

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 668/2022-T

Tema: IVA - Ofertas. Descontos. Bónus

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Júlio Tormenta e Dr. José Nunes Barata (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-01-2023, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **LDA.**, NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... ..., (doravante designada, abreviadamente, por "Requerente"), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante "RJAT"), tendo em vista a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022..., e dos seguintes actos de liquidação de IVA e juros compensatórios:

- Período 2018 01: Liquidação adicional n.º ..., com correção do montante de€ 8.662,65 e correção do excesso de imposto a reportar para o período seguinte no mesmo montante;
- Período 2018 02: Liquidação adicional n.º ..., com correção do montante de € 9.208,74 e correção do excesso de imposto a reportar para o período seguinte para o montante de€ 2.810,60;

- Período 2018 03: Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de IVA, n. 2021 ..., e respetivo comprovativo de pagamento do montante de €27.441,80; e
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021 ..., e respetivo comprovativo de pagamento do montante de € 3.831,35;
- Período 2018 04: Demonstração de acerto de contas n.º 2021... da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 9.034,66; e
- Demonstração de acerto de contas n.ºs 2021... da liquidação de JC, n.º 2021 7038707047, e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 1.229,70;
- Período 2018 05: Demonstração de acerto de contas n. 2021... da liquidação de IVA n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 10.387,75; e
- Demonstração de acerto de contas n.ºs 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 1.392,19;
- Período 2018 06: Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de IVA n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 10.635,94; e
- Demonstração de acerto de contas n.º e 2021 ... da liquidação de JC, n.º..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.377,71;
- Período 2018 07: Demonstração de acerto de contas n. 2021 ... da liquidação de IVA, n.º 2021 ..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 14.441,78; e
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.821,64;
- Período 2018 08: Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 12.656, 14; e

- Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.554,79;
- Período 2018 09: Demonstração de acerto de contas n.º 2021... da liquidação de IVA n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 12.970,08; e
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de €1.546,45;
- Período 2018 10: Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 12.294,89;
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.428,22;
- Período 2018 11: Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 11.315,87; e
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021 7038707207, e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.276,05;
- Período 2018 12: Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 8.427,34; e
- Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021 ..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 920,77.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 09-11-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 29-12-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 16-01-2023.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 15-03-2023, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira remetido para a Resposta.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) A Requerente tem por objecto as seguintes actividades:

- CAE Principal -- 46460 COMÉRCIO POR GROSSO DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS, desde 2008-03-06
- CAE Secundário 1 - 021202 FABRICAÇÃO DE OUTRAS PREPARAÇÕES E DE ARTIGOS FARMACÊUTICOS, desde 2015-07-29
- CAE Secundário 2- 047750 COM. RET. PROD. COSMÉTICOS E HIGIENE, ESTAB. ESPEC., desde 2016-11-08

B) A Requerente foi objecto de uma ação de inspeção efectuada pelos SIT da Direção de Finanças de Leiria, ao abrigo da ordem de serviço interna n.º 012021..., tendo sido efetuadas correções fiscais em IVA, nos períodos mensais de 01 a 12 do ano de 2018;

C) Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III – Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

III.1 -Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

III.1.1. Falta de liquidação de IVA em ofertas:

(ver ponto IX)

Enquadramento fiscal

Refere o art.º 1.º do Código do IVA (CIVA), "1 - Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; (. . .)"

De acordo com o disposto na alínea f) do n.º 3 do artº 3º do CIVA,

"3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo: (. . .)

f) Ressalvado o disposto no artigo 26.º, a afectação 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; (...)" (sublinhado nosso)

Conforme acima exposto, consideram-se transmissões de bens, as transmissões gratuitas de bens da empresa, quando, relativamente aos mesmos bens, tenha havido dedução total ou parcial de imposto.

No entanto, não há sujeição a imposto, ainda que tenha havido dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objeto de transmissão gratuita, nas previstas no disposto no n.º 7 do art.º 3.º do CIVA: "Excluem-se do regime estabelecido na alínea D} do n.º 3, nos termos definidos 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 lobal anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais. (...)"

(sublinhado nosso).

