- Fraude de Supressão: os agentes económicos subestimam as vendas efetuadas ou sobrevalorizam as aquisições realizadas, ou seja, determinadas empresas subestimam as suas vendas ou sobrevalorizam de forma falsificada as suas reivindicações de IVA em compras, incluindo os casos em que os indivíduos que usufruem de bens e serviços, da própria empresa ou da empresa pela qual são empregados, para consumo pessoal, pelos quais não são cobrados ao mesmo tempo que a empresa gera crédito pelo IVA sobre os seus *inputs*;
- Fraude de Insolvência: o sujeito passivo, operando apenas no mercado interno, adquire bens tributáveis que vende a preços inflacionados, seguindo-se a falência, contando que venha a usufruir dos créditos relativos às referidas aquisições e não tenha pago o imposto de que é devedor;
- Fraude do Negociante Falso (*Bogus Trader*): em que o agente económico se regista para efeitos de IVA, procede ao pedido de reembolso falso relativo aos seus *inputs*, sendo que, após este lhe ser concedido, desaparece de imediato;
- **Fraude Carrossel:** também chamada de fraude *Missing Trader Intra-Community* (MITC), na qual, no seu modelo básico, os agentes económicos se registam para obter o IVA, compram mercadorias sem IVA noutro Estado-Membro, vendem-nas a preços com IVA incluído e, de seguida, desaparecem sem pagar o IVA devido.

Portela (2011) destaca, para além da Fraude Carrossel, dois tipos específicos de fraude em contexto de transações intracomunitárias, nomeadamente, as seguintes:

- Ocultação de transações intracomunitárias: consiste em aquisições intracomunitárias de bens sem fatura e que, portanto, não são contabilizadas nem declaradas, criando um circuito oculto de comercialização;
- Simulação de transações intracomunitárias: a simulação das transações intracomunitárias é praticada, normalmente, nas transmissões intracomunitárias de bens, aproveitando a isenção de IVA ao abrigo do artigo 14.º do RITI. Na fraude em questão, os agentes económicos declaram a venda dos bens como se a mesma se realizasse no mercado intracomunitário quando, na verdade, se realiza no mercado nacional e simulam os pagamentos e os transportes.

Segundo Portela (2011), os esquemas fraudulentos em contexto de transações intracomunitárias podem ainda surgir em situações como é o caso das faturas emitidas para um operador comunitário com número de identificação fiscal inexistente ou cuja atividade se encontra cessada, ou como é o caso de, num âmbito mais elaborado, a fatura ser emitida para um operador com número de identificação fiscal (NIF) real, que efetua o pagamento das supostas aquisições que, posteriormente, lhe é devolvido pelo adquirente oculto.

Tendo em consideração o foco sobre a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias, abordar-se-á, mais detalhadamente, a Fraude Carrossel visto que é, entre os tipos de fraude em contexto de transações intracomunitárias apresentadas, o maior e mais comum esquema fraudulento.

4.2.3. A Fraude Carrossel

Segundo Santos (2009), a Fraude Carrossel é hoje um dos esquemas fraudulentos mais vulgares no que diz respeito ao ataque ilícito às receitas do IVA e ao qual os Estados-Membros têm vindo a estar expostos. Esta fraude fiscal consiste em sucessivas transmissões dos mesmos bens entre diversos agentes económicos sedeados, no mínimo, em dois Estados-Membros.

De acordo com o que refere Santos (2009), o risco da existência desta fraude é inerente às próprias características do IVA, da sua natureza de imposto plurifásico, assente numa cadeia de pagamentos e deduções, tendo por base a emissão de faturas e, sobretudo, a forma como está configurado o “regime transitório” das transações intracomunitárias de bens, que se encontra em vigor desde 1993 no quadro da construção do mercado interno.

Como resultado desta fraude, Santos (2009) afirma que surgem quebras significativas de receitas tributárias, que contribuem para o agravamento dos défices orçamentais e impõem-se um sistema de concorrência desleal que levam a que os sistemas fiscais dos Estados-Membros sejam descredibilizados e se tornem injustos ao ponto de, segundo Borselli (2008, p. 333), “sobrecarregar em termos fiscais e de imposições de obrigações a empresas que são consideradas legítimas”.

4.2.3.1. Variantes do Modelo Básico

Santos (2009) apresenta duas variantes do modelo básico da Fraude Carrossel, sendo que numa delas o Estado prejudicado e que, conseqüentemente, sofre uma perda nas suas receitas tributárias é o Estado de destino, ou seja, o Estado onde se localiza a primeira aquisição intracomunitária de bens e, na segunda hipótese, o Estado que é prejudicado é o Estado de origem, isto é, o Estado onde se dá a primeira transmissão intracomunitária de bens.

1. O Estado de destino como Estado prejudicado (Figura 14)

Segundo descreve Santos (2009), o “carrossel” inicia-se com uma transmissão intracomunitária de bens, isenta de IVA, da empresa A (*Conduit Company*), sujeito passivo registado no Estado-Membro 1, para a empresa B (*Missing Trader*), sujeito passivo registado no Estado-Membro 2, onde a empresa A (*Conduit Company*) não só não liquida o IVA como recupera o IVA das operações a montante através do exercício do direito à dedução, uma vez que a transmissão intracomunitária de bens, como referido, beneficia de isenção completa. O IVA deverá, portanto, ser liquidado pelo adquirente, a empresa B (*Missing Trader*) pertencente ao Estado-Membro 2, à taxa em vigor no mesmo Estado.

Isentos de imposto, os bens dão entrada no Estado-Membro 2. A empresa B (*Missing Trader*) adquire os bens referidos, realizando uma aquisição intracomunitária de bens, pelos quais deve, de acordo com o regime vigente, proceder à liquidação e dedução do IVA, podendo aqui surgir duas situações: a empresa B (*Missing Trader*) omite a referida operação ou, numa situação mais sofisticada, a empresa B (*Missing Trader*) cumpre a lei.

De seguida, a empresa B (*Missing Trader*) vende os bens, no mesmo Estado-Membro, à empresa C (*Buffer*), ocorrendo uma transmissão interna de bens, onde a empresa B (*Missing Trader*) liquida o IVA relativo a essa operação, entregando a respetiva fatura à empresa C (*Buffer*), onde consta o IVA liquidado, mas não entrega o imposto às autoridades fiscais do Estado-Membro em questão. Pelo contrário, desaparece de imediato.

A empresa C (*Buffer*) deduz o IVA correspondente às aquisições efetuadas à empresa B (*Missing Trader*) e vende os bens à empresa D (*Broker*), liquidando o IVA, no mesmo Estado-Membro.

No caso de a empresa D (*Broker*) voltar a vender os bens à empresa A, enviando-os novamente para o Estado-Membro 1, esta efetua uma transmissão intracomunitária de bens isenta de imposto, recebendo o reembolso do IVA pelos bens fornecidos. Para além disso, solicita o reembolso indevido do IVA que a empresa B não pagou, surgindo o esquema “carrossel”.

No exemplo apresentado, o Estado-Membro prejudicado pela fraude carrossel é o Estado-Membro 2, ou Estado de destino, isto é, aquele onde se localizou a primeira aquisição intracomunitária de bens.

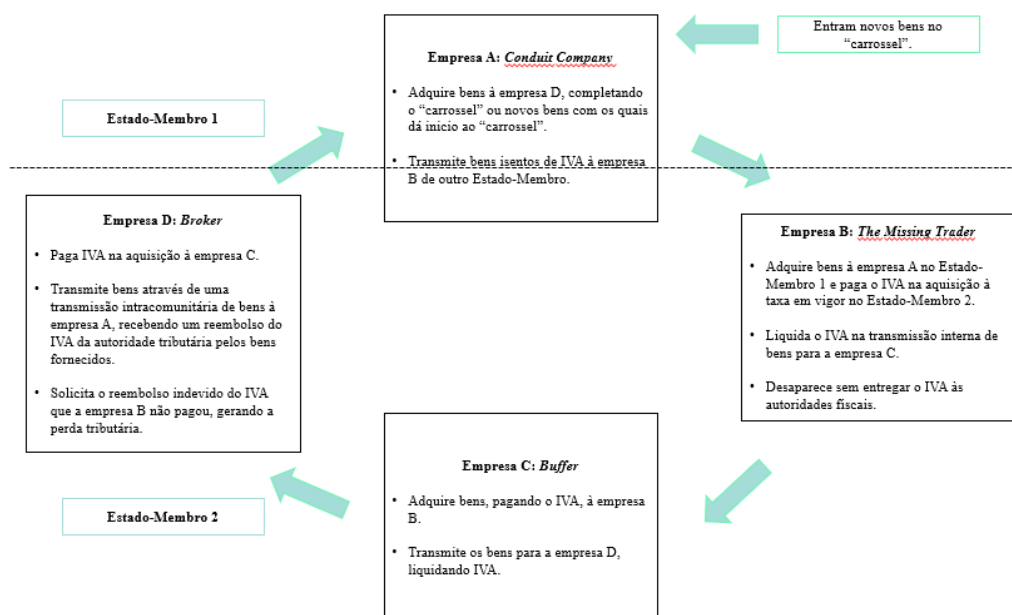


Figura 14: O Estado de destino como Estado prejudicado

Fonte: Adaptado de Podlipnik (2012)

2. O Estado de origem como Estado prejudicado (Figura 15)

De acordo com Santos (2009), numa segunda hipótese, a empresa A (*Conduit Company* e *Missing Trader*) e a empresa B (*Buffer*) são sujeitos passivos registados no Estado-Membro 1, o Estado de origem, enquanto C (*Broker*), o adquirente, é um sujeito passivo registado no Estado-Membro 2, o Estado de destino.

O mecanismo do esquema é semelhante ao exemplo apresentado anteriormente, isto é, a empresa A (*Conduit Company* e *Missing Trader*) vende bens à empresa B (*Buffer*), entregando-lhe a respetiva fatura, mas não declarando ou entregando ao tesouro o IVA arrecadado, desaparecendo de imediato.

