

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 12/2018-T

Tema: IVA – Bónus Cruzados – Descontos vs. Ofertas – Regularizações – Arts.3.º n.º 3, al. f) e n.º 7, 16.º, n.º 6, al. b) e 78.º, n.ºs 1 e 5 do CIVA

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 19 de março de 2018, Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Dr. António Nunes dos Reis e Dr. Nuno Maldonado Sousa, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., doravante designada por “Requerente”, pessoa coletiva número..., com sede à ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Neste âmbito, a Requerente vem impugnar os atos de autoliquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) apurado em excesso nas declarações dos períodos mensais compreendidos entre abril de 2015 e dezembro de 2016¹, no valor de € 107.170,27, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”). Pretende a Requerente:

- (a) A declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento silente da Reclamação Graciosa;
- (b) A declaração de ilegalidade (parcial) dos atos de autoliquidação de IVA identificados;
- (c) A condenação da Requerida à restituição do valor do imposto, acrescido de juros indemnizatórios.

Como fundamento dos pedidos deduzidos, a Requerente alega erro nos pressupostos de direito, resultante do incorreto enquadramento a título de “ofertas” das entregas gratuitas de produtos (bebidas) que efetuou aos seus clientes, no âmbito dos respetivos fornecimentos, as quais devem ser configuradas como bónus e, como tal, excluídos de tributação em IVA, de acordo com o disposto no artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código deste imposto.

A benefício deste enquadramento, a Requerente assinala que os bónus não têm subjacente o espírito de liberalidade inerente às ofertas, pois são atribuídos em função da compra de determinadas quantidades de produtos por parte dos seus clientes, no âmbito da relação comercial mantida, e têm uma lógica promocional com vista ao incremento das vendas, de fidelização e de angariação de clientes.

Refere ainda que se trata da atribuição de bens com a mesma natureza ou dentro da mesma categoria dos bens vendidos, designadamente, cervejas, refrigerantes e águas engarrafadas, que fazem parte do seu portfólio de produtos e, bem assim, do portfólio de compras habituais dos clientes em causa, podendo mudar o tamanho e/ou o tipo de embalagem.

Assim, conclui que os bónus designados por “bónus cruzados” mais não são do que a entrega de *“mais produto pelo mesmo preço”* e consubstanciam um desconto de quantidade, explicando que o procedimento erróneo que adotou *“deveu-se apenas a*

¹ A Requerente indica no introito da p.i. que impugna os atos de autoliquidação do IVA apurado em excesso nas *“declarações periódicas referentes aos doze períodos mensais compreendidos entre Abril de 2015 e*

motivos de ordem técnica relacionados com o sistema de informação” que “não permitia a emissão de documentos com a menção a «bónus cruzados»”.

Considera, por fim, ter direito a juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), por ter seguido no preenchimento das declarações periódicas de IVA as orientações genéricas da AT devidamente publicadas.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

O Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As partes, oportunamente notificadas, não manifestaram vontade de recusar as designações e o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 19 de março de 2018, de acordo com o artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT e os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

A Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo, não tendo suscitado exceções. Considera que o pedido de pronúncia arbitral deve improceder, com a consequente absolvição da AT de todos os pedidos, por entender, em síntese:

- i) Que a Requerente não satisfaz o ónus da prova que sobre si recaía, relativamente à liquidação de IVA em excesso, nos termos do artigo 74.º da LGT e da regra geral contida no artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil;
- ii) Que se trata de transmissões gratuitas de bens (ofertas) enquadráveis no artigo 3.º, n.º 3, alínea f) e n.º 7 do Código do IVA, sujeitas a IVA sempre que o seu valor unitário seja superior a € 50,00 ou quando o respetivo valor global anual

Dezembro de 2016”, o que só pode constituir lapso, pois contam-se vinte e um períodos mensais.

exceda cinco por mil do volume de negócios no ano civil anterior, e não de um desconto ou bónus de quantidade, regulado pelo artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do mesmo compêndio, pelo que a liquidação de IVA é devida;

iii) Para que as entregas de produtos em causa fossem qualificadas como bónus de quantidade e configuradas como uma redução da contraprestação efetiva para efeitos de exclusão do valor tributável seria necessário que tivessem a mesma natureza dos demais bens fornecidos. Porém, sendo produtos diferentes dos faturados ao cliente, como sucede, a título de exemplo, com a oferta de 10 garrafas de água na compra de 5 grades de cerveja, o respetivo enquadramento deve ser o de ofertas promocionais, equiparadas a transmissões de bens com sujeição a IVA, conquanto acima dos limiares (de valor unitário e de volume de negócios) previstos no artigo 3.º, n.º 7 do Código do IVA;

iv) Que ainda que a regularização de IVA fosse devida, a Requerente não observou os requisitos legais relativos à regularização do imposto em faturas inexatas, previstos no artigo 78.º, n.ºs 1, 3, 4 e 5 do Código do IVA, atendendo à alteração do valor tributável da operação e do imposto correspondente. Seriam, assim, devidas: – a emissão de notas de crédito e de novas faturas; – a prova de que o adquirente tinha tomado conhecimento da retificação, ou de que havia sido reembolsado do imposto; e – a relevação da regularização no campo 40 da declaração periódica do mês em que foi efetuada a regularização, procedimento próprio para as situações de retificação de faturas inexatas, ao invés do procedimento de reclamação de autoliquidação, ao abrigo do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), que foi seguido pela Requerente;

v) Que dar procedência à pretensão da Requerente significaria obrigar o Estado a reembolsá-la de imposto que já teria sido deduzido pelos sujeitos passivos detentores das faturas (apesar de reconhecer no artigo 8.º que a Requerente não

repercutiu o IVA das “ofertas” aos clientes, em conformidade com a faculdade prevista no artigo 37.º, n.º 3 do Código do IVA);

vi) Que a Requerente, apesar de ter procedido à junção de 2731 documentos – faturas e registos contabilísticos –, para instrução do procedimento de Reclamação Graciosa, não atendeu ao pedido de listagem com a correspondência – fatura a fatura – entre os documentos inicialmente emitidos e aqueles através dos quais procedeu à regularização do imposto. Deste modo, a não apresentação de documentos de suporte que permitam validar os registos contabilísticos efetuados impossibilita a AT de proceder à validação dos pressupostos legais e à mensuração das operações;

vii) Que, por fim, não se verifica a imputação de qualquer erro aos serviços, não sendo devidos juros indemnizatórios.

Perante a constatação da identidade da causa de pedir nos presentes autos e naqueles que correram termos no CAAD, sob o n.º 588/2016-T, no qual foi produzida prova testemunhal, o Tribunal, notificadas as partes, decidiu proceder ao aproveitamento da referida prova, dispensando nova inquirição das mesmas testemunhas sobre idênticos factos. Foi também dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, uma vez que não foram suscitadas exceções, atentos os princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade e da simplificação processuais (*cf.* artigos 16.º, alíneas c) e e) e 29.º, n.º 2, do RJAT).