As ofertas podem respeitar a bens comercializáveis ou não, devendo respeitar os limites acima mencionados para não estarem sujeitas a IVA. No caso da oferta ser constituída por um conjunto de bens, o art.º 3.º da Portaria 497/2008 de 24 de junho (prevista no citado n.º 7 do art.º 3.º do CIVA) estabelece que o limite dos 50,00€ se aplica ao conjunto da oferta e não a cada bem individualmente considerado. Ultrapassados os limites fixados, as ofertas estão sujeitas a IVA sobre o valor atribuído à oferta - preço de compra, se os bens tiverem sido adquiridos a terceiros, ou preço de custo, se tiverem sido produzidos pelo ofertante (alínea b) do n.º 2 do art. 16º do CIVA) - exceto se não tiver sido exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante.

As amostras, que nos termos do art.º 2.º da Portaria 497/2008 de 24 de junho, terão formato ou tamanho diferente do produto que se pretende divulgar, sendo

inequívoco a sua não comercialização, não estão condicionadas pelos limites acima referenciados.

Também não haverá liquidação de IVA nos bónus concedidos em espécie (alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA), contudo estes bónus devem respeitar a bens da mesma espécie adquiridos pelo cliente. Se, porém, se tratar de uma oferta de determinado produto, quando for adquirido unidades de outro produto diferente, estar-se-á perante uma oferta, que será ou não tributada em IVA, consoante os limites acima referenciados.

Factos verificados

O sujeito passivo contabilizou no ano de 2018 na conta de gastos 68842 -"Ofertas e amostras de inventários NAC - IVA Isento", o montante de 965.803,84€

A 2021/03/02, o sujeito passivo foi notificado por escrito, carta registada, com aviso de receção para exhibir o seguinte:

"- Relativamente aos gastos declarados com ofertas e amostras de inventários, solicitam-se os documentos e/ou elementos justificativos da sua contabilização, nomeadamente uma listagem das ofertas, discriminada bem a bem, em quantidade e valor, e se aplicável, com o respetivo valor de IVA liquidado em cada item e uma listagem discriminada das amostras, em quantidade e valor".

A 2021/03/25 foi rececionada nos n/ Serviços a resposta aos elementos solicitados. Relativamente a este ponto o sujeito passivo referiu o seguinte:

"Os movimentos da conta lançados em ofertas, estão relacionados com bónus de campanhas promocionais e ou por protocolos de rappel em produto, estas ofertas são registadas nas próprias faturas de venda, em guias de ofertas com identificação do beneficiário, ou em guias de animação se forem para congressos ou para entrega pelos nossos delegados aos clientes, neste caso indiferenciado".

Enviou um ficheiro em Excel, denominado "Anexo 22 Listagem Ofertas 2018", o qual contém como título "Contabilidade - Ofertas todas A...". Apesar de não ter a

denominação em cada coluna, pelos dados inscritos nesse ficheiro, verifica-se que o mesmo contém os seguintes elementos em cada coluna:

- os tipos de documentos ("fatura", "fatura consig. Final", "Guia de animação", "Guia de oferta", "Nota crédito s/IVA" e "Nota de crédito"),
- o n.º do documento,
- a data do documento,
- a referência do produto,
- a descrição da referência do produto,
- a quantidade de determinada referência de produto oferecido, custo unitário dessa referência e custo total das quantidades oferecidas,

num total de cerca de 51.818 linhas com registos, perfazendo o montante total de gasto líquido de 965.801,14€, valor similar ao registado na conta 68842 (965.803,84€).

De referir que, quanto ao saft da faturação, apesar de ter sido solicitado o ficheiro relativo ao ano de 2018, o sujeito passivo apenas enviou o ficheiro de alguns dos meses de 2018, justificando que "(...) relativamente ao 1º semestre de 2018, não conseguimos recuperar os ficheiros, e nesse sentido envio o registo do envio a AT, nos períodos em falta. (..)".

Foram filtrados do ficheiro em Excel, denominado "Anexo 22 Listagem Ofertas 2018", todos os registos relativos ao tipo de documento "faturas". Efetuada a análise, por amostragem, a algumas dessas faturas descritas nesse ficheiro, versus o cruzamento com o que consta descrito nessas mesmas faturas, no saft da faturação mensal que foi enviado, verifica-se que:

- Em regra, as referências de produtos que constam na fatura, atribuídas ao cliente, ou seja como tendo sido oferecidas, (valor "zero"), relativas a referências diferentes às que constam faturadas (e portanto excluídas do conceito de bónus), corresponde à informação que está no ficheiro do sujeito passivo denominado "Anexo 22 Listagem Ofertas 2018", relativamente a essas mesmas faturas;

- o ficheiro do sujeito passivo discrimina por fatura, cada linha dessas referências;
- e cada uma dessas linhas, identifica e discrimina a referência, quantifica as unidades oferecidas e valoriza-as, apresentando o seu custo unitário e total;
- Verifica-se também que as referências oferecidas a clientes, numa determinada fatura, são relativas a bens comercializáveis, visto que, essas mesmas referências, existem depois noutras faturas, como bens faturados.

