

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E
FINANÇAS EMPRESARIAIS

**DIREITO À DEDUÇÃO, PRO-RATA E AFECTAÇÃO REAL:
O SECTOR POSTAL**

Milene Marisa Spencer Ferreira

Constituição do Júri:

Professor Auxiliar Eduardo Couto
Dr. Pedro Ferreira Santos
Assistente Tiago Andrade Diogo

Orientação:

Dr. Pedro Ferreira Santos

Lisboa, Setembro de 2011

RESUMO

O presente estudo analisou a relação entre Direito à Dedução, métodos de dedução e Isenção Fiscal. Para tal utilizou a definição de direito à dedução, métodos de dedução, neutralidade fiscal e Isenção de forma a demonstrar a distorção verificada no Sector Postal. O sujeito passivo misto ao efectuar operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução e a usufruir de Isenção Tributária provoca distorção concorrencial e tributária. De forma a evidenciar essa mesma distorção comparamos o acórdão TJCE com o entendimento da Administração Fiscal e Comunitária. O resultado dessa comparação traduziu-se na distorção do princípio de imposto plurifásico, ou seja, existe cobrança de imposto sobre imposto; na distorção do princípio de neutralidade fiscal, ou seja, o imposto é preponderante na escolha de alternativas no momento de adquirir bens e serviços; na distorção de preços, ou seja, os concorrentes de mercado têm de baixar as suas margens de forma a competir com a empresa a quem é atribuída a concessão e por fim na distorção concorrencial, ou seja, praticam operações com a mesma natureza contudo são discriminados. Estes resultados levaram-nos a concluir que o incremento do método de afectação real resultaria numa diminuição das distorções assinaladas, contudo nas situações onde exista utilização de *inputs* em operações com direito à dedução e sem direito à dedução, e sem possibilidade de estabelecer uma ligação directa entre output e input teríamos distorção. Logo na aplicação efectiva da Sexta Directiva, a Isenção Tributária, neste Sector deveria ser revogada. Perante esta constatação concluímos que o entendimento que Administração Fiscal Portuguesa e as Instituições Comunitárias fazem é contrário à Sexta Directiva.

Palavras-chave: Direito à Dedução, Pró-rata, Afectação Real, Isenção, Neutralidade Fiscal

ABSTRACT

The following study analyzes the relationship between deduction right, methods of deduction and Exemption. To this end we used the definition of deduction right, deduction methods, tax neutrality and exemption. So we can demonstrate the distortion on Postal Activity. The mixed taxable person that are in taxable activity and exempt activity in doing operations with the right of deducting and operations exempt will cause tax, prices and market distortion. To demonstrate this distortion we compare the TJCE judgment with the understanding of national and community law. The result of this analysis is the principle of fractioned tax distortion, in other words, it's charged tax on tax, in the neutrality tax principle distortion, in other words, the tax is crucial on the choices of tax payer, in prices distortions, in other words, the competitors must reduce their margin to compete with the company that is notify as universal service provider and finally market distortions, in other words, they practice the same operation however they are discriminated by the tax law eyes. Those results take us to conclude that the increase of the use of real allocation method would result in the decrease of the pointed distortions, however in the situation with the use of inputs in operations with the right of deduction and no right of deduction; without the possibility to establish a direct connection between input and output we would have distortions. To apply effectively the Sixty Directive, the tax exemption, in this Sector, should be revoked. We must conclude that the understanding of tax Administration and Community is against Sixth Directive.

Keywords: Right to Deduct, Pro-rata, Allocation Real, Exemption, Tax Neutrality

ÍNDICE

Resumo.....	ii
Abstract.....	iii
Índice de conteúdos.....	iv
Índice de tabelas.....	v
Lista de siglas e acrónimos.....	vi
1. Introdução.....	2
1.1. Equação do Problema.....	2
1.2. Plano de Estudo.....	2
2. Enquadramento Teórico.....	3
2.1. Enquadramento Histórico do IVA.....	3
2.1.1. Primeira Fase.....	4
2.1.2. Segunda Fase.....	4
2.1.3. Terceira Fase.....	4
2.2. Sujeito Passivo e devedor de imposto.....	5
2.3. Isenções nas Operações Internas.....	7
2.4. Características do IVA.....	8
2.4.1. Imposto Indirecto Plurifásico que opera através do método substractivo indirecto.....	8
2.4.2. Imposto Neutro.....	9
2.5. Enquadramento Normativo do Sector Postal Nacional.....	10
3. Revisão de Literatura.....	11
3.1. Direito à dedução.....	11
3.1.1. Conceitos.....	11
3.1.2. Métodos de apuramento da parcela dedutível do imposto suportado em bens de uso indistinto ou promíscuo em operações com e sem direito a dedução no âmbito da legislação comunitária.....	13
3.2. Métodos do direito à dedução no âmbito da legislação nacional.....	14
3.2.1. Afectação real.....	14
3.2.2. Pro-rata ou método de percentagem de dedução.....	15
3.3. Limites no método de percentagem de dedução.....	16
3.4. Impacto dos Acórdãos do TJCE na legislação tributária.....	17
4. Dados e Estratégia de Investigação.....	19
4.1. Processo C-357/07 TNT versus Royal Mail.....	20
4.1.1. Actividade de Interesse Geral.....	20
4.1.2. Neutralidade Fiscal.....	21
4.1.3. Distorção Concorrencial.....	23
4.2. Posição da Administração Fiscal.....	24
4.3. Análise do Impacto no rácio e as distorções vigentes.....	25
5. Resultados e Solução Proposta.....	26
6. Conclusão.....	28
7. Referências Bibliográficas.....	29
7.1. Legislação Nacional:.....	30
7.2. Legislação Comunitária:.....	30
7.3. Acórdão Consultados:.....	31
7.4. Sites consultados:.....	32

Índice de tabelas

Tabela 1 – Demonstração Método Subtractivo Indirecto

Lista de siglas e acrónimos

ANACOM - Autoridade Nacional das Comunicações
Art. – Artigo
CEE - Comunidade Económica e Europeia
CIVA - Código de Imposto Acrescentado
CP - Instituto das Comunicações de Portugal
DL - Decreto - Lei
EM - Estado Membro
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Proc. - Processo
SPU – Serviço Postal Universal
TJCE - Tribunal Judicial Comunidades Europeias

1. Introdução

1.1. Equação do Problema

A liberalização aprovada no sector postal originou diversas distorções, nomeadamente com a tributação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA). As distorções verificadas, ocorrem em prejuízo do sujeito passivo e da Administração Fiscal. As empresas do sector postal, que prestam o serviço universal, deduzem IVA como se estivessem a prestar um serviço sujeito a imposto.

Este estudo aborda a problemática deste tema nas empresas do sector postal. A empresa, que detém o monopólio do mercado está designada como a empresa prestadora do serviço universal e a sua actividade está isenta segundo o artigo 9.º n.º 23 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). As empresas privadas, que também estão dentro da esfera do serviço universal, têm uma carga fiscal sobre os seus produtos, logo estão em desvantagem no sector onde estão inseridas.

Este estudo irá debruçar-se sobre o direito à dedução do IVA e os seus métodos dentro do sector postal. Tendo em conta, que este sector funciona com sujeitos passivos (mistos), que utilizam bens e serviços em actividades isentas e não isentas, serão abordados os métodos de dedução para essas situações, com base na definição de pro-rata e afectação real.

1.2. Plano de Estudo

O capítulo II abrange um enquadramento teórico onde serão retratadas a constituição e as características do IVA, ou seja, mencionar-se-á o sujeito passivo ou devedor de imposto, isenção nas operações internas, características do IVA, enquadramento histórico de IVA, sector postal e respectivo enquadramento legal.

No capítulo III será efectuada uma revisão de literatura pois esta fornece a base teórica para o desenvolvimento do estudo. Serão igualmente definidos o direito à dedução, os métodos de dedução e descritos diversos acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) onde são retratadas as problemáticas referidas.