As partes foram notificadas para alegações facultativas e da data limite para a prolação da decisão, fixada em 19 de setembro de 2018.

A Requerente apresentou alegações em 30 de maio de 2018, mantendo na essência os argumentos que constam do pedido arbitral, no sentido da declaração de ilegalidade parcial dos atos tributários de autoliquidação de IVA e da anulação do indeferimento (silente) da Reclamação Graciosa, a que se seguiram as alegações da Requerida, em 1 de

junho de 2018, que remetem para o teor da Resposta e concluem pela improcedência do pedido.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido suscitadas questões prévias.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

A. A sociedade A..., S.A., aqui Requerente, dedica-se à produção, comercialização e exportação de bebidas e outros produtos, exercendo, a título principal, atividade no âmbito de “fabricação de cerveja” (CAE 11050) e, a título secundário, a “fabricação de refrigerantes e outras bebidas não alcoólicas” (CAE 11072), encontrando-se enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal mensal – *cf.* processo administrativo (“PA”), declarações mensais de IVA referentes aos períodos de abril de 2015 a dezembro de 2016, depoimento das testemunhas (também provado por acordo art. 4.º da resposta).

B. No âmbito da sua atividade de comercialização de bebidas, a Requerente procedeu a entregas adicionais de produtos por si comercializados, bem como de artigos promocionais, em linha com a estratégia de incremento e diversificação sustentada das suas vendas, de fidelização de atuais clientes e de captação de novos (potenciais) clientes, promovendo os seus produtos e marcas próprias junto daqueles – *cf.* depoimento das testemunhas (também provado por acordo art. 4.º da resposta).

C. Para além de tais entregas visarem fins eminentemente promocionais, em reflexo da política comercial adotada pela Requerente de consolidação e crescimento das vendas de bebidas e de introdução de novas bebidas no mercado, esta prática é usual no sector onde opera, sendo seguida habitualmente pelas empresas concorrentes que comercializam e distribuem bebidas – *cf.* depoimento das testemunhas (também provado por acordo art. 4.º da resposta).

D. No período compreendido entre abril de 2015 e dezembro de 2016, relativamente às entregas de produtos por si designadas de “bónus cruzados”, com valor superior a 50,00 euros, a Requerente procedeu ao respetivo enquadramento como ofertas e, em consonância, autoliquidou e suportou o IVA calculado sobre o preço de custo dos produtos (v.g. bónus de cerveja “B...” de 0,25 litros na aquisição de cerveja “B...” de 0,33 litros; bónus de cerveja “B...” de 0,33 litros, mediante a aquisição da mesma cerveja em barril de 50 litros; bónus de refrigerantes “C...” na aquisição de refrigerantes “D...”), procedendo ao respetivo reporte nas declarações periódicas² – *cf.* documentos 2 a 7 e 10 juntos com a p.i., atos de autoliquidação (declarações periódicas), depoimento das testemunhas (também provado por acordo arts. 5.º e 6.º da resposta).

E. Os produtos entregues a título de “bónus cruzados” eram normalmente da mesma marca, ainda que com embalagens diferentes, e a sua atribuição realizava-se em função da compra de determinadas quantidades por parte dos clientes – *cf.* documentos 4 a

7 e 10, juntos com a p.i., depoimento das testemunhas (também provado por acordo art. 5.º da resposta).

F. As entregas dos produtos a título de “bónus cruzados” eram mencionadas na própria fatura de venda dos produtos (bónus cruzado dentro da fatura) ou numa fatura posteriormente emitida (fatura autónoma), a qual por vezes fazia referência a uma fatura inicial de venda “bónus cruzado fora da fatura” – *cf.* documentos 4 a 7 e 10, juntos com a p.i., depoimento das testemunhas (também provado por acordo art. 6.º da resposta).

G. Ainda no que se refere aos produtos entregues a título de “bónus cruzados”, a informação sobre a quantidade e do tipo de produto entregue era mencionada na fatura enviada ao cliente – fosse a fatura de venda dos demais produtos, fosse uma fatura autónoma –, não sendo referido nesse documento, nem o preço do produto entregue como “bónus”, nem o respetivo imposto autoliquidado pela Requerente – *cf.* documentos 4 a 7 e 10, juntos com a p.i., depoimento das testemunhas (também provado por acordo arts. 6.º e 8.º da resposta).

H. Os produtos objeto das referidas entregas como “bónus cruzados” destinaram-se a ser vendidos pelos beneficiários das entregas, e fazem parte do *portfolio* de produtos comercializados pela Requerente – *cf.* documentos 4 a 7 e 10, juntos com a p.i. e depoimento das testemunhas.

I. A Requerente apresentou, em 8 de junho de 2017, Reclamação Graciosa pugnando pela anulação (parcial) dos atos de autoliquidação do IVA que apurou em excesso nas declarações periódicas referentes aos períodos mensais compreendidos entre abril de 2015 e dezembro de 2016, no montante total de € 107.170,27, com fundamento em erro de direito no enquadramento das operações, tratadas como ofertas, quando deviam ter sido consideradas como “bónus” ou descontos – *cf.* documento 1, junto com a p.i. e “PA”.

² A invocação, pela Requerida, no artigo 3.º da resposta, de que não foram juntas as declarações periódicas de IVA em causa, só pode resultar de lapso manifesto, pois as mesmas constam do sistema de gestão processual

J. Sobre a Reclamação Graciosa apresentada, a Requerente não foi, até ao presente, notificada de decisão que sobre a mesma tenha recaído – *cf.* PA e provado por acordo.

K. A Requerente procedeu à junção dos seguintes elementos de informação:

- (i) Duas listagens contendo a identificação das faturas emitidas com menção a “bónus cruzados”, desde abril de 2015 a dezembro de 2016. Estas listagens indicam, fatura a fatura, o respetivo número (de fatura), a data, o código e denominação do cliente, a base para cálculo do valor do IVA e o valor do IVA relativo aos “bónus”, perfazendo o valor total de IVA de 107.170,27 euros – *cf.* documentos 2 e 3, juntos com a p.i.;
- (ii) Um acervo de documentos, compreendendo cópia das faturas listadas (referidas na alínea anterior) e dos correspondentes documentos contabilísticos de lançamento [das operações e do imposto mencionados nas faturas] que identificam as importâncias relativas aos bónus concedidos, por tipo de produto, respetivo IVA autoliquidado pela Requerente, sendo que todos esses documentos contabilísticos mencionam um número de fatura, identificado no campo “Referênc.”, que permite o cruzamento da informação com as faturas e as duas listagens referidas na alínea (i) *supra* – *cf.* documentos 10 a 10K, juntos pela Requerente;
- (iii) Dos documentos contabilísticos em causa constam, para além dos movimentos relativos às entregas dos bónus, os respeitantes às operações de fornecimento e venda dos produtos a que aquelas entregas estão associadas, sempre que aplicável, por produto, incluindo o IVA liquidado – *cf.* documentos 10 a 10K, juntos pela Requerente;

desde a data de apresentação do pedido arbitral, em 8 de janeiro de 2018.