De seguida, a empresa B (*Buffer*) efetua a transmissão intracomunitária de bens para a empresa C (*Broker*), enviando-os do Estado-Membro 1 para o Estado-Membro 2, sem IVA liquidado, ao mesmo tempo que recupera o IVA pago à empresa A (*Conduit Company* e *Missing Trader*).

O esquema “carrossel” surge quando a empresa C (*Broker*), adquirente dos bens no Estado-Membro 2 (aquisição intracomunitária de bens), os volta a enviar para a empresa A (*Conduit Company e Missing Trader*), localizada no Estado-Membro 1 (transmissão intracomunitária de bens).

No exemplo apresentado, o Estado-Membro prejudicado é o Estado-Membro onde se localiza a primeira transmissão intracomunitária de bens, ou seja, o Estado-Membro 1 ou Estado de origem.

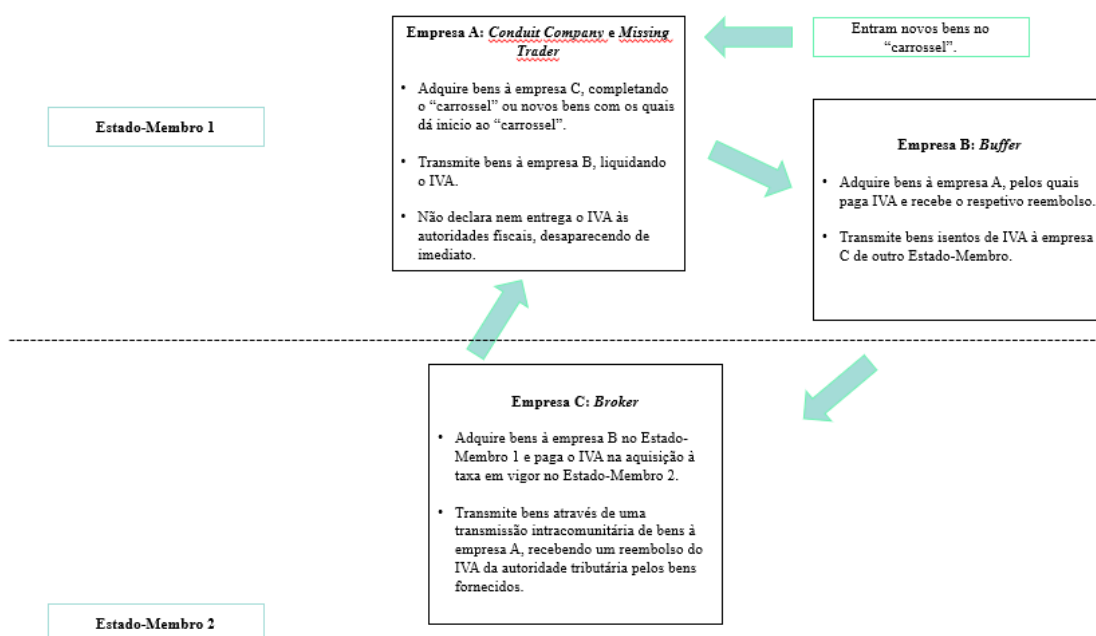


Figura 15: O Estado de origem como Estado prejudicado

Fonte: Adaptado de Podlipnik (2012)

De acordo com Podlipnik (2012), há que ter em conta que as variantes apresentadas são modelos simplificados da Fraude Carrossel e que são possíveis diversas mutações da mesma fraude, podendo incluir transações entre dez ou mais intervenientes e vários Estados-Membros, sendo que quanto maior o número quer de intervenientes quer de Estados-Membros, mais complexo é detetar o esquema fraudulento.

Note-se que, segundo Santos (2009), a Fraude Carrossel também pode ser executada através da existência de faturações sucessivas sem envolver qualquer entrega de bens, ou

seja, neste caso, os operadores são totalmente fictícios e a sua função consiste apenas em produzir documentos falsos.

De qualquer forma, tal como refere Santos (2009, p. 57), “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.”

Em suma, verifica-se que a fraude carrossel é relativamente simples de aplicar, pelo que é um dos maiores e mais comuns esquemas fraudulentos em contexto de IVA, uma vez que aproveita as fragilidades do sistema comum do IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, principalmente a existência de um mecanismo de *reverse charge*, a tributação no destino e a livre circulação de mercadorias na União Europeia, segundo o que refere Rafael (2011).

4.2.3.2. O Papel do Intervenientes

A Fraude Carrossel envolve um conjunto de operações tributáveis em IVA e está ligada às transações intracomunitárias que são efetuadas entre intervenientes sediados em, pelo menos, dois Estados-Membros e nas quais, segundo Santos (2009), esses intervenientes podem participar, voluntária ou involuntariamente, consciente ou inconscientemente, e desempenhar papéis distintos, consoante as suas funções na cadeia de transações e o seu grau de envolvimento no esquema fraudulento.

Santos (2009) faz uma breve descrição do papel dos intervenientes na Fraude Carrossel da seguinte forma:

- A *Conduit Company*, ou empresa de ligação, é o primeiro elemento da cadeia e pode integrar, ou não, o esquema fraudulento. Ao realizar a primeira operação, é provável que a *Conduit Company* não tenha qualquer benefício, contudo, quando volta a adquirir os bens que vendeu, estes estão a um preço mais baixo do que aquele pelo qual os vendeu inicialmente e, neste caso, acaba por beneficiar. Essa primeira operação pode consistir numa transmissão intracomunitária de bens a um

agente económico de outro Estado-Membro ou numa transmissão interna de bens a um agente económico do mesmo Estado-Membro, com direito à dedução em ambos os casos.

A *Conduit Company* também pode ser designada de “empresa de ligação” no sentido em que efetua a transmissão intracomunitária de bens para o *Missing Trader* e, posteriormente, volta a adquirir os bens.

- O *Missing Trader* ou operador fictício é o elemento central da Fraude Carrossel. O objetivo desta empresa não consiste em realizar trocas comerciais em condições concorrenciais normais, mas, pelo contrário, em colocar-se numa posição que lhe permita receber o IVA liquidado ao adquirente e não o entregar às autoridades fiscais.

A função do *Missing Trader* consiste, basicamente, em executar infrações fiscais, isto é, não entregar declarações do IVA ou entregar e não proceder ao pagamento do imposto. Para além do referido, a sua função passa por emitir faturas que entrega ao adquirente para que o último exerça a dedução do imposto faturado.

O *Missing Trader* pode surgir como pessoas físicas ou empresas inexistentes, ou seja, empresas fantasma, códigos-postais ou moradas falsas ou empresas fictícias; como sujeitos passivos registados em IVA com o objetivo de agir ilicitamente e cuja atividade não consista em transacionar bens, mas em emitir faturas falsas; e, pode ainda surgir como sociedades “adormecidas”, isto é, sem atividade, que são criadas com o intuito de ser usadas de forma fraudulenta.

O operador fictício pode, ou não, ser o organizador da fraude, contudo, o comportamento que assume é sempre ilícito e, conseqüentemente, prejudicial ao Estado-Membro em que opera.

- O *Buffer* ou empresa-tampão é o elemento que tem como função dificultar as investigações e, na cadeia, situa-se entre o *Missing Trader* e o *Broker* no sentido

de garantir que não existe troca comercial direta entre o *Missing Trader* e a empresa que solicita o reembolso do IVA.

Normalmente, os *Buffer* constituem empresas legítimas que cumprem as suas obrigações fiscais em contexto de IVA e que, muitas das vezes, são clientes do *Missing Trader* e podem, ou não, estar conscientemente envolvidos no esquema, usufruindo, ou não, de benefícios que não obteriam em situação de normal funcionamento do mercado.

- O *Broker*, intermediário ou adquirente final é o sujeito passivo que adquire os bens em último lugar na cadeia e é, normalmente, uma empresa que, tal como o *Buffer*, cumpre as suas obrigações fiscais em sede de IVA e que, como tal, tem o direito a deduzir o IVA suportado na aquisição e a solicitar o seu reembolso.

A função do *Broker* como último interveniente no esquema de transmissões de bens para outro Estado-Membro consiste, portanto, em usufruir indevidamente de isenção completa de imposto.

Independentemente do papel dos intervenientes, segundo Ainsworth (2010), o cerne do esquema da Fraude Carrossel consiste na receção por parte de uma empresa de um determinado montante de IVA que não foi pago às autoridades fiscais na operação executada pelo *Missing Trader* e que, conseqüentemente, gerou uma vantagem concorrencial ao interveniente que finaliza a cadeia fraudulenta no sentido em que os preços pagos são, efetivamente, inferiores aos preços normais do mercado visto que os bens não sofrem imposições fiscais no início do circuito.

4.2.4. A Evolução do *VAT Gap* na União Europeia

O *Value Added Tax (VAT) Gap*, segundo a Comissão Europeia, consiste na diferença entre as receitas de IVA esperadas e o IVA efetivamente recolhido e importa ser analisado por fornecer, portanto, uma estimativa da perda de receita devido a fraude e evasão fiscal, bem como a falências, insolvências financeiras ou erros administrativos.

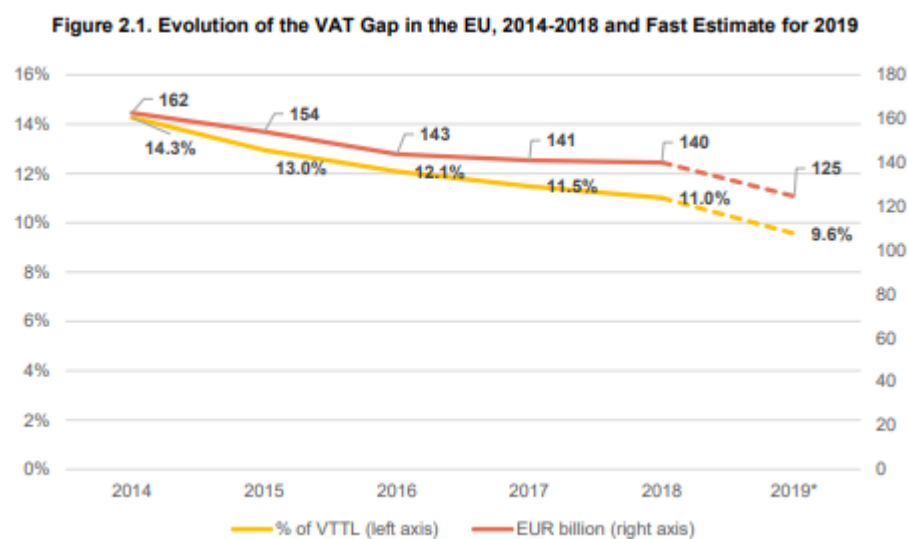


Figura 16: Evolução do VAT Gap na UE

Fonte: VAT Gap Report 2020

Fruto da cooperação entre os Estados-Membros da União Europeia, tem sido possível reduzir os valores do *VAT Gap* ao longo do tempo. De acordo com o Relatório do *VAT Gap* de 2020, em termos nominais, o *VAT Gap* total da União Europeia diminuiu em quase mil milhões de euros para €140,04 mil milhões em 2018, em comparação com a diminuição de €2,9 mil milhões em 2017, estimando-se um *VAT Gap* de cerca de €125 mil milhões em 2019 (Figura 16).