Segue a título exemplificativo, o que acima se explica:

Exemplo: Fatura FT 2018A1/81034 (novembro de 2018):

1. Dados contidos no ficheiro do sujeito passivo Anexo 22 Listagem Ofertas 2018 - em

excel "Contabilidade - Ofertas todas A...": (apesar de não ter a descrição das colunas como já referido, a 1ª e 2ª colunas é o tipo e nº de documento, a 3ª a 4ª é a data e a referência do produto, a 5ª a sua designação, a 6ª a quantidade atribuída como oferta e a 7ª e 8ª colunas, o custo unitário e custo total por linha).

No ficheiro do sujeito passivo, constam as referências, em quantidade e valor (de aquisição e/ou custo), consideradas oferta, na fatura 81.034:

| Documento | Num_doc | Data_documento | Referencia | Design | Quantidade | Custo_unitario | Custo_Total |
|-----------|---------|----------------|------------|---|------------|----------------|-------------|
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10005443 | ADV DOG SNACKS PUPPY 150 GR -(7 U) PROMO | 10 | 1,28 | 12,80 |
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10005451 | ADV DOG INITAL 3 KG - PROMO | 2 | 8,74 | 17,48 |
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10005481 | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO | 3 | 5,75 | 17,25 |
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10005482 | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | 3 | 10,22 | 30,67 |
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10005508 | ADV DOG MEDIUM LIGHT C & R 3 KG - PROMO | 1 | 8,32 | 8,32 |
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10005719 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) | 1 | 4,46 | 4,46 |
| Fatura | 81034 | 5-11-18 | 10007764 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 30 CP | 1 | 9,42 | 9,42 |
| | | | | | | | 100,40 |

2. Pela análise ao extrato da conta de gastos 68842, verifica-se que foi este o valor contabilizado em gastos com ofertas.

| Conta | Descricao | Data | Diario | Lancamento | Documento | N_documento | Descritivo | Debito |
|-------|--|------------|---------|--------------------|-----------|--------------|------------|--------|
| 68842 | Ofertas e amostras de inventários NAC - IVA Isento | 05.11.2018 | FATURAS | 11000730 N/ Fatura | 81034 | Fatura 81034 | | 100,40 |

3. Pelos elementos retirados do saft da faturação mensal, (no caso em análise, reporta-se a uma fatura de novembro de 2018), verificamos que as referências faturadas neste documento foram as relativas aos produtos 10000017, 10000643, 10000688, 10000771, 10001164, 10001270, 10001368, 10001908, 10002017, 10005962, 10006489, 10007277, 10007402, 10007676 e 10007679, as quais são diferentes das referências registadas como oferecidas, que foram os produtos 1 0005443, 1 0005451, 10005481, 1 0005482, 1 0005508, 10005719 e 10007764, conforme quadro abaixo.