- (iv) No exemplo *infra*, que é replicado, *mutatis mutandis*³, nos demais documentos contabilísticos juntos aos autos, resultam evidenciadas as contas movimentadas com a concessão dos “bónus cruzados”, para o que aqui releva, as relativas à saída/regularização de inventários, gastos com ofertas de inventários e IVA autoliquidado relativo às mesmas, designadamente:
- o valor da regularização de inventário e do gasto inerente registado, IVA excluído – *cf.* Itm 1 # 3841011000 e Itm 2 # 6884200001 (cervejas); Itm 7 # 3821021000 e Item 8 # 6884200001 (refrigerantes);
 - o valor do Imposto Especial de Consumo sobre Bebidas Alcoólicas a pagar e o seu registo como gasto (cerveja) – *cf.* Itm 3 #2785200000 e Itm 4 # 6884200001;
 - o valor do IVA autoliquidado quanto aos “bónus cruzados” à taxa aplicável e o seu registo como gasto (no exemplo, só foi autoliquidado sobre os refrigerantes) – *cf.* Itm 9 #2433230000 e Itm 10 # 6884200001,

Tp.doc. :	RV (Factura/N.Cred.Dev.)	Documento normal		
Nº documento	..	Empresa	...	Exercicio 2016
Data doc.	13.07.2016	Dt.lançamento	13.07.2016	Periodo 07
Calc. imposto	-			
Referên.	...			
Moeda doc.	EUR			

Itm	CL	Conta	Texto breve conta	Atribuição	CI	Montante
1	50	3841011000	RegInv\PAI\Cervejas	000000000100111150	PE	7,04-
2	40	6884200001	OGP\OAI\Ofertas_SD	000000000100111150	PE	7,04
3	50	2786200000	IEC-IntCons c/Alcool	0889312829268	PE	7,99-
4	40	6884200001	OGP\OAI\Ofertas_SD	000000000100111150	PE	7,99
5	50	2785200000	CaucVasilhame\Client	20160713		30,00-
6	09	9050003947	IDEAL LEITARIA DE SA	2016	NS	30,00
7	50	3821021000	RegInv\Merc\Refrig.	000000000400066615		3,37-
8	40	6884200001	OGP\OAI\Ofertas_SD	000000000400066615		3,37
9	50	2433230000	IVA\Liq\AOG\Norm	20160713	4L	0,78-
10	40	6884200001	OGP\OAI\Ofertas_SD	000000000400066615	4L	0,78
11	50	2722908000	CrdAcGast\SPV	9312829268		0,12-
12	40	6221013001	FSE\TrabEsp\GREmb_SD	000000000400066615		0,12

– *cf.* documentos 10 a 10K, juntos pela Requerente;

L. Em 8 de janeiro de 2018, a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral no sistema informático do CAAD.

³ Pode, por exemplo, variar a taxa de IVA, existindo casos em que não é a normal, mas a intermédia, como sucede com as águas minerais e de mesa.

MOTIVAÇÃO – FACTOS PROVADOS E NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de Direito, nos termos dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º e 607.º, n.ºs 3 a 5 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Sobre a impossibilidade, invocada pela AT, de apuramento dos pressupostos de facto relativos à quantificação do valor do IVA autoliquidado, é certo que a Requerente juntou um bloco de informação, de cerca de 2700 documentos, desacompanhados de um quadro resumo com a ligação entre as faturas e os registos contabilísticos de (auto)liquidação do IVA nos “bónus cruzados”.

No entanto, o estabelecimento dessa conexão, não constitui tarefa impossível, ainda que não esteja sintetizado num quadro ou tabela, como seria desejável. Com efeito, a análise dos documentos (Documentos 2, 3 e 10 a 10K) evidencia com clareza a ligação, fatura a fatura, dos “bónus cruzados” com os movimentos contabilísticos decorrentes da sua atribuição, incluindo a autoliquidação do IVA e as contas contabilísticas movimentadas.

Os documentos contabilísticos em causa referem os números das faturas correspondentes, pelo que não suscitam qualquer dificuldade de verificação, excetuada a do seu volume. No mais, trata-se da soma aritmética dos valores de IVA autoliquidado na conta #2433230000, calculado sobre o valor de gasto dos produtos atribuídos como “bónus cruzados”, lançados, como no exemplo acima, na conta # 6884200001.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e no depoimento prestado pelas testemunhas no processo arbitral n.º 588/2016-T que, em geral, responderam de forma consistente e objetiva e revelaram conhecimento direto sobre os factos a que foram inquiridas,

resultantes da sua colaboração com a Requerente há diversos anos em áreas comerciais/operacionais relevantes e na área financeira, não sendo os factos essenciais, na sua maioria, controvertidos (*cf.* artigo 16.º alínea e) do RJAT).

Não foi, no entanto, atendida uma parte do depoimento da Dra. Rosa Imaginário, responsável pela área fiscal da Requerente, relativamente à classificação contabilística dos bónus, pois a mesma contraria a evidência documental junta pela própria Requerente. Com efeito, da análise de uma parte substancial dos documentos contabilísticos juntos aos autos verifica-se que os “bónus” estão registados em contas de gastos referentes a ofertas (# 6884) e não, como referido pela testemunha, classificados contabilisticamente como um desconto e “*relevados numa conta de rendimentos, em descontos e abatimentos em vendas*”, pelo que a correspondente alegação se tem por não provada, salientando-se que o depoimento foi prestado noutra processo e com referência a outros períodos, pelo que se admite que não exista, neste ponto, paralelismo de situações.

No que se refere especificamente aos factos não provados e com relevância para a decisão, da prova produzida não resultaram evidências ou indícios de que o procedimento “erróneo” da Requerente se tenha devido a motivos de ordem técnica relacionados com o seu sistema de informação (artigos 17.º e 18.º da p.i.).

Também não se provou a alegação, aliás contraditória com a anterior, de que a Requerente teria atuado em razão das indicações publicadas pela AT (artigo 79.º da p.i.). A incompatibilidade das alegações da Requerente é manifesta, porquanto se afigura que se procedeu de uma determinada forma por razões de ordem técnica relacionadas com o seu sistema de informação interno, tal atuação não se poderia ter ficado a dever às orientações publicadas pela AT. Por outro lado, se ficou a dever-se a estas, como pode invocar-se que o erro foi originado pelas limitações do sistema de informação da Requerente?

Contradições à parte, salienta-se que a própria Requerente reconhece paradoxalmente que “*não há indicação por parte da AT sobre o que considera ser «produto diferente do vendido»*” (artigo 49.º da p.i.).

De igual modo, não foi feita prova da reclassificação contabilística destes fluxos como descontos, que sempre teria de estar suportada em documentos (artigo 19.º da p.i.).