No capítulo IV são descritos os dados e a estratégia de investigação. Será analisada a jurisprudência do TJCE relativamente à isenção tributária no sector postal, bem como o impacto deste no rácio de percentagem de dedução face as distorções verificadas no sector. O acórdão em análise (*TNT versus Royal Mail*) tem implicação directa no direito à dedução (manutenção ou revogação da isenção fiscal) e os seus métodos. Atendendo a que o TJCE já se pronunciou sobre a definição de Serviço Postal Universal (SPU) e a isenção aplicável, será feita uma contraposição entre o acórdão referido, a posição de Administração Fiscal e Comunitária e as alegações advogada geral do processo.

Por fim, o capítulo V apresenta as conclusões finais deste estudo.

2.Enquadramento Teórico

2.1.Enquadramento Histórico do IVA

A construção da União Europeia nunca teve em conta uma harmonização fiscal automatizada. Esta harmonização sempre foi omissa devido aos factores de distorção, ou seja, desejava-se uma política fiscal ao serviço da política e compromissos Europeus e não a estratégia Europeia ao serviço das políticas fiscais. Logo, o processo desenrolou-se de uma forma progressiva até aos dias de hoje.

Na prossecução da criação da União Aduaneira entre Estados Europeus houve necessidade de acautelar diversas situações: Dumping Internacional, Políticas Protecionistas e eliminação da tributação cumulativa, ou seja, adopção de um imposto sobre transação neutro – IVA (art. 96.º, 97.º, 99.º do Tratado de Roma).

Segundo Barros (1991) “Em Abril de 1960 foi criado um comité fiscal e financeiro cujo mandato seria examinar em que medidas as disparidades então existentes entre as Finanças dos Estados Membros impediam, total ou parcialmente a instauração de um mercado comum – Comité *Neumark*¹”. Este mesmo comité recomendou a abolição do método cumulativo, a adopção do princípio de destino, posteriormente o princípio de origem e por último a adopção do IVA de forma progressiva.

¹ Basto, (1991)

Este processo de harmonização passou por 3 fases:

2.1.1. Primeira Fase

Esta fase iniciou-se com a adopção da Primeira e Segunda Directiva do conselho europeu, de 11 de Abril de 1967 (“*primeiras directivas IVA*²”). A primeira directiva determinou a obrigatoriedade da adopção do IVA e a segunda directiva apresentou o sistema comum do IVA na Sexta Directiva.

2.1.2. Segunda Fase

A segunda fase de harmonização iniciou-se a 21 de Abril de 1970 com o início da União Aduaneira (1968) lançando o objectivo de criação de um mercado comum, ou seja, um espaço económico liberalizado, integrado no qual circulam, sem discriminação, os factores de produção. Com a aprovação da Sexta Directiva (1977) falou-se numa supressão da tributação nas importações implicando a abolição das fronteiras fiscais nas trocas intracomunitárias. Logo, o “segundo sistema comum do IVA caracterizou-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório do estúdio retalhista e a generalidade de prestações de serviços²”.

2.1.3. Terceira Fase

Com a aprovação do Livro Branco para a realização do mercado interno em 1985 e com a entrada em vigor do Acto Único Europeu em 1987, efectuou-se a terceira fase de harmonização fiscal.

O Livro Branco apresentou um conjunto de propostas centradas na necessidade de abolir, o mais tardar até 31 de Dezembro de 1992, as fronteiras fiscais no espaço comunitário. O Acto Único Europeu concretizou o objectivo de mercado único, com a introdução do art. 80.º no

² Palma, (2005)

Tratado, no qual determina que, até 1992 o mercado comunitário deveria passar a ser um mercado único, ou seja, “*um espaço sem fronteiras internas em que a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais se fará de acordo com as disposições do Tratado*” (art. 14.º, n.º 2, do Tratado da União Europeia)³.

Com a criação de condições legais para a criação do mercado único, a Comissão Europeia teve que abolir os obstáculos fiscais à livre circulação de mercadorias no espaço comunitário, acabando por adoptar um regime de tributação baseado na subsistência do princípio de destino conjugado com a abolição das fronteiras fiscais.

“A nível legislativo, a terceira fase de harmonização consagrou-se com a aprovação da Directiva n.º 91/680, que institui um regime transitório de tributação no destino para as transacções intracomunitárias e da Directiva n.º 92/77, que estabeleceu a fixação de taxas mínimas para a taxa normal do imposto (15%) e para as taxas reduzidas (5%) e aboliu as taxas agravadas”³.

Com a aprovação das directivas referidas surgiu um novo factor gerador de imposto, ou seja, uma transmissão intracomunitária origina duas realidades tributáveis. A primeira realidade consiste em transacções intracomunitárias isentas, tais como as exportações, no seu Estado Membro de origem (art. 15.º e 17.º n.º 3 alínea b) da Sexta Directiva Europeia). A segunda realidade consiste numa transmissão intracomunitária tributável, tais como as importações, no Estado membro de destino.

De forma a cumprir objectivos comunitários (Mercado Único sem obstáculos fiscais), os sujeitos passivos que passaram a liquidar e deduzir simultaneamente o imposto suportado nas aquisições intracomunitárias, resultando assim numa dívida fiscal de zero.

2.2. Sujeito Passivo e devedor de imposto

Em direito fiscal, sujeito passivo (*taxable person or assujetti*³) significa a pessoa que, segundo a lei, tem a carga o pagamento de um imposto. Deste modo, define-se como “qualquer pessoa que exerça de um modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2 da Sexta Directiva, independentemente do fim ou do resultado

³ Basto, (1991)

dessa actividade⁴”. As duas definições não são coincidentes já que nem sempre a pessoa que tem de pagar o imposto é “sujeito passivo”, tal como é mencionado no art. 4.º, n.º 1.

Em consonância com a definição de sujeito passivo, a Directiva complementa-nos com a definição de “devedor do imposto” (“*redevable de la taxe*”⁴). A noção de devedor de imposto está em conformidade com a definição exposta na doutrina fiscal portuguesa, ou seja, nesta definição o devedor do imposto consiste na pessoa que a Administração Fiscal considerará como (sujeita) a outras obrigações, para além do pagamento, designadamente as obrigações acessórias de declaração de início, alteração e cessação de actividade como sujeito passivos de contabilidade, de facturação e declaração periódica para o apuramento de imposto (cf. Art.22.º, n.º 1, 2, 3 e 4). O legislador define o conceito de sujeito passivo, segundo o art. 2.º, n.º 1 alínea a), como qualquer pessoa, ou seja, pode tratar-se de pessoas singulares ou de pessoas colectivas.

A excepção à regra da coincidência entre sujeito passivo de IVA e uma pessoa jurídica reside no anexo A do art. 4.º da Segunda Directiva, ou seja, consente-se que os Estados não considerem como sujeitos passivos distintos, antes como um único sujeito passivo, “as pessoas que, embora juridicamente independentes, se encontrem vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização”.

A expressão “de um modo independente” exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculadas à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação.

O sujeito passivo não depende do lugar onde a actividade é exercida, segundo o art. 4.º, n.º 1, a operação pode ser tributável se se integrar no conjunto de uma actividade económica desenvolvida no estrangeiro por uma entidade que aí tenha a sua sede ou domicílio. A definição de sujeito passivo “não tem um carácter estritamente territorial, revestindo antes uma natureza transnacional⁴”. O sujeito passivo, praticando o acto uma única vez, de forma ocasional, será tributado sempre que preencha os pressupostos da incidência real do IRC e IRS⁵. Esta abertura territorial de tributação assegura o direito à dedução do imposto suportado, indo de encontro aos

⁴ Basto, José Guilherme Xavier (1991) “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional” pp.147

⁵ O art. 4.º n.º 5 do 6.º Directiva confere ao *Estado de jus imperii*, ou seja, surge na qualidade de autoridade pública passando a citar “o Estado, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público”, mas só “relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas” não sujeição ao IVA.

objectivos de regulamentação do sistema comum e garantindo, em definitivo, a neutralidade do IVA.

Por fim, o art. 4.º, n.º 1 completa-se com a expressão “independentemente do fim ou do resultado dessa actividade”, ou seja, o IVA destina-se a ser suportado pelos consumidores finais logo o fim e o resultado da actividade do sujeito passivo são irrelevantes.

2.3. Isenções nas Operações Internas

As isenções são uma importante ferramenta na prossecução da harmonização fiscal, encontrando-se regulamentadas no art. 10.º, n.º 3 da Sexta Directiva.