| Tipo | Data | Documento | Produto | Quant. | Valor a crédito | Descrição |
|---------|---------|-----------------|----------|--------|-----------------|---|
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10000017 | 4 | 17,04 | CAT MALT FELINO 50 GR (LINHA CARE) |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10000017 | 1 | 0 | CAT MALT FELINO 50 GR (LINHA CARE) |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10000843 | 2 | 25,98 | PANOLOG 15ML |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10000688 | 1 | 11,96 | DRONTAL PUPPY 50ML |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10000771 | 4 | 62,32 | IMAVEROL 100ML |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10001164 | 1 | 9,6 | RONAXAN 20 - 20CP |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10001270 | 1 | 19,69 | CONTRALAC 20 X 16 COMP |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10001368 | 3 | 31,29 | QRIDERMYL 10 GR PEQUENO |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10001908 | 4 | 17,35 | EDOLFENE COLIRIO 5 ML |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10002017 | 20 | 26,8 | COLAR DESCARTAVEL TECIDO CAO E GATO - 273384 |
| Factura | 6-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10006443 | 10 | 0 | ADV DOG SNACKS PUPPY 150 GR -(7 U) PROMO |
| Factura | 6-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10005461 | 2 | 0 | ADV DOG INITIAL 3 KG - PROMO |
| Factura | 6-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10005481 | 3 | 0 | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO |
| Factura | 6-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10005482 | 3 | 0 | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO |
| Factura | 6-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10005508 | 1 | 0 | ADV DOG MEDIUM LIGHT C & R 3 KG - PROMO |
| Factura | 6-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10005719 | 1 | 0 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10005962 | 3 | 19,5 | DERMOSCENT PYOCLEAN 20 TOALHITAS |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10006489 | 1 | 34,78 | FORTEKOR <<PLUS>> 5/10 MG X 30 CP |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10007277 | 1 | 21,97 | STRONGHOLD PLUS 5KG a 10KG (VERDE) 3 x 1 ml |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10007402 | 1 | 14,5 | MELOXIDOLOR 5 MG 20 ML |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10007676 | 1 | 15,87 | CREDELIO 112,50 MG * 3 CP (Rosa) |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10007679 | 1 | 28,85 | CREDELIO 450 MG * 6 CP (Verde) |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/81034 | 10007764 | 1 | 0 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 30 CP. |

4. As referências dos produtos oferecidos na fatura FT 2018A1 /81 034, são produtos comercializáveis, sujeitos a IVA, e foi declarada a sua venda noutras faturas ao longo do ano de 2018.

Segue quadro abaixo demonstrativo, a título exemplificativo de algumas dessas faturas, onde essas referências foram faturadas:

| Data | Documento | Produto | Qtd | Valor a crédito | Descrição | %IVA | Cliente |
|---------|-----------------|----------|-----|-----------------|---|------|--------------------------|
| 2-11-18 | FT 2018A1/80301 | 10005443 | 7 | 11,9 | ADV DOG SNACKS PUPPY 150 GR -(7 U) PROMO | 23 | COOSTA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80303 | 10005443 | 7 | 11,9 | ADV DOG SNACKS PUPPY 150 GR -(7 U) PROMO | 23 | BATALHA, LDA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80336 | 10005443 | 10 | 15,52 | ADV DOG SNACKS PUPPY 150 GR -(7 U) PROMO | 23 | LDA (FARO) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80367 | 10005451 | 1 | 11,65 | ADV DOG INITIAL 3 KG - PROMO | 23 | LDA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80434 | 10005451 | 2 | 23,3 | ADV DOG INITIAL 3 KG - PROMO | 23 | ANIMAL, LDA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80437 | 10005451 | 1 | 11,65 | ADV DOG INITIAL 3 KG - PROMO | 23 | SOARES |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80322 | 10005481 | 1 | 7,87 | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO | 23 | LDA (S TOME NEGRELOS) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80335 | 10005481 | 2 | 15,34 | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO | 23 | LDA (C.V) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80340 | 10005481 | 2 | 11,51 | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO | 23 | LDA (ESTORIL - P) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80335 | 10005482 | 3 | 40,92 | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | 23 | UNIPessoal, LDA (C.V) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80340 | 10005482 | 1 | 10,23 | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | 23 | LDA (ESTORIL - P) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80355 | 10005482 | 1 | 10,23 | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | 23 | (ALEGRO SETUBAL - F) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80345 | 10005508 | 1 | 11,08 | ADV DOG MEDIUM LIGHT C & R 3 KG - PROMO | 23 | LDA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80363 | 10005508 | 1 | 9,97 | ADV DOG MEDIUM LIGHT C & R 3 KG - PROMO | 23 | UNIPessoal LDA (AV |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80429 | 10005508 | 1 | 11,08 | ADV DOG MEDIUM LIGHT C & R 3 KG - PROMO | 23 | UNIPessoal LDA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80306 | 10005719 | 2 | 8,91 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) | 23 | LDA (FARO) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80346 | 10005719 | 1 | 5,42 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) | 23 | LDA (ALEGRO SETUBAL - F) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80354 | 10005719 | 1 | 4,46 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) | 23 | LDA (ALEGRO SETUBAL - F) |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80318 | 10007764 | 2 | 27,9 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 30 CP | 23 | GROUP S.A. (HV |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80518 | 10007764 | 1 | 13,95 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 30 CP | 23 | CLINICA |
| 2-11-18 | FT 2018A1/80689 | 10007764 | 3 | 38,91 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 30 CP | 23 | MODELO CONTINENTE |