No tocante à alegação de que a base tributável do IVA tenha sido o preço de tabela (artigo 21.º da p.i.) constata-se que a mesma resulta de um erro da Requerente, pois ficou demonstrado pela análise dos documentos contabilísticos, corroborado pelo depoimento das testemunhas, que o valor considerado para cálculo do IVA era o do correspondente gasto, proveniente da regularização de inventários e não o de tabela (valor de venda, já adicionado da margem), pelo que na alínea D *supra* se considerou provada a alegação, também oriunda da Requerente (que consta do artigo 16.º da p.i. e contraditória à do artigo 21.º da p.i.) de que o IVA autoliquidado referente a “bónus cruzados” incidiu sobre o preço de custo.

Não se provou o alegado no artigo 67.º da p.i., pois o documento em causa (Documento 4) refere-se à atribuição de “Caramulo PET” na venda de mesmo produto que consiste em água engarrafada e, claramente, não corresponde a “cerveja da marca «B... »”, afirmação que, de novo, considera dever-se a erro da Requerente.

Relativamente às matérias constantes dos artigos 68.º a 70.º da p.i. não foi feita prova de que os bónus constantes de fatura autónoma façam sempre referência à fatura inicial de venda “bónus cruzado fora da fatura”. Tal referência é constatada nalguns casos (Documentos n.ºs 5 e 6 juntos pela Requerente) não se verificando noutros casos (como os dos Documentos 7 e Documento 10 A (doc 272) juntos pela Requerente, pelo que na alínea F da matéria de facto essa referência se julga apenas eventual.

Com relevo para a decisão não existem outros factos que devam considerar-se não provados.

2. DO DIREITO

2.1. Delimitação do *thema decidendum*

A questão a apreciar e decidir é substantiva e respeita à qualificação jurídico-tributária dos “bónus cruzados” atribuídos pela Requerente aos seus clientes.

Contrapõem-se duas teses. Segundo a Requerente, as entregas de bens denominadas de “bónus cruzados” devem ser enquadradas como descontos em espécie ou de quantidade e beneficiar do regime de exclusão do valor tributável constante do artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA, cabendo no conceito de desconto a atribuição de produtos da mesma natureza ou categoria, mesmo que não sejam exatamente iguais, designadamente cervejas, refrigerantes e águas, todas integrantes dos produtos por si comercializados no desenvolvimento da sua atividade.

Para a AT tais entregas configuram “ofertas” equiparadas a transmissões de bens, passíveis de tributação em IVA, de acordo com o disposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea f), II parte e n.º 7 do Código deste imposto, porquanto não respeitam a produtos exatamente iguais aos vendidos na fatura ou operação no âmbito da qual foram concedidos. A diferença pode respeitar à apresentação, embalamento ou rotulagem da mesma bebida, ou a bebidas da mesma marca, mas com outros sabores, ou a bebidas de marcas distintas.

Por fim, o Tribunal tem de pronunciar-se sobre o pedido de juros indemnizatórios, deduzido ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

2.2. As operações gratuitas e o IVA

A. O princípio da tributação proporcional sobre o preço das operações

O sistema comum do IVA estabelecido pela Diretiva 2006/112/CE⁴ (“Diretiva IVA”) baseia-se no princípio fundamental de aplicação de um imposto exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços transacionados⁵ e rege-se pelo princípio da neutralidade, de acordo com o qual o imposto deve ser cobrado da forma mais geral possível, abranger todas as fases de produção e de distribuição e sujeitar à mesma carga fiscal bens e serviços do mesmo tipo, em todos os Estados-Membros⁶.

É este princípio que subjaz ao recorte do carácter “oneroso” das operações que caem no âmbito de incidência do IVA, implicando que comportem um “preço” ou contraprestação, seja em dinheiro ou em espécie. A regra geral é, assim, a da tributação das transações efetuadas a título oneroso (*cf.* artigo 2.º, n.º 1, alíneas a), b) e c) da Diretiva IVA e artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA; Acórdão do Tribunal de Justiça – “TJUE” – *Naturally Yours*, 230/87, de 23 de novembro de 1988, 15 a 18).

É também o referido princípio de um “imposto exatamente proporcional ao preço” que determina que o valor tributável para efeitos de IVA deva corresponder ao valor transacional, *i.e.*, à contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, e não ao valor normal das operações (*cf.* artigos 72.º e seguintes da Diretiva IVA com correspondência no artigo 16.º do Código do IVA).

Não obstante, a par da disciplina geral descrita, o sistema do IVA prevê um regime especial de tributação de operações realizadas a título gratuito, e por conseguinte, desprovidas de “preço” ou de “contraprestação”, equiparando-as a operações efetuadas a título oneroso (*cf.* artigo 16.º da Diretiva IVA, transposto pelo artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA). O objetivo fundamental desta assimilação é o de tributar os autoconsumos realizados pelos sujeitos passivos como consumos finais (que são), impedindo que beneficiem da desoneração do IVA que procede do direito à dedução.

Nestes casos, apesar da ausência de qualquer pagamento, a tributação impõe-se como corolário do princípio da igualdade e a benefício da neutralidade. O sujeito passivo

⁴ Datada de 28 de novembro de 2006 (JOUE L 347, de 11.12.2006).

⁵ Desígnio que consta logo do artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva IVA.

deve ser equiparado a um consumidor final quando afeta um bem ou serviço do património da sua empresa, relativamente ao qual recuperou (deduziu) o imposto incorrido, ao seu uso privado ou ao do seu pessoal, ou a sectores de atividade não tributados (“autoconsumos externos”)⁷.

Refere a este propósito o TJUE que o objetivo “*é garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afeta um bem ou que fornece serviços para o seu uso privado ou o do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem ou um serviço do mesmo tipo, por outro (...). Para a realização deste objetivo, os referidos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea a) [da Sexta Diretiva, atuais artigos 16.º e 26.º da Diretiva IVA], impedem que um sujeito passivo que pôde deduzir o IVA na aquisição de um bem afetado à sua empresa se subtraia ao pagamento deste imposto, quando afeta este bem do património da sua empresa ao seu uso privado ou ao do seu pessoal, beneficiando assim de vantagens indevidas em relação ao consumidor final que adquire o bem pagando o IVA*” – cf. Acórdão do TJUE, *Hotel Scandic*, C-412/03, de 20 de Janeiro de 2005, processo C-412/03, 23.

Nas operações gratuitas não é acordada qualquer contraprestação, circunstância em que o critério primordial do preço é inaplicável, valendo como referencial da base de incidência o preço de aquisição ou o preço de custo dos bens (cf. artigo 74.º da Diretiva IVA, transposto pelo artigo 16.º, n.º 2, alínea b) do Código do IVA).

B. O regime de tributação das ofertas

É no contexto descrito que se enquadra a disciplina constante do artigo 16.º da Diretiva IVA, segundo o qual:

“É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a

⁶ Cf. considerandos 5 e 7 da Diretiva IVA.

transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.”

Esta norma da Diretiva foi rececionada pelo artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código do IVA, que considera como transmissões de bens: “(...) *a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto*”.