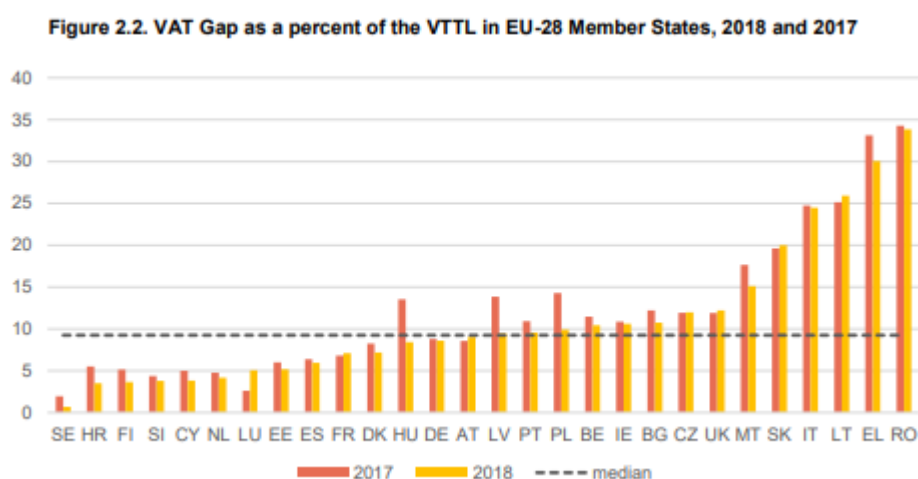


Figura 17: VAT Gap em percentagem do VTTL nos 28 Estados-Membros em 2017 e 2018

Fonte: VAT Gap Report 2020

Tal como em 2017, a Roménia registou o maior *VAT Gap* nacional com 33,8% das receitas de IVA em falta em 2018, seguida pela Grécia (30,1%) e Lituânia (25,9%). As menores diferenças foram na Suécia (0,7%), Croácia (3,5%) e Finlândia (3,6%).

Os desempenhos individuais dos Estados-Membros continuam a variar significativamente. No geral, em 2018, metade dos Estados-Membros da União Europeia registou um *VAT Gap* acima da mediana de 9,2%, embora 21 países tenham registado diminuições em comparação com 2017, tendo sido mais significativas na Hungria (-5,1%), Letónia (-4,4%) e Polónia (-4,3%). O maior aumento foi registado no Luxemburgo (+2,5%), seguido por aumentos marginais na Lituânia (+0,8%) e na Áustria (+0,5%) (Figura 17).

No caso de Portugal, o *VAT Gap* era ligeiramente inferior ao total da UE (9,6% do VTTL¹¹), tendo seguido uma tendência decrescente ao longo do período analisado, sendo que, entre 2014 e 2018, o *gap* diminuiu em cerca de um ponto percentual por ano, em média.

De acordo com o *VAT Gap Report* de 2020, as variações das estimativas do *VAT Gap* entre os Estados-Membros refletem as diferenças que existem nestes em termos de cumprimento das obrigações fiscais, fraude, evasão, falências, insolvências e administração fiscal, bem como refletem uma indicação relativa ao desempenho das administrações fiscais nacionais. Porém, este desempenho não deve ser analisado de forma isolada, devendo ter em conta outras circunstâncias que podem ter impacto na dimensão do *VAT Gap*, tais como a evolução económica e a qualidade das estatísticas nacionais.

Concluindo, os Estados-Membros da União Europeia perderam cerca de €140 mil milhões em receitas do IVA em 2018. Embora o valor registado ainda se considere extremamente alto, o *VAT Gap* melhorou consideravelmente nos últimos anos. Contudo, segundo a *Taxback International* (2020), os números para 2020 preveem uma reversão desta tendência, com uma perda potencial de €164 mil milhões em 2020 devido aos

¹¹ VAT Total Tax Liability (VTTL): Valor estimado de IVA que é teoricamente cobrável tendo por base a legislação do IVA e os regulamentos auxiliares.

efeitos da pandemia do COVID-19 na economia. Nesse sentido, Paolo Gentiloni ¹² refere que os Estados-Membros devem intensificar continuamente a luta contra a fraude no âmbito do IVA com uma determinação renovada, ao mesmo tempo que simplificam os procedimentos e melhoram a cooperação entre si.

4.3. Combate à Fraude e Evasão Fiscal em contexto de Transações Intracomunitárias

Segundo Pegado e David (2016), o combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias constitui uma das prioridades da ação governativa dos Estados-Membros. Nesse sentido, tem vindo a ser crucial dotar as administrações fiscais de instrumentos e medidas capazes de combater esta realidade, uma vez que, como referido anteriormente, a fraude resulta em prejuízos significativos nos equilíbrios orçamentais dos Estados-Membros da União Europeia, pondo em causa os princípios da tributação justa e transparente e criando distorções no comércio intracomunitário em benefício de agentes económicos desonestos e, conseqüentemente, impedindo o bom funcionamento dos mercados.

De acordo com Borselli (2008), a abolição das fronteiras fiscais foi acompanhada pela introdução de novos instrumentos destinados a reforçar a cooperação administrativa entre os Estados-Membros, através de um sistema de intercâmbio automático de informações (VIES) e de outras regras comunitárias, apresentadas mais à frente.

Neste sentido, a Comissão Europeia tem vindo a apresentar e aprovar propostas com o intuito de reforçar a cooperação administrativa e definir estratégias comunitárias de combate à fraude.

¹² Atual Comissário Europeu de Economia (Comissão Europeia. *Paolo Gentiloni*. Obtido em 11/10/2021, de https://ec.europa.eu/commission/commissioners/2019-2024/gentiloni_en)

4.3.1. Análise de Dados Comparáveis e Indicadores sobre a Fraude ao IVA Intracomunitário

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), no sentido de combater a fraude no âmbito do IVA de forma eficaz, as administrações fiscais devem estabelecer determinados sistemas capazes de estimar os dados relativos à própria e, tendo como base as estimativas, definir metas operacionais no sentido de a reduzir. Tal como o Tribunal refere, a existência de dados comparáveis sobre a fraude intracomunitária ao IVA contribui para que a cooperação entre Estados-Membros seja melhor orientada, pelo que é crucial que a Comissão e os Estados-Membros desenvolvam um método comum para quantificar e analisar a fraude fiscal no âmbito do IVA.

Não tendo informações diretas sobre a fraude fiscal no âmbito do IVA, a Comissão solicita estudos no sentido de avaliar o *VAT Gap*. Relembrando que, de acordo com o Relatório do *VAT Gap* de 2020, em termos nominais, o *VAT Gap* total da União Europeia situava-se nos para €140,04 mil milhões na UE-28 em 2018. Contudo, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), o *VAT Gap* não constitui uma estimativa fiável da fraude fiscal no âmbito do IVA intracomunitário, uma vez que, para além de incluir a fraude e evasão fiscal, também inclui outras perdas de receitas, fruto de falências, insolvências financeiras ou erros administrativos, nomeadamente, as práticas das administrações fiscais que toleram a acumulação de impostos em atraso por parte das empresas em dificuldades.

Segundo Barreiros (2013), a dificuldade em assegurar dados específicos sobre a fraude e evasão fiscal surge maioritariamente por duas razões, nomeadamente, o facto de existir uma parte indeterminada dos esquemas fraudulentos que permanece indetetável e, o facto de, muitas das vezes, os dados disponíveis por país serem demasiado genéricos, no sentido em que se reportam aos valores de fraude no âmbito do IVA, não discriminando quais as percentagens dos vários tipos de fraude no âmbito do IVA, como seja, por exemplo, a percentagem que ocupa a Fraude Carrossel.

Conclui-se que, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), a ausência de estimativas ao nível da União Europeia referentes à fraude no âmbito do IVA

intracomunitário e de indicadores de desempenho para acompanhar os progressos e criar obstáculos para avaliar a eficácia dos esforços da União Europeia no combate à fraude fiscal, pelo que é fundamental que sejam tomadas medidas nesse sentido.

4.3.2. Cooperação entre as Administrações Fiscais dos Estados-Membros

De modo a cobrar o IVA no território de cada Estado-Membro, os Estados-Membros dependem da informação relativa a transações intracomunitárias dos outros Estados-Membros, pelo que, de acordo com Borselli (2008), a troca de informações através de formulários eletrónicos constitui um dos instrumentos mais poderosos e eficazes no combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), os formulários eletrónicos mencionados que têm como finalidade as trocas de informações entre os Estados-Membros constituem um elemento bastante útil no que concerne ao tratamento dos pedidos de informação por parte dos Estados-Membros.

A troca de informações entre Estados-Membros classifica-se como fundamental no que diz respeito à recolha de provas do envolvimento de um agente económico num determinado esquema fraudulento de modo a facilitar a recuperação do IVA no sentido em que as administrações fiscais têm essas informações como base para recusar a certos agentes económicos o direito a deduzir o IVA pago pelas suas compras ou o direito de isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens, ou seja, a aplicação da taxa zero. Não só como também, segundo Rafael (2011), o intercâmbio de informações é indispensável no sentido de cruzar os dados dos Estados-Membros com o objetivo de detetar situações de desconformidade, que podem resultar de erros nas informações prestadas ou de fraude efetiva.