O art. 13.º da mesma directiva encontra-se dividido em três partes: isenção em benefício de certas actividades de interesse geral, outras isenções e por fim opções, ou seja, concede-se aos Estados a faculdade de dar opções aos sujeitos passivos.

Relativamente às isenções a favor de “ actividades de interesse geral”, estas recaem sobre os operadores públicos de serviços, que fornecem “bens meritórios” (*merit goods*)⁶. Dentro desta classe de operadores podemos destacar os seguintes sectores: serviços públicos postais, serviços de saúde, isenções ligadas à educação e formação em geral, segurança social, desporto, cultura, organismos sem finalidade lucrativa, televisão sem carácter comercial, angariação de fundos e agrupamentos autónomos de pessoas e cedência de pessoal por instituições religiosas ou filosóficas.

O sector postal, assim como outros sectores, beneficiam de isenções fiscais devido a práticas fiscais históricas. De acordo com o art. 13.º, n.º 1 – A beneficiam de isenção fiscal as “ prestações de serviços e entregas de bens acessórios das referidas prestações, efectuadas pelos serviços públicos postais, com excepção dos transportes de passageiros e das

⁶ Basto, José Guilherme Xavier (1991) “ A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional pp.232

telecomunicações⁷”. Ao conceder isenção fiscal ao sector postal e excluindo o transporte de passageiros e as telecomunicações tentou evitar distorções concorrenciais ou dano de empresas comerciais sujeitas a IVA. O propósito do art.13 n.º 1 A, ao conceder isenção a determinado sector de actividade e não concedendo outros, era evitar distorções concorrenciais ou dano de empresas por conseguinte poderemos ter uma revisão fiscal do estatuto da actividade.

Em complemento com a directiva referida, torna-se relevante destacar o art. 13.º – B alínea e), que exonera a transmissão pelo valor facial dos selos do correio com valor postal no interior do país, excluindo da isenção os selos com interesse exclusivamente filatélico.

Em relação à segunda parte do art. 13.º da Sexta Directiva o mesmo art. mas, na alínea B) os sectores que estão isentos são: seguros e resseguros, as operações financeiras, as transmissões de bens imóveis e a locação de bens imóveis.

2.4. Características do IVA

2.4.1. Imposto Indirecto Plurifásico que opera através do método substractivo indirecto

“O IVA incide sobre todas as fases do processo produtivo, do produtor ao retalhista, através do método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou do sistema dos pagamentos fraccionados⁸”.

“O método substractivo indirecto é uma técnica de liquidação e dedução do imposto, em cada uma das fases do circuito económico, funcionando da forma descrita quando as transacções se processam entre sujeitos passivos do imposto com direito à dedução”.

⁷ As telecomunicações aparecem incluídas no Anexo D (cf. n.º 1 desse anexo) que contem as actividades mencionadas no art. 4.º n.º 5. O estado nestes casos é sempre sujeito passivo devido à actividade exercida in Bas to, Xavier (1991) A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, cadernos de ciência e técnica fiscal

⁸ Palma, Clotilde Celorico (2005) “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado” 2ª Edição Instituto de Direito Económico – Financeiro e Fiscal pp.15

Tabela 1. Método Subtractivo Indirecto

Circuito Económico	Compras (1)	Vendas (2)	Taxa (3)	IVA liquidado nas vendas (4)=(3)X(2)	IVA Suportado nas compras (5)=(3)X(1)	IVA a entregar ao Estado (6)=(4)-(5)
Fornecedor de matérias primas	-	100	5%	-	-	5
Produtor	100	240	5%	12	5	7
Grossista	240	400	5%	20	12	8
Retalhista	400	620	5%	31	20	11
Total Imposto a pagar ao Estado						31

Fonte: Palma, Clotilde Celorico (2005) "Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado". 2ª Edição Instituto de Direito Económico – Financeiro e Fiscal, 2005 pp.16

Este método apresenta duas vantagens fulcrais: por um lado tributa o valor acrescentado garantindo a repartição da carga fiscal e por outro, “assegura a neutralidade fiscal do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de imposto sobre o imposto⁹”.

2.4.2. Imposto Neutro

Relativamente à neutralidade do IVA, o imposto consegue ser bastante neutro, ou seja, a sua neutralidade manifesta-se na neutralidade de consumo e na neutralidade de rendimento. O consumidor e o produtor não alteram as suas escolhas por causa do imposto sobre o valor acrescentado. Os preços das suas escolhas não são distorcidos pelo imposto, ou seja, é constituído exclusivamente pelos custos (directos e indirectos) e a margem. A neutralidade do imposto apenas é agravada através do imposto cumulativo, ou seja, quando existe uma tributação das vendas em cujo valor está incluído o imposto pago em transacção anterior (efeito de cascata fiscal); vide Quadro 1.1

O método subtractivo indirecto é um sistema em que liquidamos e deduzimos o IVA (crédito de imposto ou das facturas), ou seja, para o produtor produzir por exemplo batatas, irá necessitar de fertilizantes, sementes, máquinas e água. Na obtenção desses recursos para

⁹ Palma, Clotilde Celorico (2005) “Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado” 2ª Edição Instituto de Direito Económico – Financeiro e Fiscal pp.18

produzir, irá pagar imposto, ou seja, ele irá pagar imposto nas compras que efectua e irá liquidar imposto nas suas vendas. O imposto a entregar ao Estado será a diferença entre o imposto pago nas compras e o imposto recebido nas vendas. O sistema de facturas ou crédito de imposto só introduz distorções quando temos isenções no sistema intermédio de estádios. As diversas isenções podem ser simples ou completas. Se forem simples o produtor não liquida imposto e não deduz imposto. Por outro lado, se for uma isenção completa o produtor não liquida imposto e recebe o imposto suportado nas suas compras. A distorção ocorre quando estamos perante uma isenção simples, já que o produtor irá vender o seu produto com imposto que não deduziu, implicando características de imposto cumulativo.

2.5. Enquadramento Normativo do Sector Postal Nacional

O decreto-lei n.º 448/99, de 4 de Novembro aprovou as Bases de Concessão do SPU. A Directiva 97/67/CE, alterada pela Directiva 2008/6/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de Dezembro, estabeleceu regras comuns para o desenvolvimento do mercado interno dos serviços postais comunitários e a criação de um mercado único dos serviços postais em que ficasse assegurada a livre circulação de bens, pessoas, serviços e capitais. O Decreto-Lei n.º 116/2003, de 12 de Janeiro e o Decreto n.º 112/2006, de 9 de Junho definiram o papel do Estado na regulamentação do mercado, na satisfação dos serviços prestados, num adequado nível de preços nomeadamente no nível de triagem, recolha, transporte e distribuição de envios de encomendas postais. Os Decretos-Lei n.º 188/81 e n.º 309/2001 de 7 de Dezembro definem o regulador específico no sector postal – ICP ANACOM. Esta tem as seguintes obrigações: assegurar o cumprimento das obrigações inerentes ao serviço universal de comunicações, garantir o acesso dos operadores de comunicações às redes, em condições de transparência e igualdade, promover a competitividade e o desenvolvimento nos mercados de comunicações, e proteger os interesses dos consumidores, especialmente dos utentes do serviço universal. O sector postal está organizado da seguinte forma: serviço postal universal reservado, serviços não reservados e serviços postais em concorrência. Em Portugal, a prestação do serviço postal universal foi concessionado pelo Estado aos CTT, por um período de 30 anos nos termos do DL n.º 112/2006, de 9 de Junho. As actividades reservadas aos CTT são as seguintes:

- i. Serviço postal de envio de correspondência, incluindo publicidade endereçada, quer seja ou não efectuado por distribuição acelerada, cujo preço seja inferior a duas vezes e meia a

tarifa pública de um envio de correspondência do primeiro escalão de peso da categoria normalizada mais rápida, desde que o seu peso seja inferior a 50 g, no âmbito nacional e internacional;

- ii. Serviço postal de envios de correspondência registada e de correspondência com valor declarado, incluindo os serviços de citação via postal e notificações penais, dentro dos mesmos limites de preço e peso referidos na alínea anterior, no âmbito nacional e internacional;
- iii. Emissão e venda de selos e outros valores postais;
- iv. Emissão de vales postais;
- v. Colocação, na via postal, de marcos e caixas de correio destinados à recolha de envios postais.