Ficam excluídos do regime vertente, nos termos da densificação do n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA, e nas condições definidas por portaria do Ministro das Finanças, “*os bens não destinados a posterior comercialização que, pelas suas características, ou pelo tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, visem, sob a forma de amostra, apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, assim como as ofertas de valor unitário igual ou inferior a (euro) 50 e cujo valor global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais.*”

O conceito indeterminado de oferta de pequeno valor previsto na Diretiva IVA é, deste modo, concretizado pela lei interna em limites quantitativos concretos que, de acordo com o TJUE, podem ser fixados pelos Estados-Membros, desde que observadas determinadas condições – *cf.* Acórdão do TJUE, *EMI Group*, C-581/08, de 30 de setembro de 2010, 44 e 45.

⁷ Sobre este tema v. XAVIER DE BASTO, “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional”, Lisboa, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 164, 1991, pp. 160-170 e 174-176.

De referir que a Portaria n.º 497/2008, de 24 de junho, veio regulamentar os termos e condições em que ocorre a exclusão da tributação de amostras e de ofertas de pequeno valor prevista no Código do IVA, dispondo, no que às ofertas respeita, o seguinte:

“Artigo 3.º

Delimitação do conceito de oferta

- 1 – A oferta pode ser constituída por bens comercializados ou produzidos pelo sujeito passivo ou por bens adquiridos a terceiros.*
- 2 – Quando a oferta seja constituída por um conjunto de bens, o valor de € 50, a que se refere o n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA, aplica -se a esse conjunto.*
- 3 – Excluem-se do conceito de oferta os bónus de quantidade concedidos pelo sujeito passivo aos seus clientes.”*

Interessa notar que a delimitação de conceitos constitutivos dos pressupostos de incidência fiscal, como os de amostras e ofertas, por intermédio de portaria, pode suscitar questões similares àquelas que foram discutidas a propósito da fixação de limites quantitativos pela Circular n.º 19/89, de 18 de dezembro⁸, sobre os quais recaiu juízo de inconstitucionalidade material e formal determinante da sua desaplicação, embora tenha sido um exemplo de longevidade, pois, como refere XAVIER DE BASTO, a Circular resistiu 18 anos ao escrutínio judiciário (cf. “Sobre o regime IVA das amostras e das ofertas de «pequeno valor»”, Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 90, setembro 2007, e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo “STA”, proc. n.º 01180/06, de 21 de março de 2007⁹).

Sem prejuízo do exposto, e tal como refere a portaria, devem considerar-se excluídos do conceito de oferta e, conseqüentemente da tributação em IVA, os bónus de quantidade.

⁸ Esta Circular tinha sido precedida pela Circular n.º 3/87, de 9 de fevereiro de 1987.

⁹ Ao qual se seguiram diversos Acórdãos do STA de idêntico sentido, designadamente nos processos n.ºs 01167/06, de 16 de maio de 2007; 0563/07, de 17 de outubro de 2007; 0204/08, de 14 de julho de 2008, e 0470/08, de 15 de outubro de 2008.

Um dos pontos a favor deste entendimento prende-se com a própria teleologia do regime especial de tributação em IVA das transmissões gratuitas de bens ou “ofertas”, que, como acima referido, é essencialmente uma técnica, utilizada pela Diretiva e pelo Código do IVA, de assimilação a operação onerosa de situações de afetação de bens (no pressuposto de que relativamente a estes se deduziu o IVA) para evitar o desvio, para uma zona de não tributação, de bens utilizados para finalidades de consumo (final), que não quadra com a figura do desconto, seja comercial ou financeiro, em valor ou em espécie, concedido pelos sujeitos passivos aos seus clientes no âmbito de uma relação comercial que envolve a realização de operações a título oneroso, nas quais são estabelecidas prestações recíprocas.

No entanto, para além da tributação de situações materialmente equivalentes às de um consumo final, o TJUE, no Acórdão *Kuwait Petroleum*, C-48/97, de 27 de abril de 1999, preconiza que, se o desconto for integral, ou seja, correspondente a 100% do preço, mesmo que seja concedido para fins da empresa, e portanto não enquadrável como “consumo final” ou para fins alheios, estamos perante uma transmissão e bens a título gratuito abrangida pela equiparação a operações onerosas operada pela Diretiva IVA (à data do aresto, pelo artigo 5.º, n.º 6 da Sexta Diretiva, a que corresponde o atual artigo 16.º da Diretiva IVA)¹⁰.

Neste processo estava em causa um sistema promocional de atribuição de selos¹¹ por cada abastecimento de 12 litros de combustível. A acumulação de um determinado número de selos permitia ao cliente escolher brindes de um catálogo, sem despender qualquer importância monetária adicional. O Tribunal europeu reconheceu expressamente que a transmissão dos brindes se inseria nas finalidades da empresa, pois visava o aumento das vendas de combustível, porém, manteve que, ainda assim, a entrega devia ser qualificada como oferta (transmissão gratuita) e tributada, caso não se subsumisse ao conceito de pequeno valor – *cf.* ponto 19 do Acórdão *Kuwait Petroleum*.

¹⁰ Pontos 16, 17 e 23 do citado Acórdão *Kuwait Petroleum*.

¹¹ Em Portugal é comum a designação de “pontos”.

Deste modo, a gratuitidade é uma propriedade das operações de entregas de bens qualificadas como ofertas, incluindo-se nesse conceito os descontos integrais, de 100%, mas já não as meras reduções de preço. Interessa notar que as ofertas, na aceção do IVA, não reclamam um *animus donandi*, de liberalidade pura, pois como acabou de se ver, normalmente têm intuítos comerciais que comungam com a figura dos descontos e abatimentos, visando, de um modo geral, cativar os clientes e, por essa via, incentivá-los a comprar.

Uma operação considera-se realizada a título oneroso, não preenchendo dessa forma os pressupostos do conceito de oferta e transmissão gratuita, se “*existir entre o fornecedor e o comprador uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo o preço recebido pelo fornecedor o contravalor efetivo do bem fornecido*” – cf. ponto 19 do Acórdão *Kuwait Petroleum*.

Em conclusão, para que se possa falar em desconto e afastar-se a disciplina das transmissões gratuitas (“ofertas”) é necessário identificar previamente uma operação a título oneroso. Acresce que a redução de preço terá de ser apenas parcial, caso contrário estar-se-á perante uma transmissão de bens gratuita. Neste sentido, conforme refere MAFALDA COELHO MOREIRA “*resulta da jurisprudência comunitária que a concessão de um desconto ou de um abatimento do preço pressupõe a entrega de um bem ou a prestação de um serviço a título oneroso*”, ponto que, de seguida, se aprecia de forma mais detalhada (cf. da autora, “O IVA nas Atividades Promocionais com Vista à Fidelização e Angariação de Clientela”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, p. 247).