De acordo com Rafael (2011), as trocas de informações entre Estados-Membros podem ocorrer através de pedido ou sem pedido prévio. No que diz respeito às trocas de informações entre Estados-Membros mediante pedido, as autoridades dos Estados-Membros devem fornecer as informações o mais rapidamente possível, no prazo de três meses a contar da data de receção do pedido. Nos casos em que a autoridade requerida já

disponha das informações em questão, o prazo é reduzido para o período máximo de um mês. Este elemento é considerado um instrumento útil, no entanto, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), existe uma falta de informação sobre a sua eficácia em termos de cobrança do IVA e, além disso, as respostas tardias prejudicam a eficácia da cobrança do IVA. Por outro lado, relativamente às trocas de informações entre Estados-Membros sem pedido prévio, ao abrigo do n.º 1 do artigo 13.º do Regulamento UE n.º 204/2010, de 7 de outubro, a autoridade competente de cada Estado-Membro comunica, sem pedido prévio, as informações à autoridade competente de qualquer outro Estado-Membro, nas seguintes situações:

- quando se considera que a tributação tem lugar no Estado-Membro de destino e as informações fornecidas pelo Estado-Membro de origem são necessárias para a eficácia do sistema de controlo do Estado-Membro de destino;
- quando um Estado-Membro tem motivos para crer que foi ou pode ter sido cometida no outro Estado-Membro uma infração à legislação em matéria de IVA;
- quando existe um risco de perda de receitas fiscais no outro Estado-Membro.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), os Estados-Membros consideram este instrumento vantajoso, uma vez que fornece numerosos exemplos, nomeadamente, informações sobre operadores fictícios e correções no *VAT Information Exchange System* (VIES), em que a troca de informações sem pedido prévio lhes é útil.

No Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a aplicação do Regulamento UE n.º 904/2010, de 7 de outubro, do Conselho relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado, que constitui a reformulação do Regulamento CE n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de outubro, a Comissão destacou a importância da cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros como um objeto fundamental para dar resposta de forma eficaz à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

O relatório da Comissão sublinhou diversos domínios nos quais a cooperação administrativa deve ser intensificada, nomeadamente, a demora na resposta aos pedidos de informação por parte dos Estados-Membros e o respetivo retorno de informação,

fornecido a pedido ou sem pedido prévio, que, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015) compõem uma abordagem que deve ser incentivada no contexto de uma boa cooperação e boas práticas ao nível da União Europeia no sentido de combater a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

4.3.3. VIES

De acordo com Borselli (2008), a União Europeia criou um sistema eletrónico de intercâmbio de informações sobre o IVA, o VIES, no âmbito do qual os Estados-Membros procedem à troca de informações entre si relativa aos agentes económicos identificados para efeitos do IVA e sobre as transmissões intracomunitárias de bens e prestações intracomunitárias de serviços. Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), cada Estado-Membro é responsável por garantir a qualidade e a fiabilidade das informações que inclui no VIES, devendo aplicar mecanismos no sentido de verificar esses dados.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), o VIES apresenta alguns problemas ocasionais no que diz respeito à fiabilidade do sistema, nomeadamente, a indisponibilidade e disponibilização tardia dos dados, as dificuldades no acesso aos dados dos Estados-Membros, a falta de anulação atempada dos números de identificação do IVA e os dados desatualizados relativos aos números de identificação IVA.

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), em Portugal, foi estabelecido um sistema de identificação dupla para efeitos do IVA, isto é, existe um número de IVA reservado para as atividades ao nível interno e outro para as transmissões intracomunitárias. Além disso, alguns Estados-Membros, como é o caso de Portugal, Espanha, e Croácia, instituíram controlos adicionais para verificar os sujeitos passivos que pretendem realizar transmissões intracomunitárias.

Quando um Estado-Membro envia um mapa recapitulativo de IVA através do VIES, o Estado-Membro que recebe as informações devolve uma mensagem de erro que indica os números de IVA incorretos detetados. Nesse sentido, é fundamental que as autoridades fiscais atentem a essas mensagens no sentido de reduzir o risco de determinadas

transmissões não serem tributadas uma vez que se a mensagem de erro for recebida após o prazo de prescrição, a cobrança do IVA é impossível, de acordo com a legislação dos Estados-Membros.

No caso da Fraude Carrossel, o Tribunal de Contas Europeu (2015) refere que as empresas interpostas fazem, muitas das vezes, transmissões intracomunitárias reais ou fictícias a agentes económicos que são inexistentes ou que estão em situação de incumprimento e é devido a este motivo que os parceiros comerciais de outros Estados-Membros devem ser devidamente identificados, controlados e, se necessário, retirados do registo.

Segundo Borselli (2008), o VIES é um instrumento muito útil no que concerne à troca de informações relativas a transmissões intracomunitárias entre os Estados-Membros. No entanto, existem determinados aspetos que são considerados menos favoráveis na sua utilização pelos Estados-Membros e que afetam a fiabilidade, a exatidão e a atualidade dos dados do sistema e, conseqüentemente, a sua eficácia no combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

4.3.4. EUROFISC

De acordo com Rafael (2011), o intercâmbio de informações entre Estados-Membros é fundamental na prevenção e combate à fraude fiscal em contexto intracomunitário, pelo que, atualmente, alguns Estados-membros já trocam entre si informação relativa a transações intracomunitárias que consideram de risco elevado, permitindo identificar, quer no país de origem, quer no país de destino, os agentes económicos envolvidos nos esquemas fraudulentos.

Rafael (2011) refere que os Estados-Membros reconheceram a relevância de assegurar a implementação de um sistema de troca de informações ao nível de toda a União Europeia, pelo que, no Conselho Ecofin, de 7 de outubro de 2008, foi aprovado o estabelecimento de um mecanismo no sentido de aperfeiçoar a cooperação entre os Estados-Membros na luta contra a fraude no IVA, designado de “Eurofisc”. De referir que a adesão dos

Estados-Membros é facultativa e que este mecanismo deve ser organizado por acordo entre os Estados-Membros participantes com o apoio da Comissão.

De acordo com a Comissão Europeia, as funções do Eurofisc consistem no tratamento e análise de dados, coordenação de ações de acompanhamento, acesso a dados aduaneiros relativos a importações isentas de IVA e troca de informações sobre eventuais empresas e operações fraudulentas diretamente com a Europol ¹³ e o Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF).

Segundo a Comissão Europeia, em 2019, o Eurofisc começou a utilizar um sistema eletrónico, a ferramenta *Transaction Network Analysis* (TNA), no sentido de uma troca mais rápida e fluida de informações e processamento conjunto de dados referentes ao IVA. Assim, a TNA permite que o Eurofisc detete redes suspeitas de esquemas fraudulentos com mais rapidez e eficiência.

A implementação do Eurofisc e as suas recentes atualizações têm vindo a ter um impacto positivo no combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias na medida em que facilita um intercâmbio de informações rápido e fluido entre os Estados-Membros.

4.3.5. Programa FISCALIS

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), o programa Fiscalis foi instituído pela Decisão 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro, e, de acordo com a Comissão Europeia, é um programa de cooperação da União Europeia que permite às administrações fiscais nacionais criar e trocar informações e conhecimentos, apoiando os Estados-Membros no desenvolvimento e gestão dos principais sistemas fiscais informáticos transeuropeus, bem como no estabelecimento de redes de funcionários em toda a União Europeia. Segundo a Comissão Europeia, na sequência das conclusões do Conselho Europeu de 17-21 de julho de 2020, e sujeito ao acordo com o Parlamento Europeu, o programa Fiscalis tem um orçamento de 269

¹³ Serviço Europeu incumbido do tratamento e intercâmbio de informação criminal.

milhões de euros para o período de 2021-2027, face a 223,2 milhões de euros no período de 2014 -2020.

Segundo Rafael (2011), o programa Fiscalis centra-se na melhoria do funcionamento adequado dos sistemas fiscais do mercado interno, auxiliando os Estados-Membros e as respetivas administrações fiscais a trabalharem em conjunto na luta contra a fraude e evasão fiscal. O programa também desempenha um papel de ajudar a proteger os interesses financeiros dos Estados-Membros e dos contribuintes honestos no sentido de lutar contra a fraude em contexto de IVA.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), a cooperação e a coordenação entre os Estados-Membros representam elementos cruciais no combate à fraude e evasão fiscal uma vez que, sem cooperação e coordenação entre os Estados-Membros, a concorrência desleal e a fraude e evasão fiscal aumentariam, na medida em que os agentes fraudulentos explorariam a falta de cooperação entre as autoridades fiscais.

De acordo com a Comissão Europeia, no âmbito do programa Fiscalis, a Comissão tem como objetivos desenvolver e manter soluções informáticas eficazes em termos de custos de modo a apoiar as autoridades fiscais nos seus esforços para combater a fraude e evasão fiscal, sendo que o programa facilita a cooperação, a partilha de boas práticas, Tecnologia da Informação (TI) e capacitação humana para aumentar a eficiência administrativa e a colaboração em TI, gestão conjunta de riscos e auditoria, o que conduz a melhorias na competitividade da União Europeia, incentivando a inovação e novos modelos económicos.

Segundo a Comissão Europeia, este programa inclui a criação de formulários normalizados para a troca de informações a pedido e sem pedido prévio, assim como um sistema da União Europeia que pode verificar a validade dos Números de Identificação Fiscal (NIF) nacionais, ajudando a identificar os contribuintes que exercem atividade intracomunitária, e não só, para que as administrações fiscais e as empresas possam recolher e trocar dados automaticamente. Entre os 25 sistemas de TI atualmente financiados pelo Fiscalis, encontra-se o supramencionado Sistema de Troca de Informações sobre o IVA (VIES) da Comissão, que constitui um elemento útil no que diz

respeito à verificação relativa ao registo de uma empresa para efeitos de IVA para realizar transações intracomunitárias dentro da União Europeia.