Os serviços que integram o serviço universal mas que, não são considerados reservados, caracterizam-se da mesma forma que os serviços reservados. Contudo, diferenciam-se no peso da correspondência (igual ou superior a 50 g e inferior a 2 kg), no serviço de encomendas postais até 20 kg de peso e no serviço postal de envios de livros, catálogos, jornais e outras publicações periódicas até 2 kg de peso. Os serviços que não estão definidos no serviço universal são: correio expresso e exploração de centros de trocas de documentos.

3.Revisão de Literatura

A revisão de literatura efectuada para este estudo encontra-se limitada à escassez de artigos científicos, nomeadamente no âmbito de direito à dedução, métodos de dedução, neutralidade fiscal e isenção tributária. Assim, teve-se em consideração os acórdãos existentes na área tributária sob a responsabilidade do Tribunal das Comunidades Europeias, a legislação Nacional e Comunitária.

3.1. Direito à dedução

3.1.1. Conceitos

O direito à dedução evidencia a natureza de imposto não cumulativo, que através do método subtractivo indirecto (anteriormente caracterizado) permite aos sujeitos passivos descontar a carga fiscal contida no preço de aquisição através do exercício do direito a dedução. Segundo o art. 19.º do CIVA e passo a citar “só confere direito a dedução o imposto nas seguintes situações”:

- Em facturas, em nome e na posse do sujeito passivo, e documentos equivalentes passados em forma legal;
- No recibo de pagamento de IVA, em nome e na posse do sujeito passivo, o qual faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via electrónica pela Direcção Geral das Alfândegas e dos impostos especiais sobre o consumo, nos quais conste o número e data do movimento de caixa;
- No caso de facturas, em nome e na posse do sujeito passivo, ou documentos, equivalentes emitidos pelos próprios adquirentes dos bens e serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do art. 36.º;
- O imposto pago, como destinatário, de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional representante legalmente acreditado e que não tenham facturado o imposto.

O direito à dedução do imposto suportado numa determinada aquisição surge quando este se torna exigível (nº 1 do art. 22.º do CIVA) e isso acontece a partir do momento em que o fornecedor emite uma factura do bem ou serviço (art. 7.º e 8.º do CIVA). Tendo em consideração que não é necessário que o bem ou serviço gerador do imposto suportado seja vendido no mesmo período em que foi adquirido para que se dê lugar ao exercício do direito a dedução, a dedução do imposto deve ser efectuada no período da recepção da factura. Se por acaso a recepção da factura não coincidir com o período de emissão da respectiva declaração, a dedução deverá ser efectuada, caso seja possível, nesse período (n.º 2 e 3 do art. 22.º do CIVA). O direito à dedução é definido segundo os art. 17.º a 20.º da Sexta Directiva. Esta directiva regula o princípio geral

do direito à dedução em que coexistem operações conferindo direito à dedução (efectivamente tributadas ou isentas com direito a dedução) e operações que não conferem esse direito (não sujeitas a tributação ou isentas sem direito a dedução). A primeira operação, segundo o art. 17.º n.º 2 e 3 é e passo a citar,¹⁰ o facto de “o sujeito passivo apenas está autorizado a deduzir o imposto suportado” em *inputs* de bens e serviços que sejam utilizados para efeitos das próprias operações tributadas, ou isentas que concedam tal direito. Por outro lado, operações que não estão sujeitas a tributação mas que simultaneamente suportem imposto não verão o mesmo ser deduzido, com excepção das operações localizadas no estrangeiro (não sujeitas a tributação em território nacional) ”.

“Artigo 17.º

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

A) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

B) O imposto o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

C) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º.

3. Os Estados-membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

A) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

B) Das operações isentas nos termos do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º, e do n.º 1, B), C) e D), e do n.º 2 do artigo 16.º;

C) Das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente co nexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade”

3.1.2. Métodos de apuramento da parcela dedutível do imposto suportado em bens de uso indistinto ou promíscuo em operações com e sem direito a dedução no âmbito da legislação comunitária

Existem actividades onde o apuramento directo do imposto dedutível (*direct attribution of the input tax*¹¹), não é possível, uma vez que a mesma utiliza bens ou serviços que, simultaneamente, conferem e não conferem à actividade o direito à dedução. Para fazer face à utilização de bens e serviços em actividades com direito e sem direito a dedução, o legislador definiu, segundo o art. 19.º CIVA, um quociente de dedução (*pro-rata*) para o sujeito passivo. O

¹⁰ Basto, José Guilherme Xavier (2007) *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, “Artigos, Comentários de Jurisprudência, recensões crónica da actualidade”, volume 3 n.º 2 pp.38-71

¹¹ Basto, José Guilherme Xavier (2007) *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, “Artigos, Comentários de Jurisprudência, recensões crónica da actualidade”, volume 3 n.º 2 pp.38-71

imposto suportado é residual e será efectuada uma repartição (operações isentas e não isentas) na definição do quociente.

O quociente ou percentagem de dedução (*pro-rata*) referenciado é um critério que reflete a proporcionalidade das operações que concedem direito a dedução na totalidade das operações realizadas. Este método é bastante simples e contém um carácter geral e supletivo, ou seja, é utilizado sempre que não se possa aplicar outro método, nos termos legalmente estabelecidos. A Sexta Directiva, No n.º 5 da Sexta Directiva, estabelece que idealmente a dedução nessas situações deveria ser feita conforme a intensidade do uso, real e efectivo dos bens e serviços mas, como esse método é de difícil quantificação ficará excluído o seu uso. O método (percentagem de dedução) está definido com base na proporção entre “*outputs*” tributados (os que efectivamente o são, mais os isentos com direito a dedução) e *outputs* totais (nestes incluindo, os isentos sem direito a dedução). No entanto, existe um procedimento intermédio que determina um *pro-rata* sectorial, ou seja, um quociente definido para cada sector, o que confere contabilidades distintas.

3.2. Métodos do direito à dedução no âmbito da legislação nacional

3.2.1. Afectação real

A transposição da Sexta Directiva e as alterações efectuadas ao art. 23.º do CIVA pelo orçamento de Estado de 2008, trouxe-nos complementos à informação dada pela Sexta Directiva. Ora o regime da afectação real, na lei Portuguesa, encontra-se com maiores desenvolvimentos devido à adaptação dos acordãos do TJCE *Satam e Polysar*¹². Os acordãos foram adoptados por vários Estados membros de forma a clarificar que não se deve efectuar deduções de *inputs* que estão fora da actividade produtiva (art. 2.º n.º 1 CIVA; como por exemplo: a recepção de juros).

O regime de afectação real só é aplicável quando existe utilização de bens e serviços em operações sujeitas a tributação e operações não sujeitas a tributação. Nos casos onde não exista essa coincidência existe uma dedução integral do imposto suportado, nas operações sujeitas a

¹² Basto, José Guilherme Xavier (2007) *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, “Artigos, Comentários de Jurisprudência, recensões crónica da actualidade”, volume 3 n.º 2 pp.38-71

tributação ou isentas com direito a dedução (art. 19.º e 20.º CIVA). O método afectação real, “consiste na aplicação de critérios objectivos, reais, sobre o grau ou a intensidade de utilização dos bens e serviços em operações que conferem direito à dedução e em operações que não conferem esse direito¹⁷”. A Autoridade tributária e aduaneira supervisiona os critérios estabelecidos para o efeito e tem todo o direito em contestar ou impugnar qualquer critério. O art. n.º 6 do art. 23.º CIVA prevê que no método de afectação real se deva aplicar o mesmo processamento que se aplica ao método da percentagem de dedução ou pro-rata. Para tal, deverá ter em conta as modificações do grau de utilização dos bens e serviços nas operações que conferem e que não conferem direito à dedução e regularizar. Os termos técnicos terão que ser alterados já que estamos perante “critérios objectivos provisórios” e “critérios objectivos definitivos” que influenciam as regularizações anuais de afectação real.

3.2.2. Pro-rata ou método de percentagem de dedução

O método de percentagem de dedução é preponderante aquando a utilização de bens e serviços que, por um lado, estão sujeitos a tributação ou isentos com direito a dedução e que, por outro lado, não estão sujeitos a tributação ou estando isentos não têm direito a dedução.