Verificou-se também, por amostragem que, uma fatura que contenha simultaneamente uma mesma referência de um produto, com quantidades oferecidas e com quantidades com valor faturado (indicando a existência de um "bónus", conforme acima definido), a informação dessa referência com unidades oferecidas, não vai em regra, ao ficheiro enviado pelo sujeito passivo denominado "Contabilidade - Ofertas todas A...". Tal se verifica, aliás no exemplo da fatura supra:

Neste exemplo, verifica-se que do produto com a referência 10000017, foram faturadas 4 unidades e oferecida 1 unidade. Conforme acima se demonstrou, no ficheiro do sujeito passivo Contabilidade - Ofertas todas A..." esta referência não consta como oferta e na contabilidade, não foi registada na conta 68842, mas sim numa sub-conta da conta 27.2 - bónus fornecedor.

| Conta | Descrição | Data | Diário | Lancamento | Documento | N document | Descritivo | Debito |
|----------|-----------|------------|---------|------------|-----------|------------|--------------|--------|
| 27211103 | BONUS FOI | 05.11.2018 | FATURAS | 11000730 | N/Fatura | 81034 | Fatura 81034 | 2,9 |

Nota: importa referir que o sujeito passivo regista em sub-contas da conta 27, bónus, quer os que são atribuídos pelo fornecedor (aquando da entrada da mercadoria, por contrapartida a crédito de sub-contas da conta 27), quer os atribuídos a clientes (aquando da regularização da saída da mercadoria, por contrapartida a débito de sub-contas da conta 27).

A título exemplificativo, demonstra-se o verificado em mais algumas faturas, com referências oferecidas ao cliente, da mesma referência do produto faturado e de referências diferentes:

Exemplo 1— Fatura nº 2018A/80979

(...)

Oferta de quatro unidades do produto com a referência 10004719, que contém dez unidades desse mesmo produto faturado, oferta de oito unidades do produto com a referência 10004720, que contém vinte unidades desse mesmo produto faturado, oferta de cinco unidades do produto com a referência 10004721, que contém treze unidades desse mesmo produto faturado, e oferta de quatro unidades do produto com a referência 10004722, que contém dez unidades desse mesmo produto faturado.

| Tipo | Data | Documento | Produto | Quant. | Valor a crédito | Descrição | %IVA | Cliente |
|---------|---------|-----------------|----------|--------|-----------------|-----------------------------------|------|------------------------------|
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004719 | 10 | 168,6 | BRAVECTO 112,5 MG XS (2 A 4,5 KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004719 | 4 | 0 | BRAVECTO 112,5 MG XS (2 A 4,5 KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004720 | 20 | 357,4 | BRAVECTO 250 MG S (4,5 A 10 KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004720 | 8 | 0 | BRAVECTO 250 MG S (4,5 A 10 KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004721 | 13 | 245,18 | BRAVECTO 500 MG M (10 A 20KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004721 | 5 | 0 | BRAVECTO 500 MG M (10 A 20KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004722 | 10 | 198,1 | BRAVECTO 1000 MG L (20 A 40 KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |
| Factura | 5-11-18 | FT 2018A1/80979 | 10004722 | 4 | 0 | BRAVECTO 1000 MG L (20 A 40 KG) | 6 | ... CLINICA VETERINARIA, LDA |

No ficheiro exibido pelo sujeito passivo relativo às ofertas ("Contabilidade - Ofertas todas A..."), conforme já acima explanado, esta fatura não consta. e consequentemente também não consta nos registos contabilísticos no extrato da conta 68842. Os valores dos bónus foram registados numa sub-conta da conta 27, conforme abaixo se demonstra:

| Conta | Descricao | Data | Diário | Lancamento | Documento | N document | Descritivo | Debito |
|----------|--------------------------------|------------|---------|------------|-----------|------------|--------------|--------|
| 27211101 | BONUS FORNECEDOR - Tx Reduzida | 05.11.2018 | FATURAS | 11000675 | N Fatura | 80979 | Fatura 80979 | 80,52 |
| 27211101 | BONUS FORNECEDOR - Tx Reduzida | 05.11.2018 | FATURAS | 11000675 | N Fatura | 80979 | Fatura 80979 | 87,7 |
| 27211101 | BONUS FORNECEDOR - Tx Reduzida | 05.11.2018 | FATURAS | 11000675 | N Fatura | 80979 | Fatura 80979 | 122,18 |
| 27211101 | BONUS FORNECEDOR - Tx Reduzida | 05.11.2018 | FATURAS | 11000675 | N Fatura | 80979 | Fatura 80979 | 54,07 |