A Comissão Europeia refere ainda que o novo programa Fiscalis apresenta como prioridade a cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros e, conseqüentemente, o combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias. Assim, os seus objetivos são, resumidamente, os seguintes:

- Implementar sistemas de Tecnologia da Informação (TI) melhores e mais conectados de modo a apoiar as administrações fiscais na implementação da legislação da União Europeia;
- Partilhar de boas práticas, o que inclui ajudar a prevenir encargos administrativos desnecessários para os cidadãos e empresas, incluindo Pequenas e Médias Empresas (PME), em transações intracomunitárias;
- Implementar ações conjuntas de gestão de riscos e auditorias;
- Promover a competitividade da União Europeia, incentivar a inovação e facilitar a implementação de novos modelos económicos.

Segundo as conclusões do Tribunal de Contas Europeu (2015), o programa Fiscalis contribuiu consideravelmente para permitir que os funcionários das administrações fiscais compreendessem a legislação da União Europeia e respetiva aplicação, principalmente nos domínios do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo, bem como contribuiu significativamente para o desenvolvimento de boas práticas administrativas tendo, conseqüentemente, impactos positivos no combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

4.3.6. Adoção de medidas na legislação relativa ao IVA

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), para ser eficaz, qualquer estratégia de luta contra a fraude ao IVA intracomunitário requer a adoção de medidas legislativas relativas ao IVA.

Na Comunicação de 2008 da Comissão Europeia, a Comissão estabeleceu um plano de ação no sentido de uma estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude em contexto de IVA na União Europeia, que previa 11 propostas legislativas destinadas a reforçar a prevenção da fraude ao IVA, a deteção de fraudes ao IVA, e a capacidade das administrações fiscais em matéria de cobrança e recuperação de impostos. Grande parte das propostas foi aceite, exceto no que respeita à responsabilidade solidária e à responsabilidade partilhada para proteger as receitas dos Estados-Membros.

A Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum do IVA com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA, com vista a lutar contra a fraude fiscal ligada às operações intracomunitárias, foi aceite, reduzindo de três meses para um mês o prazo de apresentação dos mapas recapitulativos das operações intracomunitárias e o prazo-limite para a troca de informações entre as administrações fiscais.

A Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum do IVA no que se refere à evasão fiscal nas importações e outras operações transfronteiras, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA, de acordo com Rafael (2011), constitui as primeiras propostas apresentadas sobre a estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude no IVA na União Europeia. A proposta prevê a introdução de três condições para a aplicação da isenção na importação:

- a obrigação do importador estar identificado para efeitos de IVA ou tenha designado um representante fiscal no Estado-Membro de importação;
- a obrigação para quem invoca esta isenção de indicar que bens vão sair do Estado-Membro de importação, para serem transportados ou expedidos para outro Estado-Membro;
- a obrigação de o importador apresentar, no momento da importação, o número de identificação para efeitos de IVA do sujeito passivo para quem os bens serão enviados, noutra Estado-Membro.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), os controlos cruzados entre os dados aduaneiros e os dados de IVA são um elemento de destaque no que diz respeito ao

combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias, pelo que é necessário assegurar a cooperação entre os Estados-Membros e a qualidade e atualidade dos dados do VIES.

O regime aduaneiro 42 é o regime utilizado para o benefício de isenção de IVA, acima mencionado, quando os bens se destinam a ser transportados para outro Estado-Membro, sabendo que o IVA é devido no Estado-Membro de destino. Para que este regime funcione devidamente, é necessário que:

- o agente económico preste informações completas e válidas sobre o IVA na declaração de importação;
- as autoridades aduaneiras verifiquem essas informações antes de autorizarem a saída das mercadorias e, de seguida, as enviem às autoridades fiscais;
- as autoridades fiscais comparem essas informações com as que constam do mapa recapitulativo de IVA apresentado pelo agente económico;
- essas informações sejam facultadas às administrações fiscais dos outros Estados-Membros através do VIES;
- as autoridades fiscais do Estado-Membro de destino se certifiquem de que o IVA é cobrado aí, mediante comparação da declaração do adquirente com as informações disponíveis no VIES.

A falta de informações relativas às transações intracomunitárias ao abrigo do regime aduaneiro 42 pode conduzir a uma utilização abusiva por parte dos agentes económicos e, conseqüentemente, a pagamentos de IVA inferiores aos devidos nos Estados-Membros.

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), os controlos cruzados concluem-se essenciais na medida em que asseguram que as autoridades fiscais de outros Estados-Membros estão informadas das respetivas transmissões posteriores de bens, para que estes não fiquem por tributar no território do Estado-Membro de destino.

A Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum do IVA no que respeita às regras em matéria de faturação, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do IVA, segundo Rafael (2011), tem como objetivo principal o de criar um

conjunto de regras harmonizadas que simplifique os requisitos de faturação para as empresas e, simultaneamente, permitir às administrações fiscais dos Estados-Membros meios eficazes para garantir o pagamento do imposto. A proposta também inclui diversas medidas destinadas a apoiar as administrações fiscais a combater a fraude no IVA, particularmente no que diz respeito às transações intracomunitárias, como ter um maior rigor nas regras relativas ao papel das faturas na dedução de IVA e também a possibilidade de uma troca de informações mais rápida sobre as transações intracomunitárias, complementando a proposta da Comissão relativa à redução dos prazos para os mapas recapitulativos, mediante a simplificação das regras relativas à exigibilidade do imposto nas transações intracomunitárias.

O princípio do mecanismo de *reverse charge*, ou mecanismo de autoliquidação, reside no facto de a responsabilidade pelo pagamento do IVA passar do fornecedor para o cliente. Assim sendo, o cliente, quando é identificado como sujeito passivo, é devedor do IVA às autoridades fiscais em vez do fornecedor. Segundo Pegado e David (2016), na prática, os adquirentes, na medida em que sejam sujeitos passivos com pleno direito à dedução, passam simultaneamente a declarar e a deduzir o IVA, sem pagamento efetivo às administrações fiscais e, desta forma, a possibilidade teórica de fraude é eliminada.

A Diretiva UE 2018/1695 do Conselho, de 6 de novembro, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no respeitante ao período de aplicação do mecanismo facultativo de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA, estabelece que a Diretiva 2006/112/CE é alterada da seguinte forma: o artigo 199.º - A, n.º 1, passa a prever que “até 30 de junho de 2022, os Estados-Membros podem estabelecer que o devedor do imposto é o sujeito passivo ao qual tenha sido efetuada qualquer uma das seguintes entregas de bens ou prestações de serviços.” e, o artigo 199.º - B passa a prever que, entre outros, sob determinadas condições, “por imperativos de urgência (...) um Estado-Membro pode (...) designar o destinatário como devedor do IVA relativamente a determinadas entregas de bens e prestações de serviços, a título de medida especial no âmbito do mecanismo de reação rápida (MRR)” no sentido de combate a fraude súbita e de grande escala que conduz a perdas financeiras significativas.

O Tribunal de Contas Europeu (2015) considera que a autoliquidação é um instrumento útil para a luta contra a fraude, quando é aplicado de forma coerente por todos os Estados-Membros a determinados setores de risco, tais como transmissões de telemóveis ou de cereais e culturas industriais e prestações de serviços de telecomunicações. Caso contrário, os autores de fraudes podem mudar-se para o Estado-Membro em que o mecanismo de autoliquidação não é aplicado, o que limita a capacidade para lutar contra a fraude ao IVA a nível da União Europeia.

4.3.7. Cooperação de Competências das Autoridades Administrativas, Judiciais e Policiais

De acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), a fraude ao IVA é muitas das vezes associada à criminalidade organizada, isto é, o produto da fraude intracomunitária do operador fictício é geralmente reinvestido noutras atividades criminosas. Posto isto, é fundamental adotar uma abordagem comum entre as autoridades dos Estados-Membros para combater a fraude ao IVA intracomunitário.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), o Conselho Europeu destaca frequentemente a falta de cooperação entre as autoridades dos Estados-Membros, nomeadamente, as autoridades administrativas, judiciais e policiais, o que constitui um obstáculo para um combate eficaz à fraude fiscal.

De facto, não existe uma política ou estratégia integrada ao nível da União Europeia aprovada para o combate à fraude fiscal e, muitas vezes, as autoridades policiais e judiciais trabalham de forma independente e não cooperam com todos os Estados-Membros. Assim, o Conselho Europeu criou um Grupo de Cooperação Aduaneira (GCA), que consiste num grupo de peritos que se ocupa dos trabalhos relativos à cooperação entre as administrações aduaneiras dos Estados-Membros.

Este grupo concluiu que a cooperação das autoridades aduaneiras com a polícia e as autoridades fiscais é satisfatória, mas que persistem alguns obstáculos a essa cooperação, sendo os mais significativos as restrições à partilha de informações, a falta de sistemas estruturados e de bases de dados ligadas, o facto de as informações não estarem

disponíveis a tempo ou apresentarem qualidade insuficiente e a ausência de um retorno de informações adequado, salientando ainda um risco recorrente de sobreposição e de duplicação das autoridades.

A título de exemplo de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), em 2003, a Bélgica conseguiu alcançar uma redução de 85% das perdas relacionadas com a fraude em apenas dois anos, mediante a adoção de uma abordagem comum, na qual se inclui uma melhor cooperação entre as autoridades.

De acordo com o OLAF (2017), desde 2017 que, no sentido de reforçar a cooperação entre as autoridades mencionada, os recursos do Eurofisc permitem aos Estados-Membros cruzar dados e informações dos próprios sobre possíveis casos de fraude com os dados do OLAF e da Europol através da plataforma, aprimorando assim a coordenação e cooperação nas investigações das fraudes em contexto intracomunitário ao IVA e, conseqüentemente, melhorando o combate contra as mesmas.

Capítulo 5: Conclusão

O estágio realizado na Verallia Portugal contribui significativamente para a transmissão de importantes saberes empresariais e noção da responsabilidade e rigor das condições do comércio ao nível nacional, intracomunitário e fora da Comunidade.