O art. 23.º CIVA e o art. n.º 17, n.º 5 enquadram legalmente, o método de percentagem de dedução, quer a nível nacional e comunitário. Este método só é vantajoso para casos com a menor distorção tributária possível descrita no art. 23.º n.º 2 e 3. Este método opera com base no montante de operações realizadas no ano anterior, ou seja, a percentagem de dedução, “resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do art. 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 2.º, bem como as subvenções

não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento”¹³. Após o cálculo efectuado, descrito pelo art. 23.º CIVA, dever-se-á, para os devidos efeitos, utilizar a percentagem calculada.

A percentagem calculada é provisória logo irá efectuar-se uma correcção de “acordo com os valores definitivos referente ao ano a que se reportam, originando a correspondente regularização das deduções efectuadas, a qual deve constar da declaração do último período do ano a que respeita”¹⁴.

3.3. Limites no método de percentagem de dedução

O art. 23.º n.º 5 CIVA exclui algumas operações para o cálculo da percentagem de dedução. Passando a citar “no cálculo referido no número anterior não são, no entanto, incluídas as transmissões de bens do activo imobilizado que tenham sido utilizadas na actividade da empresa nem as operações imobiliárias ou financeiras que tenham um carácter acessório em relação à actividade exercida pelo sujeito passivo”¹⁵.

No entanto, existem outras operações que estão excluídas deste cálculo, nomeadamente¹⁶:

- Proveitos associados a reposição ou anulação de provisões (movimentos contabilísticos logo irrelevantes para efeitos de IVA)
- Dividendos resultantes de participações de capital em sociedades (Caso *Sofitam*)
- Reavaliação contabilísticas de activos
- Imputação de proveitos entre a casa mãe e sucursal (proveitos dentro da mesma entidade jurídica não são consideradas operações para efeito de IVA – acordo *FCE BANK*)
- Especialização Contabilística

¹³ Artigo 23.º n.º 4 CIVA

¹⁴ Artigo 23.º n.º 6 CIVA

¹⁵ Art. 23.º n.º 5 CIVA

¹⁶ *Deloitte*, 2008, Janeiro, IVA 21%, 21 Anos, 21 Temas

- Instrumentos Financeiros Derivados, que tenham incluída despesas ou comissões (acórdão *First Nacional Bank*)
- Indemnizações recebidas por entidades para ressarcir um dano que lhe foi causado

No caso de sujeitos passivos que utilizem o método de afectação real e o método da percentagem de dedução, as operações que são utilizadas no método da afectação real devem estar reflectidas no cálculo do pro-rata pela existência de recursos comuns que são utilizados em ambas as operações, incrementando a recuperação do IVA incorrido. As empresas que prestam serviços no âmbito do serviço universal actuam em regime de concorrência, excepto a empresa concessionária. Como foi referido por Norman (2011) estando neste regime o sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto suportado em *inputs* mas, também tem obrigação de liquidar imposto sobre o seu *output*. Esta situação aparentemente é vantajosa é, contudo, facilmente invertível pois, com uma variação positiva de imposto liquidado face ao imposto deduzido o sujeito passivo terá mais custos. Deste modo, conclui-se, que o seu direito a deduzir está limitado à variação positiva ou negativa de imposto suportado nos *inputs*.

A Neutralidade Fiscal e a Isenção já foram retratadas no enquadramento teórico pelo que, dar-se-á continuidade ao estudo com a análise dos acórdãos do TJCE na área em questão.

3.4. Impacto dos Acórdãos do TJCE na legislação tributária

Após análise da legislação nacional e comunitária, prossegue-se na análise dos diversos acórdãos consultados.

Na prossecução do objectivo de livre circulação de capitais, bens, serviços, etc, a Sexta directiva serviu como ferramenta na concretização desse objectivo, originando, por isso, situações que não foram devidamente definidas bem como a existência de diversas interpretações dos diversos acórdãos para a devida aplicação da legislação comunitária.

Na análise efectuada ao acórdão de 7 de Setembro de 1999 Proc. C-216/97, traduziu-se num diferendo entre *Jennifer Gregg e Mervyn Gregg* versus Autoridades fiscais Inglesas. O diferendo opunha dois agentes que exploravam uma casa de saúde; que desenvolvia a sua actividade no âmbito do artigo 13.º A n.º 1 alínea b) e g). A casa de saúde que exploravam não era considerada uma actividade de carácter social contudo, os dois “agentes” solicitaram o

registo como sujeitos passivos, de forma a beneficiar da respectiva isenção definida no artigo mencionado anteriormente com isto, queriam ser considerados sujeitos passivos, vendo a sua actividade ser reconhecida como actividade de interesse geral e beneficiando, por isso, de isenção.

O TJCE pronunciou e reconheceu que no artigo mencionado estava definido que pessoas singulares que explorassem uma empresa devidamente reconhecido pelo EM “como outros organismos reconhecidos de carácter social”¹⁷ poderiam beneficiar de Isenção Fiscal. Neste caso, foi reconhecido que operações semelhantes não poderiam ser tratadas distintamente a nível fiscal. A forma jurídica dos agentes económicos tornou-se irrelevante, prevalecendo o princípio de Neutralidade Fiscal.

O acórdão de 5 de Junho de 1997 Proc. C-2/95 reforçou as conclusões retiradas do processo mencionado anteriormente. Neste processo estava em curso um diferendo entre a empresa SDC¹⁸ e o Ministério das Questões Fiscais da Dinamarca, em que a empresa em questão não poderia beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º B alínea d) da Sexta Directiva. O TJCE reconheceu que as actividades desta empresa estavam no âmbito do artigo mencionado anteriormente logo, e passo a citar, “operações isentas ao abrigo do art. 13.º B alínea d) n.º 3 e 5 são definidas em função da natureza das prestações de serviços e não em função do prestador ou destinatário do serviço”¹⁹.

No acórdão de 16 de Setembro de 2008 Proc.C-288/07, os intervenientes *the commissioners of her Majesty’s Revenue & Customs e Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council etc*, solicitaram um pedido no sentido de interpretar o art. 4.º n.º 5 da Sexta Directiva 77/388/CE no âmbito de Autoridades ou operações realizadas por um organismo de direito público na actividade referente a parques de estacionamento pagos, situados fora da via pública. Neste processo houve a necessidade de analisar a exclusão de sujeição ao imposto e a distorção de concorrência. Para tal, interpretou-se, e passo a citar, o seguinte “distorções de concorrência significativa às quais possa conduzir a não sujeição ao imposto sobre o valor

¹⁷ Acórdão *Jennifer Gregg e Mervyn Gregg versus Governo Reino Unido* Proc.C-216/97 de 7 de Setembro 1999

¹⁸ Esta empresa detém contratos de prestação de serviços aos clientes de Bancos. Nesse contrato estava definido que SDC efectuava operações á nível de transferências que os clientes do Banco quisessem efectuar. A empresa recebia pelo seu serviço do banco e não dos clientes do banco

¹⁹ Acórdão *Empresa SDC versus Ministério das Questões Fiscais da Dinamarca* Proc.C-2/95 de 5 de Junho de 1997

acrescentado dos organismos de direito público que actuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à actividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular²⁰” O TJCE chamou a atenção para que, a isenção fiscal existente poderia originar distorções concorrenciais significativas com a entrada de concorrentes privados.

O acórdão que opôs o grupo Halifax versus Governo do Reino Unido Proc.C-255/02 de 21 de Fevereiro de 2006 é referente a um pedido de reembolso de IVA por parte da empresa *Leeds e County*²¹. A empresa *Halifax* é um sujeito passivo com o seu direito à dedução restringido ao pro-rata ou percentagem de dedução. A empresa neste caso não conseguiu que o TJCE satisfizesse as suas pretensões contudo, numas das alegações do advogado geral M. Poiares Maduro, e passo a citar, “objectivo do regime das deduções da Sexta Directiva, importa recordar é, que este visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividade económicas²²”.

Por fim, no acórdão *Christiane Urbing* versus as entidades fiscais luxemborguesas Proc. 267/99 de 11 de Outubro de 2001, referente a discriminação de taxas de imposto aplicadas a profissões liberais, focou-se no princípio de neutralidade fiscal e da distorção concorrencial. Prestadores de serviço semelhantes e em concorrência não devem ser tratados de forma discriminatória, o Estado Membro deve respeitar o princípio da neutralidade fiscal.