Exemplo 2 - Fatura nº 201 811180453:

Neste documento verificamos:

- A oferta dos produtos com as referências 10005467, 10005502, 10005515, 10005719,

10005726, 10005728 e 10006519, produtos não faturados neste documento;

| Tipo | Data | Documento | Produto | Quant. | Valor a crédito | Descrição | %IVA |
|--------|---------|-----------------|----------|--------|-----------------|---|------|
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10000072 | 50 | 11 | SERINGA OMNIFIX INSUL. C/ AGULHA 1 ML | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10000083 | 25 | 3,01 | SERINGA OMNIFIX INSUL. S/ AGULHA 1 ML | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10000094 | 15 | 9,6 | INTROCAN - W G 24 X 3/4 (AMARELO) | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10000504 | 2 | 4,26 | SORO FISIOLÓGICO BBRAUN LT | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10000533 | 2 | 2,94 | SORO FISIOLÓGICO BBRAUN 500 ML | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10000583 | 10 | 0,59 | TUBOS SANGUE SECO C/ TAMPA - 228502 / 228511 | 13 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10001164 | 1 | 9,6 | RONAXAN 20 - 20CP | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10001216 | 1 | 9,82 | NOBIVAC LEPTO + (CX 10 DS) | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10001225 | 2 | 72,76 | NOBIVAC DHPPI (CX 10 DS) | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10001232 | 1 | 14,68 | NOBIVAC RABIES (CX 10 DS) | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10001368 | 1 | 10,43 | ORIDERMYL 10 GR PEQUENO | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10002829 | 1 | 37,09 | VERSIFELL CVR 10 DS | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10004090 | 1 | 15,49 | KETAMIDOR INJ. 10 ML | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10004437 | 10 | 2 | TUBO VACUETTE EDTA K3 1 ML - 454034 | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10004528 | 1 | 35,18 | EUTHASOL 100 ML | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10004722 | 1 | 19,81 | BRAVECTO 1000 MG L (20 A 40 KG) | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10004851 | 1 | 18,27 | NEXGARD 28 MG - M - (4-10 KG) AZUL 3 CP | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005467 | 1 | 0 | AVET DOG GASTROENT 3 KG LOW FAT 3 KG - PROMO | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005502 | 3 | 0 | LIBRA CAO ADULT CORDEIRO 15 KG - PROMO | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005515 | 1 | 0 | ADV DOG PUPPY SENSITIVE 3 KG - PROMO | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005719 | 2 | 0 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005726 | 1 | 0 | ADV DOG PUPPY SENSITIVE 800 GR - PROMO | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005728 | 1 | 0 | ADV DOG MINI SENSITIVE 3 KG - PROMO | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005754 | 1 | 20,17 | NEXGARD SPECTRA XS (2 - 3,5KG) 3 CP | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005755 | 2 | 42,98 | NEXGARD SPECTRA S (3,5 - 7,5KG) 3 CP | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005756 | 1 | 24,58 | NEXGARD SPECTRA M (7,5 - 15KG) 3 CP | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10005757 | 1 | 29,11 | NEXGARD SPECTRA L (15 - 30KG) 3 CP | 6 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10006519 | 1 | 0 | WESKIN CHAMPO PIOM 200 ML | 23 |
| Fatura | 2-11-18 | FT 2018A1/80453 | 10006911 | 1 | 132,64 | LETIFEND 4 Ds. | 6 |
| | | | | | 528,01 | | |