A minha passagem pela empresa contribuiu em grande medida para o apoio ao departamento de Contabilidade na verificação de todos os fatores legais em contexto de faturação exigidos não só pela administração fiscal nacional, como também pelas imposições ao nível da União Europeia que são necessários no sentido de manter um bom funcionamento do mercado e uma concorrência leal e respeitosa.

O regime transitório do IVA introduzido em 1993, para além de ter em vista a abolição das fronteiras fiscais, concebeu o mecanismo de isenção nas transações intracomunitárias, no qual as transmissões intracomunitárias são isentas de imposto no país de origem e as aquisições intracomunitárias são tributadas no país destinatário.

Este mecanismo expôs o sistema do IVA à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias que, apesar de ter registado uma diminuição ao longo dos anos fruto da cooperação dos Estados-Membros, tem afetado a União Europeia de forma preocupante, sendo crucial a definição e aplicação de medidas de combate a esta realidade.

Nesse sentido, a União Europeia tem explorado diversos domínios que representam fragilidades facilitadoras da fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias e tomado medidas para fazer frente aos esquemas fraudulentos.

A análise de dados comparáveis e indicadores sobre a fraude ao IVA intracomunitário classifica-se por ser um instrumento eficaz no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal. Contudo, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015) a ausência de estimativas ao nível da União Europeia cria obstáculos para avaliar a eficácia dos esforços da União Europeia no combate à fraude fiscal, pelo que é crucial que sejam tomadas medidas nesse sentido.

A cooperação entre as administrações fiscais dos Estados-Membros representa uma das prioridades da ação governativa dos Estados-Membros e tem vindo a registar resultados satisfatórios na medida em que a troca de informações relativas a transações intracomunitárias entre os Estados-Membros constitui um dos instrumentos mais poderosos e eficazes no combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias. No entanto, o relatório da Comissão sublinhou diversos domínios nos quais a cooperação administrativa deve ser intensificada, nomeadamente, a demora na resposta aos pedidos de informação por parte dos Estados-Membros e o respetivo retorno de informação, fornecido a pedido ou sem pedido prévio.

O VIES é um instrumento muito útil no que concerne à troca de informações relativas a transmissões intracomunitárias entre os Estados-Membros. Contudo, segundo o Tribunal de Contas Europeu (2015), existem determinados aspetos que são considerados menos favoráveis na sua utilização pelos Estados-Membros e que afetam a fiabilidade, a exatidão e a atualidade dos dados do sistema e, conseqüentemente, a sua eficácia no combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

Tal como referido, o intercâmbio de informações entre Estados-Membros é fundamental na prevenção e combate à fraude fiscal em contexto intracomunitário pelo que no Conselho Ecofin, de 7 de outubro de 2008, foi aprovado o estabelecimento de um mecanismo no sentido de aperfeiçoar a cooperação entre os Estados-Membros na luta contra a fraude no IVA, designado de “Eurofisc”. A implementação do Eurofisc e as suas recentes atualizações têm vindo a ter um impacto positivo no combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias na medida em que facilita um intercâmbio de informações rápido e fluido entre os Estados-Membros.

O programa Fiscalis foi instituído pela Decisão 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de Dezembro, e, de acordo com a Comissão Europeia, é um programa de cooperação da União Europeia que contribuiu consideravelmente para permitir que os funcionários das administrações fiscais compreendessem a legislação da União Europeia e respetiva aplicação, principalmente nos domínios do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo, bem como contribuiu significativamente para o desenvolvimento de

boas práticas administrativas tendo, conseqüentemente, impactos positivos no combate à fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias.

De modo a combater eficazmente a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias, a União Europeia tem vindo a adotar medidas legislativas, dando destaque à redução de três meses para um mês o prazo de apresentação dos mapas recapitulativos das operações intracomunitárias e o prazo-limite para a troca de informações entre as administrações fiscais, aos controlos cruzados entre os dados aduaneiros e os dados de IVA através do VIES, ao conjunto de regras harmonizadas que simplifica os requisitos de faturação para as empresas e simultaneamente, permite às administrações fiscais dos Estados-Membros meios eficazes para garantir o pagamento do imposto e a aplicação do mecanismo facultativo de autoliquidação em relação ao fornecimento ou prestação de certos bens e serviços que apresentam um risco de fraude e do mecanismo de reação rápida contra a fraude ao IVA.

Por último, a cooperação entre as diversas autoridades, nomeadamente, autoridades administrativas, judiciais e policiais é um instrumento fundamental no que diz respeito ao combate à fraude e evasão fiscal em contexto intracomunitário e tem vindo a registar um desempenho satisfatório. Contudo, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu (2015), persistem alguns obstáculos a essa cooperação, sendo os mais significativos as restrições à partilha de informações, a falta de sistemas estruturados e de bases de dados ligadas, o facto de as informações não estarem disponíveis a tempo ou apresentarem qualidade insuficiente e a ausência de um retorno de informações adequado, salientando ainda um risco recorrente de sobreposição e de duplicação das autoridades.

O combate contra a fraude e evasão fiscal em contexto de transações intracomunitárias está longe de ser ganho e é por isso que cada vez mais se dá destaque à cooperação entre os Estados-Membros e à importância de serem tomadas medidas no que concerne às fragilidades do regime do IVA no sentido de fazer face a esta realidade.

Referências Bibliográficas

Ainsworth, R. (2010). *VAT Fraud and Technological Solutions, The VAT Reader – What a Federal Consumption Tax Would Mean for America*. Taxanalysts. pp. 204-223

Allain, C. & Fraudeau, J. & Martin, A. (2016). *Facing tax fraud in the European Union - Challenges and perspectives*. International Cooperation in Criminal Matters. pp. 1-19

Barret, R. (2000). *Libertando a Alma da Empresa: como transformar a organização numa entidade viva*. São Paulo: CULTRIX. pp. 54-55

Barreiros, B. (2013). *A Responsabilidade do Adquirente na Fraude Carrossel*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa, Lisboa

Bart, C. K., Baetz, M. C. (1998), *The relationship between mission statements and firm performance: An exploratory study*. Journal of Management Studies, Vol. 35 Nº. 6, pp. 823-853

Borselli, F. (2008). *Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union*. International VAT Monitor. pp. 333-342

Cnossen, S. (2010). *Three VAT Studies*. In CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis

Comissão Europeia (2020). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States – 2020 Final Report*. Obtido em 11/10/2021, de https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020_en.pdf

Dobrinić, D., Fabac, R. (2021), *Familiarity with Mission and Vision: Impact on Organizational Commitment and Job Satisfaction*. Business Systems Research, Vol.12, No. 1, pp. 124-143

Ekonomisi, B., Yönetimi D. (2011), *Analyze of Interrelation between Knowledge Management and Organizational Structure of Organization*. The Journal of Knowledge Economy & Knowledge Management, Volume: VI SPRING, pp. 41-52

Guedes, O. e Travanca, D. (2009). *Manual de IVA e RITI*. Centro de Formação da Direção-Geral de Impostos. Lisboa

Keen, M., & Smith, S. (2006). *VAT fraud and evasion: What Do we know and what can be done?*. National Tax Journal, 59(4), pp. 861–887

Manual de Acolhimento da Verallia Portugal de 2021

Pegado, L. e David, F. (2016). *A Fraude Fiscal no IVA: O Caso Particular da Fraude Carrocel*. In: Fernandes, C.; Estevão, C.; Ramos, G. e Carvalho, P. (ed.). XXVI Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica - Competitividade das Regiões Transfronteiriças. Castelo Branco: RVJ - Editores, Lda, pp. 1-23

Podlipnik, J. (2012). *Missing trader intra-community and carousel vat frauds - ECJ and ECtHR case law*. Croatian Yearbook of European Law and Policy, 8(2012), pp. 457–472

Portela, A. P. R. (2011). *Fraude Fiscal em IVA*. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto

Rafael, M. (2011). *Fraude Carrossel – Métodos de combate*. ISCAL, Lisboa

Santos, A. (2009). *Sobre a “Fraude Carrossel” em IVA: nem tudo que luz é ouro*. in Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto. Coimbra: Almedina. pp. 23-83

Taxback International (2020). *Estimated €164bn to be lost in VAT due to COVID-19 | The VAT Gap Report 2020*. Obtido em 11/10/2021, de <https://taxbackinternational.com/blog/vat-gap-update-2020/>

Tribunal de Contas Europeu (2015). *Luta contra a fraude ao IVA intracomunitário: são necessárias mais medidas*. Obtido em 15/10/2021, de https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_PT.pdf

Verallia (2020). *Yearbook 2020*. Obtido em 14/09/2021, de <https://yearbook.verallia.com/assets/verallia-2020-pt.pdf>

Verallia (2021). *Vinhos Catálogo 2021*. Obtido em 14/09/2021, de <https://pt.verallia.com/s/sfsites/c/sfc/servlet.shepherd/document/download/0692o00000F9EO7AAN>

Verallia Corporate Presentation 2021

Verallia Iberia. Obtido em 19/08/2021, de https://pt.verallia.com/s/?language=pt_PT

Verallia (2021). *2020 Annual Results*. Obtido em 26/09/2021, de https://www.verallia.com/wp-content/uploads/2021/02/Verallia_FY-2020_CP_ENG_vFINAL.pdf

Verallia (2021). *2020 first quarter results*. Obtido em 15/10/2021, de https://www.verallia.com/wp-content/uploads/2020/04/verallia_q1_2020_cp_eng_final.pdf

Legislação Consultada

CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho

Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto

Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro

Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro

Diretiva UE 2018/1695, de 6 de novembro

Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

Regulamento n.º 204/2010, de 7 de outubro

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

Anexos


Anexo 1: Gamas de Produtos da Verallia

Picadura	Gravação	Boca	Peso (unidade)
 SELECTIVE LINE			
 ~ 55 mm	 Picaduras facetadas e/ou com gravações Criatividade sem limites!	 Bocas diferentes Alguns modelos compatíveis com Vinolok	Aer 900
			
 ~ 40 mm	 Fundo gravado com sol nascente	 Boca de maior diâmetro e plana	600-750
			
 ~ 25 mm	 Fundo gravado com folha de videira	 Boca mais alta, compatível com as habituais cápsulas	400-600
			