Os acórdãos apresentados nas diversas situações propostas ao TJCE mostram-nos que o princípio da neutralidade fiscal e da isenção tributária tendem a criar diversas problemáticas no direito à dedução do sujeito passivo. A Isenção fiscal provoca uma excepção, ao estarmos em plena concorrência, essa excepção é motivo de distorção concorrencial e tributária. O direito à dedução estará distorcido entre agentes económicos e os seus métodos de dedução (Pro-rata e afectação real) serão um instrumento de minimização.

²⁰ Acórdão *the commissioners of her Majesty's Revenue & Customs v Isle of Wight Council, Mid-Suffolk District Council* Proc.C-288/07 de 16 de Setembro de 2008

²¹ Inseridas no grupo *Halifax PLC*

²² O acórdão *Grupo Halifax* versus Governo do Reino Unido Proc.C-255/02 de 21 de Fevereiro de 2006

4. Dados e Estratégia de Investigação

A estratégia de investigação consistirá em, comparar a legislação Portuguesa com as conclusões efectuadas pela Advogada Geral *Juliane Kokott* e análise do impacto da variação do rácio percentagem de dedução. Será feita uma análise da variação do rácio de percentagem de dedução com distorções descritas nos acórdãos mencionados na revisão de literatura. Os dados que serão utilizados neste estudo são: Acórdão *TNT versus Royal Mail* Proc. 357/07 de 23 de Abril de 2009, legislação nacional e comunitária.

4.1. Processo C-357/07 TNT versus Royal Mail

O processo (*TNT versus Royal Mail*) C-357/07 do TJCE refere-se a uma queixa efectuada pela empresa TNT contra a empresa *Royal Mail*. Este processo questionou o TJCE sobre a definição de serviço postal universal e a isenção de IVA da qual a empresa *Royal Mail* usufrui. O TJCE respondeu às questões da seguinte forma:

- i. Serviços públicos postais», considerando que a mesma se refere aos operadores que realizam as prestações e não às próprias prestações, independentemente da qualidade do prestador dos serviços. Além do mais, a liberalização do mercado não exclui a aplicação da isenção, ou seja, é indiferente a natureza e qualidade dos prestadores dos serviços, ou seja, que estes sejam prestados por entidades públicas ou privadas,
- ii. Assim, esta isenção prevista não se aplica a prestações de serviços nem a entregas de bens acessórias destas, cujas condições sejam negociadas individualmente mas, apenas a prestações de serviços e a entregas de bens acessórias destas, com excepção dos transportes de pessoas e das telecomunicações, que os serviços públicos postais realizam nessa qualidade, isto é, por força da sua qualidade de operador que se obriga a assegurar num Estado-Membro a totalidade ou parte do serviço postal universal.

4.1.1. Actividade de Interesse Geral

O processo referenciado teve as respostas referidas anteriormente pelo TJCE contudo, a advogada geral *Juliane Kokott* contestou diversos pontos: actividades de interesse geral, neutralidade fiscal e distorção concorrencial.

Nas suas alegações e em diversos pontos enquadrou o sector postal no art. 13.º A da Sexta Directiva como actividades que servem o interesse geral, como já foi referenciado anteriormente. Estando enquadradas no artigo referenciado, as actividades que tenham estatuto de actividades de interesse geral (Acórdão de 7 de Setembro de 1999, *Gregg*, Proc. C-216/97, Colect, p. I-4947, N.º 20), estão isentas de imposto de forma que tenha preços acessíveis à generalidade das pessoas.

No ponto 53, 55 e 56, *Juliane Kokott* levanta questões bastantes pertinentes. O Estado num mercado liberalizado ou não, está obrigado, segundo o art. 4.º da Directiva Postal a garantir o serviço universal, para tal deve tomar as medidas necessárias para que os prestadores do serviço universal cumpram obrigações estabelecidas nos art. 3.º a 6.º da Directiva Postal, referente a critérios de qualidade e preços.

Os prestadores do serviço universal, mesmo sem a concessão de direitos exclusivos, não fornecem os seus serviços com base no lucro, ou seja, desempenham actividades de interesses gerais, estando por isso sob um controlo estatal específico logo deveriam ser classificados como prestadores de “serviços públicos postais” na acepção do art. 13.º A, n.º1, alínea a) da Sexta Directiva e isentar as suas prestações de imposto.

O art. 16.º da Directiva Postal enquadra a reserva criada no sector postal, com objectivo de criar equilíbrio financeiro no funcionamento do serviço postal. A reserva de determinadas prestações, não tem por base, o interesse geral, já que este ficaria assegurado, conforme o art. 13.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, mesmo sem a concessão de direitos exclusivos. Tendo em conta que a reserva de mercado, no sector postal, é com o objectivo de financiamento do serviço universal e esse mesmo serviço ser considerado interesse geral, a reserva perde o seu sentido já que o financiamento é obrigatoriamente garantido pelo Estado.

4.1.2. Neutralidade Fiscal

O princípio de neutralidade fiscal é um dos alicerces do imposto sobre o valor acrescentado.

A neutralidade fiscal foi retratada inicialmente mas, recapitulando os pontos essenciais consiste na não distorção das alternativas ao serviço do consumidor, ou seja, o imposto não poderá influenciar as alternativas de consumo. O consumidor final será quem suportará o imposto.

As alegações da advogada geral sobre o tema neutralidade fiscal estão expostas no ponto 58, 59 e 65 da sua exposição ilustrando a problemática desta situação, no sector em questão. As alegações demonstram que o princípio de neutralidade está assegurado mas, contudo, para efeitos de tratamento fiscal não é compatível com o princípio de neutralidade tratar distintamente prestações materiais da mesma natureza²³.

O facto de, segundo o art. 4.º da directiva 97/67/CEE, o Estado notificar a Comissão Europeia da identidade do prestador de serviço universal, não significa que do ponto de vista fiscal surja o mesmo reconhecimento.

A nível fiscal é relevante que o serviço que se é prestado corresponda às características do serviço universal, as mesmas serem garantidas por um determinado período e dentro das condições da licença que lhe foi concedida ou através das obrigações legais. A advogada do processo remata com a seguinte expressão, e passo a citar, “o princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados distintamente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado”.

Nele se inclui o princípio da eliminação das distorções da concorrência, resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado²⁴”. Esta posição é reforçada com a proposta da Comissão Europeia, apresentada em 2003. Esta proposta surgiu pelas numerosas interpretações efectuadas por vários EM’s. Em alguns EM’s a isenção não era aplicada, no sector em questão, noutros a isenção era alargada a todas as actividades inerentes ao sector. Neste sector, o imposto sobre o valor acrescentado distorce as escolhas do sujeito passivo, ou seja, tendo em conta que a isenção existente provoca uma discriminação a favor do prestador

²³ Acórdão Empresa SDC versus Ministério das Questões Fiscais da Dinamarca Proc.C-2/95 de 5 de Junho de 1997

²⁴ Processo C-216/97 *J.Gregg e M.Gregg versus commissioners of customs and excise*

Processo C-363/05 *J. Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc versus The Associations Investment Trust Company*

a quem é concedida a concessão, existe uma alteração dos comportamentos do sujeito passivo. A distorção é evidente pois a isenção constitui um factor diferenciador na escolha dos consumidores.

4.1.3. Distorção Concorrencial

Relativamente a esta temática, *Juliane Kokott* pronunciou-se no ponto 59 e 65 da sua exposição. A mesma foi descrita na sequência do princípio de neutralidade fiscal, ou seja, estando o princípio por cumprir, as distorções de preços e concorrenciais serão visíveis.

Este mesmo argumento é reforçado pela proposta da comissão (0091 2003) 234 que diz-nos que na cadeia de transacções, normalmente, o sujeito passivo cobrará IVA e irá deduzir IVA. O sujeito passivo que beneficie de isenção não poderá deduzir o IVA; sem ser pelo método de percentagem de dedução; logo o imposto suportado será um custo que terá repercussões no preço de venda (IVA “oculto” sobre os custos).