C. O conceito de descontos. Redução do valor tributável de operações realizadas a título oneroso

A realização de operações a título oneroso pressupõe um nexo direto (“*direct link*”), resultante de um vínculo sinalagmático de prestações recíprocas, entre uma operação configurada objetivamente como transmissão de bens ou prestação de serviços e uma contraprestação que constitua a sua remuneração – cf. Acórdãos do TJUE, *Hong-Kong*

Trade, 89/81, de 1 de abril de 1982, 10; *Apple and Pear*, 102/86, de 8 de março de 1988, 12; *Naturally Yours*, acima citado, 11 e 12; e *Tolsma*, C-16/93, de 3 de março de 1994, 12 a 20.

De acordo com o artigo 73.º da Diretiva IVA, secundado pelo artigo 16.º, n.º 1 do Código do IVA, “o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber (...) do aquirente, do destinatário ou de um terceiro”. Tal valor corresponde rigorosamente ao da contraprestação real e subjetivamente acordada, podendo ser paga pelo cliente ou por um terceiro, e tem de ter tradução pecuniária, embora possa consistir num pagamento em espécie, conquanto convertível monetariamente – *cf.* Acórdãos do TJUE, *Naturally Yours*, acima citado; *Balkan and Sea*, C-621/10, de 26 de abril de 2012; e *Orfey Bulgaria*, C-549/11, de 19 de dezembro de 2012.

Do valor tributável para efeitos de IVA são excluídos os “abatimentos e bónus concedidos ao aquirente ou ao destinatário” – *cf.* artigo 79.º, alínea b) da Diretiva IVA e artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA, sendo que o diploma nacional acrescenta a esta enumeração o sinónimo “descontos”.

A jurisprudência comunitária é, neste domínio, extensa, em particular no que se refere a campanhas promocionais realizadas com vales de desconto ou cupões. De forma resumida, o TJUE entende que apenas devem ser incluídas no valor tributável as quantias efetivamente recebidas pelo sujeito passivo e não os valores nominativos constantes dos vales utilizados/rebatidos pelos clientes, relativamente aos quais não foi recebida qualquer contraprestação (*cf.* Acórdão do TJUE, Acórdão *Boots*, C-126/88, de 27 de março de 1990), ou foi recebido um pagamento inferior ao valor nominal do vale, caso em que deve prevalecer a consideração do montante realmente recebido pelo fornecedor pela venda do vale e não o valor facial (*cf.* Acórdão do TJUE, *Argos*, C-288/94, de 24 de outubro de 1996).

O entendimento do TJUE mantém-se no caso de o desconto (designadamente por via de vales) ser dado (suportado) pelo fabricante, mas apenas se materializar numa fase posterior, de venda a retalho. Na interpretação do Acórdão *Elida Gibbs*, C-317/94, de 24 de outubro de 1996, o Tribunal europeu reconhece o direito de o fabricante ver reduzida a matéria coletável, através da diminuição do valor indicado no cupão e reembolsado ao retalhista, independentemente do número de intermediários na cadeia de fornecimento. Entende o TJUE que, quanto às transações intermédias, não é necessário reajustar a matéria coletável que se mantém inalterável, dado que, no que respeita a essas transações, a aplicação do princípio da neutralidade é garantida recorrendo ao regime de dedução (33). Esta interpretação foi recentemente reiterada pelo TJUE no Acórdão *Boehringer*, C-462/16, de 20 de dezembro de 2017.

Independentemente da atribuição do desconto ser realizada por intermédio de vales e no caso de redução de preço posterior ao momento em que se realiza a operação, o TJUE continua a fazer prevalecer o valor efetivamente recebido pelo fornecedor, concluindo pela redução do valor tributável na medida do desconto ou abatimento concedido ao cliente – *cf.* Acórdão *Freemans*, C-86/99, de 29 de maio de 2001.

A intangibilidade do princípio da incidência do IVA sobre o preço efetivamente recebido, que perpassa o modelo de tributação proporcional sobre o (valor do) consumo, tem repercussões em diversas soluções do sistema comum do IVA, como, por exemplo, a redução do valor tributável e conseqüente restituição aos sujeitos passivos do valor do imposto liquidado em excesso, quando, após a realização das operações, ocorram vicissitudes que determinem a sua anulação, rescisão, resolução, ou o não recebimento do preço, como estipula o artigo 90.º da Diretiva IVA, ainda que remeta para as condições que sejam fixadas pelos Estados-Membros, que, no caso português, nos reconduzem aos artigos 98.º e 78.º do Código do IVA.

Importa notar que a norma comunitária invocada pela Requerente como fundamento jurídico da pretensão deduzida – o artigo 87.º, alínea b) da Diretiva IVA – embora também se refira à exclusão dos abatimentos e bónus do cômputo do valor

tributável, não tem qualquer aplicabilidade à situação em apreço, pois refere-se unicamente às importações e não às transmissões de bens realizadas no mercado doméstico (“operações internas”). Esta norma comunitária, ao contrário do que afirma a Requerente, não foi transposta para o artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA, mas sim para o artigo 17.º, n.º 4.

Voltando ao artigo 79.º, alínea b) da Diretiva IVA e à norma do artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA, encontram-se excluídos do valor tributável tanto os bónus em dinheiro, como em espécie. No entanto, no caso dos bónus em espécie, o seu tratamento como descontos ou abatimentos ao valor tributável tem sido tradicionalmente condicionado ao facto de os bens atribuídos “gratuitamente” terem natureza idêntica à dos bens vendidos como se extrai da fundamentação do Acórdão do STA, no proc. n.º 020365, de 10 de novembro de 1999, que considera como “*ofertas e não descontos, abatimentos ou bónus, os produtos entregues gratuitamente aquando da venda de um outro diferente.*” No mesmo sentido é possível encontrar diversas Informações da Autoridade Tributária¹².

Neste âmbito, afigura-se que o critério decisivo para o enquadramento dos bónus em espécie na disciplina da determinação do valor tributável, no sentido da sua não inclusão e conseqüente não tributação em IVA, é o da sua indispensável conexão – *direct link* – com o fornecimento dos bens a que estão (devem estar) associados, por forma que sejam enquadráveis na mesma operação onerosa relativamente à qual é calculada a matéria coletável. Dito de outro modo, o bónus está dependente e condicionado à venda de outros bens.

Para tanto, conforme acima referido, a operação não pode ser totalmente gratuita, pois, nesse caso, a totalidade do fornecimento de bens é tratada como “oferta”, de harmonia com a interpretação preconizada no Acórdão do TJUE, *Kuwait Petroleum*, acima citado.

Afigura-se, pois, que a questão central não é tanto a de os bónus deverem ser produtos com natureza idêntica, mas a da sua relação com os fornecimentos efetuados a título oneroso pelo sujeito passivo e o contexto e condições em que são concedidos¹³. No entanto, para quem entenda que a natureza dos produtos tem de ser semelhante, tal não pode significar uma restrição a produtos exatamente iguais, que se revelaria desproporcionada, devendo bastar-se com a mesma categoria ou tipologia de produtos vendidos.