 Picadura simples	 Fundo gravado com o símbolo Ecova	 Boca rolha normalizada	~ 400

Anexo 2: Garrafa Bordalesa – Gama ECOVA

Gama
ecova
BORDALESAS

75 cl



BD 75 ECV BR 20,6

Tipo Boca	SPP 31,5
Ø interior Boca	-
Nível de Enchimento e (mm)	63
Altura (mm)	277,5
Ø Superior/Inferior	77,1
Peso aprox. (g)	380
Nº Garrafas por palete	1.561
Cor	CA



Anexo 3: Garrafa Bordalesa – Gama Vintage

Gama
vintage
BORDALESAS

75 cl



BD 75 VINTAGE C 300

Tipo Boca	Rolha Vintage VEO
Ø interior Boca	18,5
Nível de Enchimento e (mm)	63
Altura (mm)	299
Ø Superior/Inferior	80,5 / 74
Peso aprox. (g)	550
Nº Garrafas por palete	1.372
Cor	NE


Cónica

Anexo 4: Garrafa Bordalesa – Gama Asia

Gama
asia
BORDALESAS
75 cl



BD 75 ASIA Nostra

Tipo Boca	Carré Asia
Ø interior Boca	18,5
Nível de Enchimento e (mm)	63
Altura (mm)	301,5
Ø Superior/Inferior	75,5
Peso aprox. (g)	555
Nº Garrafas por palete	1.561
Cor	CA

asia

Anexo 5: Garrafas – Selective Line

SELECTIVE LINE
by verallia

A nossa gama mais exclusiva
com formas extraordinárias



Borgatta 75	BD 75 Renaissance*	Bologna 50	Paris 75 Vin	Alienor 75 Vin*	
Rolha	Carré	Rolha	Rolha Cuadrada / BVS	Rolha Cuadrada	Tipo Boca
17,5	18,5	17,5	18,5	18,5	Ø interior Boca
70	63	65	65 / 45	63	Nível de Enchimento e (mm)
249,6	306	330	254	296	Altura (mm)
91,6 / 81,6	82,5 / 79	62,9	98 / 89	99	Ø Superior/Inferior
600	815	550	600	650	Peso aprox. (g)
1.200	980	1.332	1.016	762	Nº Garrafas por palete
EXTRABL* CA	CA	EXTRABL	EXTRABL* CA**	EXTRABL CA	Cor
SL	SL	SL	SL	SL	
* Por encomenda	* Disponível em 150 cl		* Disponível em 150 cl com Boca Rolha	* Disponível em 150 cl em EXTRABL	

Anexo 6: Plano de Estágio

OBJETIVOS DO ESTÁGIO


PLANO DE ESTÁGIO

SEPARAÇÃO DA FATURAÇÃO
TIPOS DE ISENÇÕES
FATURAÇÃO NACIONAL, INTRACOMUNITÁRIA, EXPORTAÇÃO
FATURAÇÃO EMBALAGENS
DÉBITOS MANUAIS
ANÁLISE DO TIPO DE CLIENTES
ANÁLISE DE ENCOMENDAS BLOQUEADAS
BLOQUEIO DOS CLIENTES
ABERTURA DE CLIENTES
ABERTURA DE LOCAIS DE ENTREGA
CONTROLO CHEQUES DATAADOS
LANÇAMENTO DOS RECEBIMENTOS

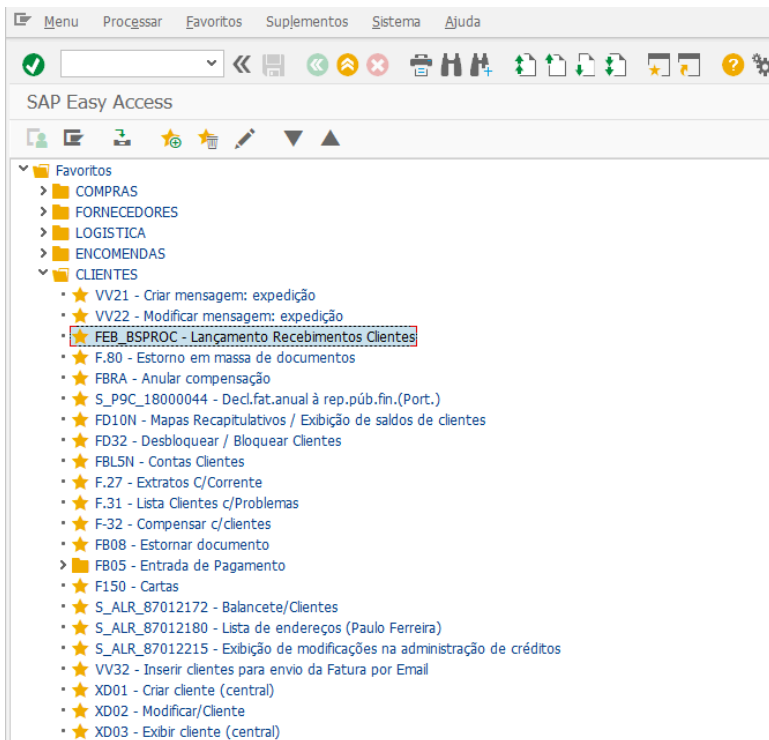
CRONOGRAMA DE ESTÁGIO

Data ___/___/___

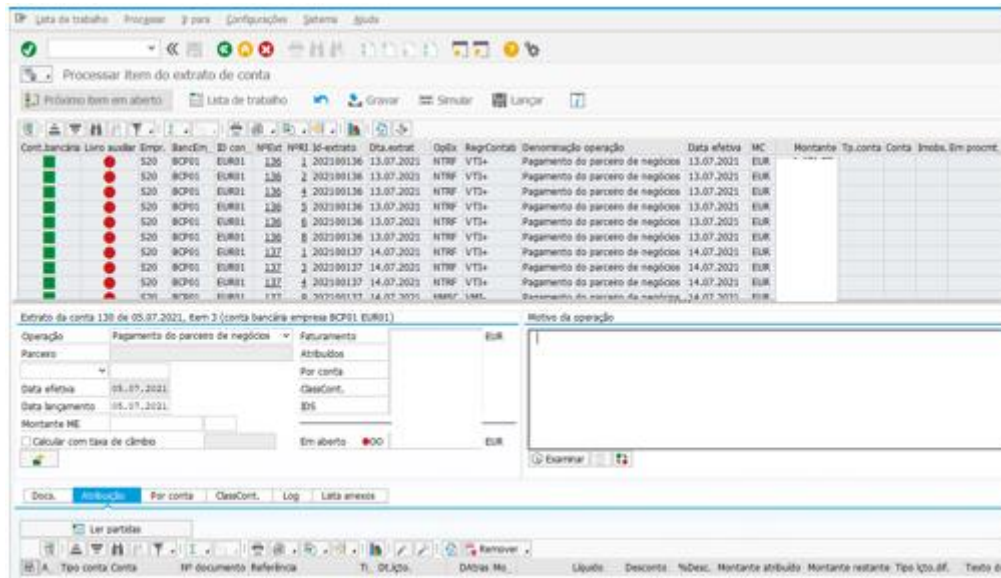
Pela Entidade

 FEUC | Av. Das da Silve, 165 3004-512 Coimbra, Portugal | Telefone: +351 239 790 500 Fax: +351 239 403 511/790 514 | www.feuc.pt |

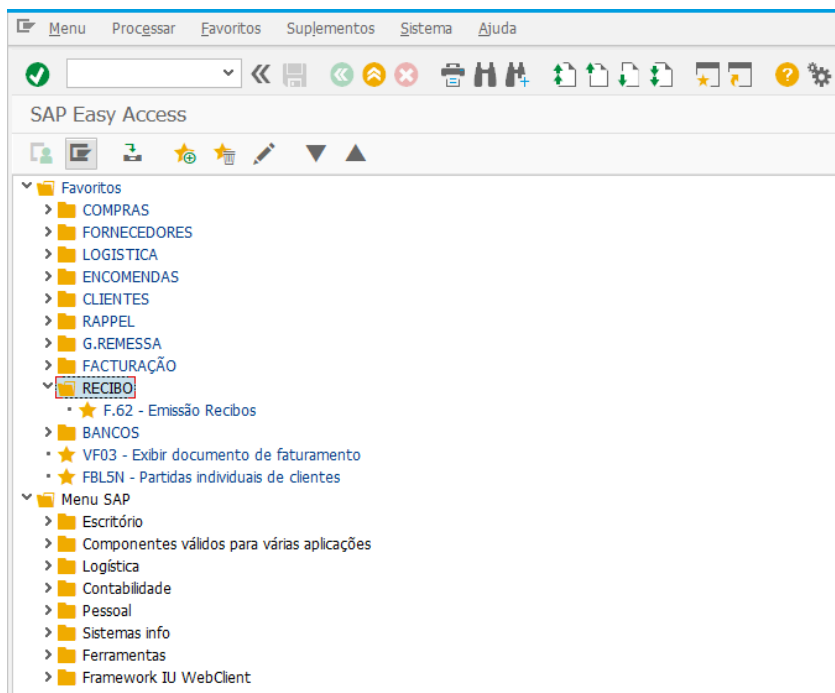
Anexo 7: Transação FEB_BSPROC - Lançamento Recebimentos Clientes