Na prestação de serviços a clientes comerciais, o cliente não poderá deduzir o IVA “oculto” logo, esse imposto entrará nos custos da empresa adquirente. Esta mesma empresa ao cobrar IVA sobre as suas vendas irá cobrar IVA sobre IVA logo o consumidor pagará mais imposto. Esta situação é característica de um imposto monofásico. Irá deduzir mais custos e declarar menos lucro, pelo que, conseqüentemente pagará menos imposto. Os clientes comerciais representam 60% do volume de negócios dos operadores postais logo, o impacto dessa distorção será bastante grande. As companhias de Seguros, Bancos, clientes particulares e organizações de beneficência são as mais beneficiadas ao recorrerem ao serviço da empresa pública postal. Os clientes comerciais beneficiam mais ao recorrem às empresas privadas postais. Essa vantagem advém do facto de conseguirem deduzir o imposto suportado e não terem que suportar IVA “oculto”.

A concorrência neste mercado está bastante adulterada, pela discriminação que se verifica a favor do prestador público postal, a nível fiscal e a nível de preços. O operador privado, ao competir com o operador público, terá que diminuir as suas margens.

As distorções também se verificam nas relações comerciais internas, no âmbito de empresas organizadas em grupos económicos. Nestes casos, existem filiais independentes que fazem parte do mesmo grupo económico em que está inserido o prestador público postal, ou seja, em transacções entre si, o IVA é aplicado normalmente em prestações de serviços ou vendas de bens, logo o prestador público postal irá contabilizar como um custo (dedutível apenas a parte definida pelo método de percentagem de dedução). Não irá deduzir a totalidade de IVA suportado, logo a diferença entre o imposto deduzido e o imposto suportado será o custo dessa transacção. No caso de o adquirente do serviço ser a filial independente, a contabilização do seu custo será sem IVA mas, incluirá o IVA “oculto” nesse custo. O mercado atravessa um período transitório, marcado pela elevada distorção concorrencial que permitiu a violação sistemática do princípio da neutralidade. A superação das referidas distorções só é possível com a redefinição e repensamento da isenção

4.2. Posição da Administração Fiscal

A posição da administração fiscal está retratada por decretos de lei e legislação adicional. O art. 1.º do DL n.º 150/2001 refere, e passo a citar, “estabelece o regime de acesso e exercício da actividade de prestador de serviços postais explorados em concorrência”, por seu lado, o art. 3.º do mesmo DL, e passo a citar, “estabelece que a prestação de serviços postais não reservados abrangidos no âmbito do serviço universal está sujeita a licença individual”. Este DL confere força legal à actividade no sector postal.

Em termos fiscais, o art. 9.º n.º 23 e n.º 24 confere isenção de imposto ao sector em questão mas, em conformidade com o art. n.º 1 do DL n.º 150/2001 teremos que definir a prestação segundo o art. 16.º n.º 4 e n.º 5 e art. 18.º n.º 1 alínea c). A legislação Portuguesa enquadrou esta questão no sentido da decisão do acórdão 357/07 (TNT versus Royal Mail) do TJCE não tendo em consideração o princípio de neutralidade fiscal, as distorções concorrenciais e a proposta da Comissão Europeia de 2003. Houve uma sobreposição da Directiva Postal sobre

a Sexta Directiva, ou seja, não tiveram em conta que a legislação das mesmas são em matérias distintas logo cada uma das Directivas é soberana na área em que legisla.

A Directiva 2008/6/CE ainda não foi transposta à legislação nacional pelas Autoridades Portuguesas. Esta Directiva liberaliza o sector postal e elimina a reserva de alguns segmentos do mercado. A lei n.º 102/99 define a bases gerais para o estabelecimento, gestão, e a exploração de serviços postais no território nacional bem como os serviços internacionais com origem e destino no território nacional.

A concessão do serviço universal foi concedida à empresa CTT – Correios de Portugal S.A., estando a mesma definida no DL 448/99 na base I, encontrando-se o prazo da mesma (para o caso, 30 anos), definido na base VI.

O DL 448/99 complementou a Lei n.º 102/99 tendo o DL n.º 116/2003 e DL n.º 112/2006 introduzindo alterações. A legislação Portuguesa, segundo o art. 23.º CIVA, estabelece os métodos de dedução para sujeitos passivos mistos, ora esses mesmos métodos deveriam ser alargados a todos os sujeitos passivos do sector, ou seja, deveria ser atribuída a todos os sujeitos passivos que prestem o serviço universal.

O entendimento da Administração Fiscal e a maior parte dos países europeus é divergente ao princípio de neutralidade fiscal e conseqüentemente ao princípio basilar da Sexta Directiva.

4.3. Análise do Impacto no rácio²⁵ e as distorções vigentes

O rácio de percentagem de dedução foi definido na revisão de literatura, por conseguinte retratarei os constituintes do rácio e o impacto que as distorções mencionados têm no seu cálculo.

O rácio da percentagem de dedução é constituído pela totalidade de operações tributadas sobre a totalidade de operações (isentas e não isentas) efectuadas no âmbito de uma actividade económica.

²⁵ Percentagem de dedução ou Pro-Rata

A variação positiva do denominador face ao numerador provoca diminuição do rácio calculado, ou seja, empresas que tenham margens maiores em actividades isentas do que em actividades tributadas estarão em vantagem pois pagam menos imposto. No caso de estarmos perante uma variação positiva no numerador, ou seja, estarmos perante uma margem superior de actividades tributadas face às actividades isentas, irão pagar mais imposto à Administração Fiscal. A empresa que detém concessão do serviço universal, ao subir a sua margem no preço de venda com o IVA “oculto” irá prestar o seu serviço com esse custo adicional e a empresa adquirente prestará serviços ou venderá bens com imposto adicional sobre os seus produtos ou serviços, ou seja, irá cobrar IVA sobre IVA. O consumidor final irá adquirir os seus serviços por um preço superior e a empresa adquirente irá ter imposto reflectido nos seus custos, contrariando a característica de imposto plurifásico.

A empresa com a concessão de serviço universal ao incluir “IVA oculto” irá desvirtuar o rácio de percentagem de dedução, ou seja, essa prática irá culminar numa variação positiva do denominador logo irá pagar menos imposto à Administração Fiscal.

As empresas que detêm concessão ganham a triplicar pois conseguem financiar-se com a reserva de mercado, com o IVA “oculto” e com a concorrência desleal.

Analisando a concorrência, conclui-se que o sujeito passivo privado ganha quando estamos perante uma variação positiva do IVA deduzido face ao IVA liquidado. Tendo este prestador que incorporar imposto no seu *output*, estará em desvantagem em relação à empresa concessionada.

Paralelamente, as empresas privadas para competirem têm que baixar as suas margens estão condenadas a, no limite, entrarem em insolvência ou a serem adquiridas por grandes grupos económicos.

5. Resultados e Solução Proposta

O direito à dedução e a neutralidade fiscal encontram-se claramente comprometidas no sector em questão.

Na minha análise, as decisões extraídas do acórdão de 23 de Abril de 2009 Proc. C-357/07 (TNT versus Royal Mail), analisado anteriormente, não tiveram em conta as distorções provocadas pela Isenção Fiscal.

A distorção concorrencial e ao carácter plurifásico do imposto, estas questões foram igualmente ignoradas. O TJCE entrou mesmo em contradição, pois na revisão de literatura analisaram-se acórdãos em que a distorção é demonstrada. A contradição é assentada pelo acórdão de 5 de Junho de 1997 Proc. C-2/95 defendendo que operações semelhantes ao nível da sua natureza não deveriam ser discriminadas. A isenção deveria ser aplicada quando estamos perante operações que cumprem os critérios definidos.

Historicamente, o sector postal funcionou sempre em monopólio por isso a isenção fiscal foi mantida. Com a evolução da sociedade e a própria Globalização, o mercado postal foi-se alterando e adaptando-se a um mercado em concorrência. Em termos fiscais esta problemática foi analisada pelo TJCE, como se pode verificar no acórdão de 16 de Setembro de 2008 Proc. C-288/07, logo o entendimento efectuado no acórdão em análise contraria novamente a decisão do TJCE neste processo.