D. Apreciação

Os produtos entregues a título de “bónus cruzados” pela Requerente aos seus clientes foram-no no quadro de relações comerciais com estes estabelecidas, no âmbito do fornecimento continuado de bebidas – cervejas, águas engarrafadas e refrigerantes – e na dependência desses fornecimentos, em função da compra de determinadas quantidades de bebidas, prática generalizada nas empresas que operam no setor de distribuição de bebidas.

Acresce assinalar que os bónus atribuídos são bebidas comercializadas pela Requerente e normalmente da mesma marca das vendidas, ainda que com embalagens ou sabores diferentes, como, a título de exemplo, a atribuição de bónus de “D...” na compra de “C...”. Estes produtos destinam-se a ser vendidos pelos retalhistas aos consumidores.

Neste quadro fático, não pode deixar de se entender que estamos perante descontos de quantidade, concedidos no quadro de transmissões de bens efetuadas a título oneroso e que, assim, estão previstos no regime de determinação da matéria coletável do IVA, que estipula a sua exclusão da base de cálculo deste imposto, nos termos do citado artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA, em consonância com o artigo 79.º, alínea b) da Diretiva IVA.

¹² V., por todos, os referidos por MAFALDA COELHO MOREIRA, “O IVA nas Atividades Promocionais com Vista à Fidelização e Angariação de Clientela”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, pp. 253-254, notas de rodapé 25 e 27.

¹³ Neste sentido, MAFALDA COELHO MOREIRA, “O IVA nas Atividades Promocionais com Vista à Fidelização e Angariação de Clientela”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, pp. 254-256.

Interessa notar que, mesmo seguindo a visão restritiva da AT no sentido de exigir como requisito ou pressuposto de aplicação deste regime que os produtos entregues como bónus tenham a mesma natureza, não pode deixar de concluir-se pela observância deste critério, porquanto a simples alteração da embalagem do produto ou do sabor não é, segundo entendemos, suscetível de descaracterizar a identidade de natureza dos produtos.

Neste âmbito compulsamos a fundamentação do Acórdão Arbitral do CAAD proferido no processo n.º 141/2012, de 5 de fevereiro de 2014, à qual não podemos deixar de aderir:

“Os bónus, pelas suas características, não se confundem com as ofertas de pequeno valor: estamos, no caso dos bónus, no âmbito de uma operação de transmissão de bens ou prestações de serviços a um cliente em que lhe são atribuídos gratuitamente bens ou serviços de igual natureza; no caso das ofertas de pequeno valor [...], (i) o âmbito é mais alargado quanto aos seus destinatários, que podem ser clientes ou terceiros, (ii) não há uma conexão direta com uma operação de venda concreta e o (iii) seu valor deve, segundo as práticas comerciais ou ditames legais, ser reduzido.

Apesar da existência de uma relação entre o bónus e uma operação concreta, poderá não existir uma correlação direta entre o seu valor e o saldo de vendas dos clientes. Com efeito, razões de natureza comercial poderão ditar, por exemplo, a necessidade de uma política comercial mais agressiva relativamente a um cliente ou grupo de clientes específicos.

Sem prejuízo, é comum às duas figuras o objetivo de promoção de um produto e o incremento das vendas ou prestações de serviços. Caberá ao sujeito passivo, na liberdade do exercício de uma atividade comercial, optar pelos meios que considere mais idóneos e eficazes para atingir aqueles objetivos. [...]

Conforme referimos, os conceitos de bónus ou ofertas de pequeno valor, apesar do enquadramento em sede de IVA ser similar, não são sinónimos e devem atender ao “animus” subjacente: foi intenção do sujeito passivo atribuir gratuitamente bens de igual natureza no âmbito de uma operação determinada ou, em sentido diverso, tratou-se de

uma oferta de reduzido valor destinada a promover um determinado produto, sem qualquer relação de dependência direta com os produtos vendidos ao destinatário da oferta? Ora, da documentação junta ao pedido de pronúncia arbitral [...] resulta provada a conexão entre as ofertas gratuitas e as vendas efetuadas aos clientes, pelo que não podemos deixar de concluir que se encontram verificadas os requisitos para a qualificação como bónus.

Em sentido semelhante quanto à qualificação como bónus, se pronunciou o Acórdão Arbitral n.º 539/2015-T, de 21 de março de 2016:

[...] estando em causa, como é o caso, entregas gratuitas que se justificam pela aquisição de determinadas quantidades de produto, e que se destinam, não a ser consumidas, nem a ser objeto de oferta gratuita, haverá que concluir que, o que ocorre na realidade – independentemente da apresentação comercial que for dada [...] – é que o preço de aquisição do conjunto (produto base mais produto oferta), é descontado, por se cumprirem determinadas condições.

Dito de outro modo, o que se verificou estar subjacente à situação sub iudice, é que a Requerente, aos seus clientes, faz a seguinte proposta: se for comprada determinada quantidade do produto A, vendo-lhe, pelo mesmo preço, essa quantidade desse produto, mais uma quantidade adicional do produto B.

Verifica-se, portanto, que o preço final fixado, não é o preço unicamente das quantidades do produto A transacionadas, mas, antes, o preço descontado da quantidade do produto A, mais a quantidade do produto B, não se compreendendo como é que a natureza diferente dos produtos abrangidos possa fundadamente obstar, como pretende a AT, à fixação de um preço global descontado.

De resto, sendo os produtos que constituem os designados bónus em causa destinados a ser vendidos ao consumidor final, e não transmitidos gratuitamente a estes, a sua tributação separadamente da transmissão global em sede de IVA, como resulta do entendimento adotado pela AT na decisão da reclamação graciosa, levaria à obtenção de um acréscimo patrimonial injustificado para o Fisco, na medida em estaria a receber IVA sobre a totalidade do valor dos produtos oferecidos, quer da parte do ofertante (no caso

da Requerente), quer, posteriormente, da parte do beneficiário da oferta, aquando da venda dos produtos aos seus clientes, o que, para além de tudo mais, seria diretamente atentatório do princípio estruturante da neutralidade do IVA.”

A qualificação jurídico-tributária dos “bónus cruzados” atribuídos pela Requerente aos seus clientes não resulta afetada pelo facto de estes terem sido incorretamente enquadrados e contabilizados como ofertas. Não constituindo a contabilização um pressuposto legal conformador do tipo tributário aplicado, trata-se tão só de uma consequência, dir-se-á até inevitável, do erro de direito em que incorreu a Requerente ao aplicar o regime das “ofertas” aos “bónus cruzados”, com autoliquidação de IVA que não era devido, e que em obediência ao princípio da legalidade tributária se impõe corrigir.

Ao contrário do sustentado pela Requerida, a prova da autoliquidação do IVA nos “bónus cruzados” foi cabal, claramente autoexplicativa e perceptível, tendo sido juntas as declarações periódicas dos meses em questão e todas as faturas e movimentos contabilísticos relativos aos mesmos, permitindo a confirmação, fatura a fatura, movimento a movimento, de todos os valores de IVA cuja devolução se reclama.