Anexo 8: Recebimentos a lançar - Banco BCP



Anexo 9: Transação F.62 – Emissão Recibos

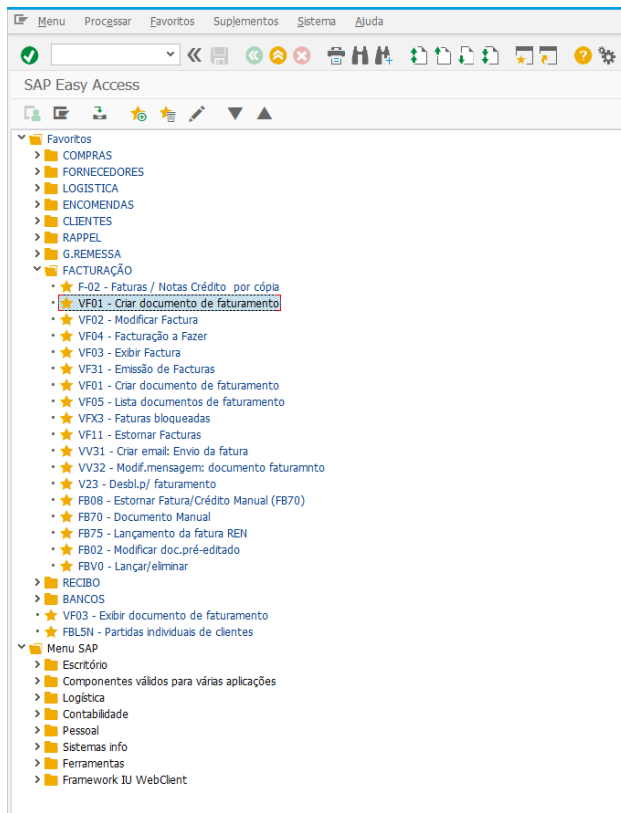


Anexo 10: Identificação dos recibos a imprimir

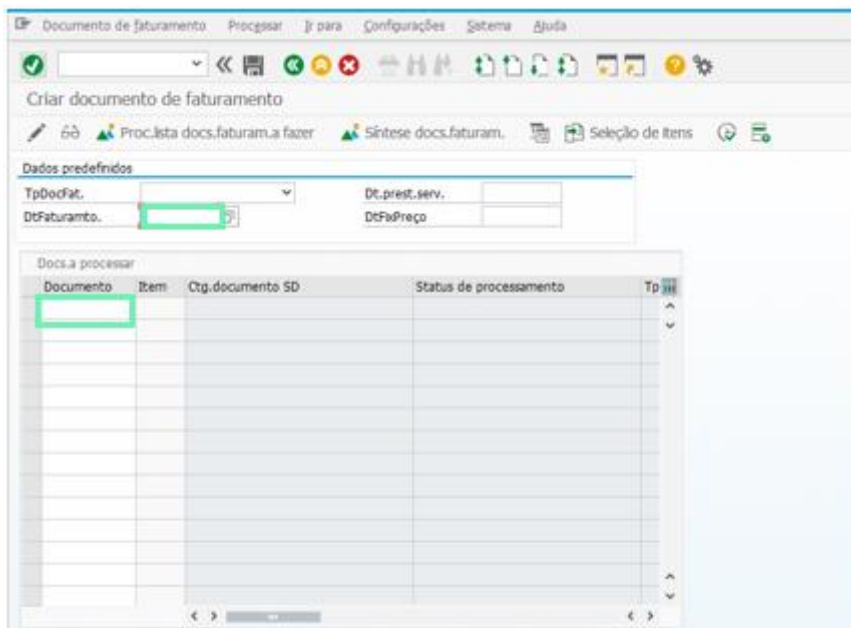
The screenshot shows the 'Delimitações gerais' (General Delimitations) screen in SAP. The screen is titled 'Documentos internos' (Internal Documents). It contains several sections for defining document selection criteria:

- Delimitações gerais:** A table with fields for 'Empresa' (S20), 'Nº documento' (3700009896), 'Exercicio' (2021), 'Tipo de documento' (24), 'Nº referência', 'Nº inter-empresas', 'Data do documento', 'Data de lançamento', 'Data CPU', and 'Criado por'. Each field has an 'até' (until) field and a search icon.
- Outras delimitações:** A section with checkboxes for 'Documentos normais' (checked), 'Documentos de estorno' (checked), 'Documentos periódicos', 'Documentos efetivos', 'Documentos-modelo', 'Partida-memo', and 'Docs.pré-editados'. It also includes fields for 'Nº documento de estorno' and 'Nº doc.lançamento periódico'.
- Controle de saída:** A section with fields for 'Cabeçalho adicional' and 'Correspondência' (SAF01).
- Controle programa:** A section with a field for 'Eliminar, se concluído desde' (8).
- Controle de impressão:** A section with a field for 'Imprimir log' and a checkbox for 'Impressão imediata'.

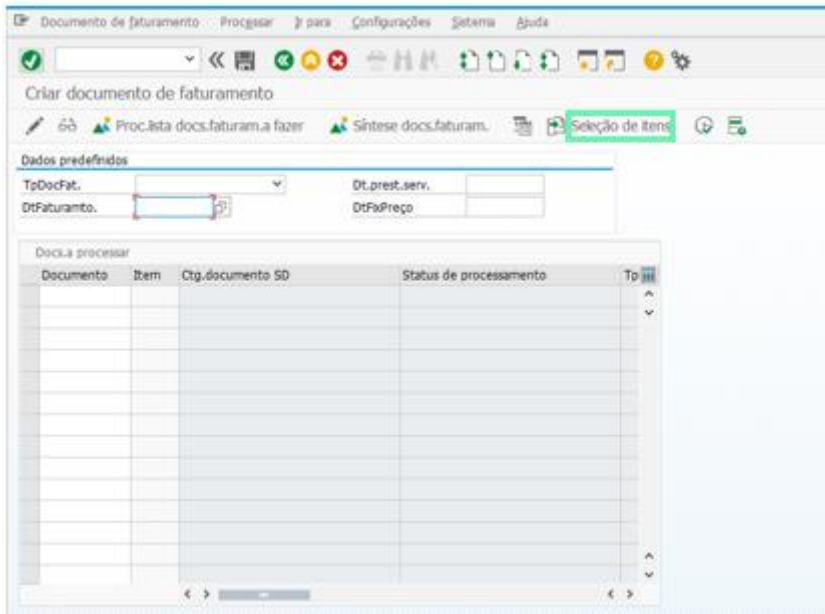
Anexo 11: Transação VF01 - Criar documento de faturamento



Anexo 12: Identificação da Data e do Número da Encomenda



Anexo 13: Seleção de Itens



Anexo 14: Exemplo de Cliente Venda a Dinheiro (VD)

Detalhe de item | Parceiro item | **Condições** | Comér/Ext/Afin. | Textos de item | Dados pedido

Quantidade: 4 PAL | Líquido | Imposto: EUR

Elementos de preço	TpC	Denominação	Montante	Moe... por	UM	Valor condição	Moe... hmc...	UMB	Dnm...	UM	Valor condição	Moe... I...	Status	Est.
ZPR1 Preço				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZPRI + ZPR5				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZP39 Fracionamento de pal				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZP36 Modificação de pedid				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Embalagem				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZP31 Camião incompleto				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZP30 Camião com vários pr				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZP27 Extra work time del				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZTR5 Abono de frete %				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZTR3 Abono de frete				EUR	1 PAL		EUR	1.014 COL	1 PAL		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZES1 Desconto financeiro			2,000-%	EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Total sobre cláusula				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZK9T IVA/IGIC				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
				EUR	1.000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZK10 Desc Pronto Pago Brut				EUR			EUR	0	0		0,00		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Reg. condições | Análise | Atualizar

Anexo 15: Exemplo de Cliente Pagamento Antecipado (PA)

Detalhe de item Parcela item **Condições** ComExt/Afin. Textos de item Dados pedido

Quantidade SE PAL Líquido EOB Imposto

Elementos de preço

TpC Denominação	Montante	Moe... por	UM	Valor condição	Moe... ItmC...	UMB	Drm...	UM	Valor condição	Moe...	I...	Status	Est.
ZPR1 Preço		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
ZPR1 + ZPRS		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
ZP35 Fracionamento de pai		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
ZP36 Modificação de pedido		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
Embalagem		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
ZP17 Camião incompleto		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
ZP18 Camião com vários pr		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
ZP27 Extra work time del		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
ZTR5 Abono de frete %		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
ZES1 Desconto financeiro	0,000	EUR			EUR	0	0		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
Total sobre cláusula		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
ZKST IVA/IGIC		EUR			EUR	0	0		0,00			■	
		EUR	1,000 COL		EUR	1 COL	1 COL		0,00			■	
ZKTD Desc. Pront. Pago Brut		EUR			EUR	0	0		0,00			■	✓

Reg. condições Análise Atualizar

Anexo 16: Excel diário relativo aos documentos em falta (12 de julho de 2021)

Notas de Encomenda e Declarações em falta (Por Data)		12/07/2021	NE - Nota de Encomenda D - Declaração		
		jul/21			
		09/07/2021			
Código Cliente	Código Encomenda Cliente	Nome Cliente	Documento(s) em Falta	Fatura	Completo
180356	PO21000179		NE e D	4000222476	
175664	ECF 2021/268		NE e D	4000222474	
164213	ECF 2021/70		NE e D	4000222470	
144385	CF210000089		NE e D	4000222467	
133157	ECF 2021/181		NE	4000222463	
134445	ECF 2021/1464		NE e D	4000222462	
121374	2021/001830		NE	4000222456	
121374	2021/001827		NE	4000222455	
121374	2021/001872		NE	4000222454	
121374	2021/001873		NE	4000222453	
121374	2021/001845		NE	4000222452	
121374	2021/001844		NE	4000222451	
121374	2021/001837		NE	4000222450	
121374	2021/001828		NE	4000222449	
121374	2021/001825		NE	4000222448	
121374	2021/001836		NE	4000222447	
121374	2021/001835		NE	4000222446	
108130	4200052573		NE	4000222432	
108130	4200052571		NE	4000222431	
108130	4200052496		NE	4000222430	
108130	4200052468		NE	4000222429	
108130	4200052468		NE	4000222428	
108130	4200052493		NE	4000222427	
108130	4200052491		NE	4000222426	
108130	4200052493		NE	4000222425	
108130	4200052434		NE	4000222424	
108130	4200052428		NE	4000222423	
107703	ECF 2021/288		NE e D	4000222405	
107567	2021/00114		NE e D	4000222403	
		08/07/2021			
Código Cliente	Código Encomenda Cliente		Documento(s) em Falta	Fatura	Completo
175664	ECF 2021/265		NE e D	4000222393	
107722	ECF 2021/1396		NE e D	4000222363	
107722	ECF 2021/1396		NE e D	4000222362	