O TJCE e a Administração Fiscal Portuguesa não tiveram em conta o estatuto de actividade de interesse geral, ou seja, os EM deveriam financiar o serviço universal e não recorrer à reserva de mercado.

Tendo em conta a actual interpretação feita pelo TJCE e a Administração Fiscal, a coexistência do direito à dedução e a isenção fiscal é conseguida através dos métodos de dedução.

O método percentagem de dedução prejudica tanto a Administração Fiscal como o sujeito passivo. O reembolso ou a cobrança não é feita na sua plenitude. O rácio calculado será influenciado pelo peso da actividade isenta nos resultados da empresa, ou seja, se estivermos um rácio positivamente influenciado pelo numerador teremos maior capacidade de dedução. No caso de termos um rácio influenciado positivamente pelo denominador teremos uma menor capacidade de dedução, ou seja, ao termos uma actividade isenta, por exemplo, com um peso de

60% dos resultados o direito de dedução diminui. Contudo, poderá ter uma diminuição mais pequena ao incrementarmos a utilização do método de afectação real.

A variação positiva do IVA liquidado face ao IVA deduzido introduz distorções concorrenciais face ao sujeito passivo concessionado. A empresa, no âmbito do direito privado, irá liquidar mais imposto que deduzir logo, essa diferença será um custo para a empresa, conduzindo à variação negativa da margem da empresa.

Este método pressupõe que a empresa tenha uma contabilidade analítica bem organizada, de forma a conseguir imputar o *input* ao *output*.

Por fim, a proposta de resolução para esta distorção poderia passar pela aprovação da proposta da Comissão Europeia que, em 2003, propôs que se aplicasse uma taxa reduzida à prestação de serviços a clientes privados e comerciais, ou seja, supressão da Isenção Fiscal. Neste caso a Administração Fiscal Portuguesa teria que transpor a Directiva 2008/6/CEE e aplicar o art. 20.º e 21.º da Lei n.º 102/99 de 26 de Julho.

6. Conclusão

A liberalização que está a ser efectuada no sector postal tem originado diversas distorções na tributação. As empresas que prestam o serviço universal são discriminadas pela Administração Fiscal e pela Comunidade Europeia. Essa discriminação é feita através do direito à dedução dado à empresa com a concessão do serviço universal e as empresas concorrentes.

A literatura existente sugere que, a distorção do direito à dedução está associado à isenção tributária e aos métodos de dedução. O objectivo do presente estudo é comparar e analisar alguns casos do TJCE de distorção do direito à dedução com a isenção tributária, utilizando para tal o acórdão C-357/07 TNT versus Royal Mail.

Os resultados deste estudo concretizam-se na demonstração de distorções que afectam o sector postal. A distorção na concorrência, do acórdão mencionado, é demonstrada com a

discriminação de operações com mesma natureza, sustentado pelo acórdão de 5 de Junho de 1997 Proc. C-2/95.

A distorção na característica de imposto plurifásico caracteriza-se pela existência de imposto “oculto” no sector, ou seja, estamos perante a cobrança de imposto sobre imposto, sustentado pela proposta da Comissão Europeia em 2003.

A distorção verificada na organização do sector está implícita, pois com a abertura à concorrência certas variáveis ficaram por definir. O TJCE evidenciou o seu parecer no acórdão de 16 de Setembro de 2008 Proc. C-288/07.

O estatuto de actividade de interesse geral ficou demonstrado como a base legal desta problemática. Com a revogação do estatuto não teríamos a existência de Isenção tributária, ou seja, EM deveriam financiar o serviço universal e não recorrer à reserva de mercado.

A distorção de preços, leva as empresas concorrentes a terem de baixar as suas margens, de forma a poderem competir com a empresa a quem está atribuída a concessão. Estes resultados levaram-nos a concluir que o incremento do método de afectação real resultaria numa diminuição das distorções assinaladas. Contudo nas situações onde exista utilização de *inputs* em operações com direito à dedução e sem direito à dedução, e sem possibilidade de estabelecer uma ligação directa entre *output* e *input*, continuaria a haver distorção.

Analisando matematicamente direito à dedução, observamos que as empresas com maior peso da actividade tributada, nos resultados, terão um maior rácio de dedução e as empresas com um rácio positivo no denominador, ou seja, com maior peso da actividade isenta nos resultados terão um menor rácio de dedução. O direito à dedução estará limitado à capacidade de dedução das empresas privadas, ou seja, caso tenhamos uma variação positiva do IVA liquidado face ao IVA dedutível teremos uma perda face à empresa com a concessão. A empresa com concessão do serviço universal e beneficiando de isenção não terá de liquidar IVA logo a situação matemática, descrita anteriormente, não se aplicará e ganhará.

Resumindo, é crucial que o direito à dedução seja definido neste sector, para que as distorções existentes possam ser eliminadas e seja assegurada a plenitude no reembolso ou cobrança. Com a clarificação fiscal neste sector todos os agentes económicos poderão beneficiar.

Por fim a pesquisa apresenta as seguintes limitações: escassez de artigos científicos na área, escassez de tempo na preparação da informação e uma amostra reduzida da Jurisprudência

consultada. No que diz respeito a investigação futura, focamos alguns pontos essenciais. O primeiro diz respeito á demonstração matemática das conclusões apresentadas, uma vez que este estudo abordou apenas a vertente teórica. Outro ponto está relacionado com a análise quantitativa, ou seja, recurso às demonstrações financeiras do sector

7.Referências Bibliográficas

Basto, José Xavier (1991) A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, cadernos de ciência e técnica fiscal

Basto, José Guilherme Xavier (2007) Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal,”Artigos, Comentários de Jurisprudência, recensões crónica da actualidade”, volume 3 n.º 2 pp.38-71

Deloitte, 2008, Janeiro, IVA 21%, 21 Anos, 21 Temas

D’ALTE, Tiago Souza (2009) “ A regulação do sector postal em Portugal” in Regulação em Portugal: novos tempos, novo modelo [coordenadores] Eduardo Paz Ferreira, Luis Silva Morais, Gonçalo Anastácio – [Coimbra]: Almedina, [2009] -p.279-300

Norman, Stephan (2011) “A tax advantage contrary to the purpose of VAT provisions” *Lund University. Working Paper [Online]*. Disponível em: lup.lub.lu.se/luur/download?func...fileOId. [Acedido em 30.09.2011]

Palma, Clotilde Celorico (2005) ” Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado”. 2ª Edição Instituto de Direito Económico – Financeiro e Fiscal

7.1.Legislação Nacional:

Artigo 1.º ao artigo 25.º CIVA

DL n.º 116/2003, de 12 de Janeiro e o DL n.º 112/2006, de 9 de Junho

DL n.º 150/2001 de 7 de Maio

DL n.º 188/81 e n.º 309/2001 de 7 de Dezembro

DL n.º 448/99, de 4 de Novembro

Lei n.º 102/99 de 26 de Julho

7.2.Legislação Comunitária:

A Directiva 97/67/CE de 15 de Dezembro 1997 alterada pela Directiva 2008/6/CE

Artigo 96.º 97.º 99.º Tratado de Roma

Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio 1977 de alterado pela Directiva 2006/69/CE

7.3.Acórdão Consultados:

C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC) e Skatteministeriet [1997] I-3041

C-126/78 H. J. Glawe Spiel- und Unterhaltungsgeraete Aufstellungsgesellschaft mbH & Co. KG e Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst,

C- 155/94 Wellcome Trust Ltd e Commissioners of Customs & Excise [1996] I-03013

C-216/97 Jennifer Gregg e Mervyn Gregg e Commissioners of Costums & Excise [1999] I-4966

C-255/02 Halifax plc Leeds Permanent department Services Lda Commissioners of Customs & Excise [2006] I 1655

C-267/99 Christiane Adam e Administration l'engeristrement et des domains [2001] I-7482

C-288/07 *The commissioners of her Majesty's Revenue & Customs e Isle of Wright Council, Mid-Suffolk District Council* [2008]

C-357/07 *TNT E ROYAL MAIL* [2009] I-3025

C-363/05 *J.P. Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc e The commissioners of HM Revenue and customs* [2007] I-5536

C-481/98 *Comissão Comunidades Europeias e República Francesa* [2001] I-3383

7.4. Sites consultados:

<http://www.anacom.com>

<http://eur-lex.europa.eu>