Dispondo o tribunal de todos os elementos de facto e de direito, e tratando-se de atos (de autoliquidação de imposto) indiscutivelmente vinculados em todas as suas vertentes, a respetiva comprovação jurisdicional não extravasa os poderes instrutórios do tribunal, nem invade a esfera de atuação administrativa. Posição distinta comprometeria, aliás, o princípio da tutela jurisdicional efetiva e permitiria à AT dispor de um mecanismo que a beneficiaria nos casos (censuráveis) de omissão do dever de decisão dentro do prazo legal na fase administrativa, impedindo o tribunal de emitir uma pronúncia substitutiva e dirimir o litígio.

2.3. A retificação do IVA liquidado: requisitos

É facto assente que a autoliquidação do IVA sobre os “bónus cruzados” se manteve na esfera interna da Requerente, circunstância reconhecida pela própria Requerida quando

refere no artigo 8.º da resposta que a Requerente “*não repercutiu o imposto liquidado aos seus clientes, em conformidade com o previsto no n.º 3 do artigo 37.º, conjugado com a alínea f) do n.º 3 e n.º 7 do artigo 3.º, ambos do CIVA*”.

Efetivamente, não se constata qualquer erro na emissão das faturas pela Requerente, cujo valor tributável, IVA liquidado, produtos e quantidades fornecidas se encontram corretamente mencionados, pelo que não tem cabimento a invocação do regime de retificação do valor tributável ou do imposto mencionado em faturas (artigo 78.º, n.º 1 do Código do IVA) ou de correção de faturas inexatas (n.º 3 do mesmo artigo).

O imposto autoliquidado pela Requerente foi-o em documento interno e nos seus registos contabilísticos e não teve qualquer repercussão nos clientes, como é, aliás usual nas operações gratuitas, pelo que estes nunca poderiam ter deduzido tal imposto, omissos nos documentos (faturas) por si rececionados e contabilizados.

Deste modo, não se pode acompanhar a Requerida quando invoca que a(s) fatura(s) mencionam IVA liquidado, pois quanto aos “bónus cruzados” nenhuma fatura menciona imposto sobre os mesmos e os autos contêm cópias de todas as faturas.

Quanto ao facto de não existir nos autos prova do conhecimento da retificação do imposto por parte dos destinatários das faturas, esta efetivamente não existe, nem poderia existir, pois tratando-se de liquidação, em documento interno da Requerente, de IVA não repercutido a terceiros (clientes), como poderiam estes tomar conhecimento da retificação ou reembolso do imposto que lhes é totalmente alheio. Aliás, tal procedimento, que está previsto no artigo 78.º, n.º 5 do Código do IVA é totalmente inaplicável *in casu*, pois não estamos no domínio da retificação de faturas, não havendo lugar à emissão de notas de crédito e de novas faturas.

É também incompreensível que a Requerida afirme que a procedência do pedido da Requerente significaria obrigar o Estado a reembolsar IVA que foi deduzido pelos sujeitos passivos detentores das faturas, quando a própria Requerida sabe que o imposto em causa

não foi repercutido aos clientes, ao abrigo da faculdade prevista no artigo 37.º, n.º 3 do Código do IVA, e que por isso não pode ter sido por estes deduzido.

Por fim, quanto à forma de relevação da regularização não assiste razão à AT na limitação do acesso ao procedimento de reclamação da autoliquidação, ao abrigo do artigo 131.º do CPPT. Não se trata, ao contrário do que refere a AT, da regularização de faturas inexatas e, por outro lado, tal procedimento é condição de acesso à via contenciosa no caso de imposto autoliquidado, não se podendo admitir, neste domínio, uma interpretação restritiva das garantias dos contribuintes.

Como referido no Acórdão Arbitral n.º 588/2016-T, de 2 de maio de 2017, relativamente a situação idêntica *“decorre da factualidade provada que os erros nos registos contabilísticos da Requerente – que consubstanciam erros de direito [...], com reflexos nas declarações periódicas respeitantes aos meses [...], são de carácter meramente interno, isto é, não tiveram qualquer interferência na esfera de terceiros, pelo que a sua correção pode ser efetuada nos mesmos moldes em que se procede à impugnação da declaração periódica, previstos no artigo 97.º do Código do IVA, sem necessidade da prévia retificação de faturas e registos contabilísticos ao abrigo do artigo 78.º do Código do IVA; ademais, não tem aqui aplicação a regra prevista no n.º 5 deste artigo 78.º, uma vez que a mesma é de aplicação transversal a todas as categorias de regularizações que possam comportar uma dedução de imposto pelo adquirente dos bens ou serviços de valor superior à correspondente liquidação pelo seu transmitente ou prestador, o que é manifesto que não acontece no caso concreto.”*

À face do exposto, conclui-se pela procedência de vício material invalidante do indeferimento silente da reclamação graciosa objeto desta ação e das autoliquidações de IVA, (por via declarativa), por erro nos pressupostos de direito, pelo que se impõe a respetiva anulação nos termos e para os efeitos do artigo 163.º do CPA, com a consequente restituição da prestação tributária de IVA paga em excesso.

2.4. Sobre o pedido de juros indemnizatórios

Conforme se assinalou *supra*, a respeito da fundamentação da matéria de facto, a Requerente alega em simultâneo duas razões para ter incorrido no erro de direito que originou a autoliquidação de IVA em excesso.

A primeira razão, prende-se com motivos de ordem técnica relacionados com o seu sistema de informação, que, porém, não concretiza, nem demonstra e que, em qualquer caso, não seria idónea a configurar um erro imputável aos serviços da AT, constitutivo do direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

A segunda razão, distinta da anterior e sem qualquer relação com a mesma, é no sentido de que o procedimento erróneo teria sido seguido em razão das indicações publicadas pela AT (artigo 43.º, n.º 2 da LGT).

No entanto, para além da patente incongruência e incompatibilidade das alegações da Requerente, pois se o erro se ficou a dever a limitações do seu sistema informático, nada teria a ver com a observância de indicações publicadas pela AT, a Requerente não logrou provar que seguiu as orientações da AT e quais, admitindo até que “*não há indicação por parte da AT sobre o que considera ser «produto diferente do vendido»*” (artigo 49.º da p.i.).

Deste modo, improcede o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, por falta de comprovação dos correspondentes pressupostos.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar procedente o pedido de anulação do indeferimento silente da Reclamação Graciosa;
- (b) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente invalidação parcial das autoliquidações de IVA dos meses de abril de 2015 a dezembro de 2016, na parte referente a “bónus cruzados”, no valor total de € 107.170,27, com as legais consequências, designadamente de restituição do mesmo à Requerente;
- (c) Julgar improcedente, o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios.

* * *

Fixa-se o valor do processo em € **107.170,27** de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

Custas no montante de € **3.060,00**, sendo **19/20** a cargo da Requerida e **1/20** a cargo da Requerente, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 30 de julho de 2018

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

António Nunes dos Reis

Nuno Maldonado Sousa