– No ficheiro do sujeito passivo das ofertas, ("Contabilidade - Ofertas todas A..."), constam as referências não faturadas em valor no documento, com a respetiva valorização do seu valor de aquisição e/ou custo:

| Docume | Num_ã | Data_Documento | Referencia | Design | Quantidade | Custo_unitariã | Custo_Total |
|--------------------|-------|----------------|------------|---|------------|----------------|--------------|
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10005467 | AVET DOG GASTROENT 3 KG LOW FAT 3 KG - PROMO | 1 | 10,24 | 10,24 |
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10005502 | LIBRA CAO ADULT CORDEIRO 15 KG - PROMO | 3 | 12,85 | 38,56 |
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10005515 | ADV DOG PUPPY SENSITIVE 3 KG - PROMO | 1 | 8,28 | 8,28 |
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10005719 | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG (750 GR + 750 GR) | 2 | 4,46 | 8,92 |
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10005726 | ADV DOG PUPPY SENSITIVE 800 GR - PROMO | 1 | 2,13 | 2,13 |
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10005728 | ADV DOG MINI SENSITIVE 3 KG - PROMO | 1 | 8,09 | 8,09 |
| Fatura | 80453 | 02-11-2018 | 10006519 | WESKIN CHAMPO PIOM 200 ML | 1 | 6,38 | 6,38 |
| 80453 Total | | | | | | | 82,60 |

- Conforme registo contabilístico, é O valor de custo destas ofertas que consta no ficheiro do sujeito passivo. que está registado na respetiva conta de gastos 68842:

| Conta | Descrição | Data | Diário | Lançamento | Documento | N document | Descritivo | Debito |
|-------|--|------------|---------|------------|-----------|------------|--------------|--------|
| 68842 | Ofertas e amostras de inventários NAC - IVA Isento | 02.11.2018 | FATURAS | 11000158 | N/ Fatura | 80453 | Fatura 80453 | 82,60 |

Exemplo 3 -Fatura nº 201 BA/80482:

Neste documento verifica-se:

- A oferta dos produtos com as referências 1 0005252, 1 0005470, 1 0005495, 1 0006156 e 10006563, produtos não faturados neste documento:
- A oferta do produto com a referência 10006311, produto faturado neste documento.

| Tipo | Data | Documento | Produto | Quant. | Valor a crédito | Descrição | %IVA |
|---------|----------|-----------------|----------|--------|-----------------|---|------|
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10001239 | 1 | 40,15 | CAMNSULIN (CX 10 DS) | 6 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006252 | 1 | 0 | WEDERM ORAL 30 ML | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10005470 | 1 | 0 | AVET DOG RENAL FAILURE 12 KG - PROMO | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10005495 | 2 | 0 | LIBRA CAO (PUPPY) JUNIOR 15 KG FRANGO 15 KG - PROMO | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006156 | 1 | 0 | LIBRA CAO LIGHT 12 KG - PROMO | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006311 | 5 | 29,75 | MELOXYDYL ORAL GATO 0,5 MG - 5 ML (CEVA) | 9 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006311 | 1 | 0 | MELOXYDYL ORAL GATO 0,5 MG - 5 ML (CEVA) | 5 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006563 | 1 | 0 | WECYSTO 100 ML | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006957 | 2 | 23,56 | HPM G1 DOG DIGESTIVE SUPPORT 1,5 KG | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10006980 | 2 | 27,08 | HPM US CAT URINARY WB 1,5 KG | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10007690 | 1 | 39,21 | HPM ADULT DOG LARGE & MEDIUM SENSITIVE DIGEST 12 KG | 23 |
| Factura | 02-11-18 | FT 2018A1/80482 | 10007690 | 1 | 39,21 | HPM ADULT DOG LARGE & MEDIUM SENSITIVE DIGEST 12 KG | 23 |
| | | | | | 198,96 | | |

- No ficheiro do sujeito passivo das ofertas, ("Contabilidade - Ofertas todas A..."), constam apenas as referências não faturadas, em valor no documento, com a respetiva valorização do seu valor de aquisição e/ou custo:

| Documento | Num_doc | Data_Documento | Referência | Design | Quantidade | Custo_unitario | Custo_Total |
|--------------------|---------|----------------|------------|---|------------|----------------|--------------|
| Fatura | 80482 | 02-11-2018 | 10005252 | WEDERM ORAL 30 ML | 1 | 5,33 | 5,33 |
| Fatura | 80482 | 02-11-2018 | 10006563 | WECYSTO 100 ML | 1 | 9,42 | 9,42 |
| Fatura | 80482 | 02-11-2018 | 10005495 | LIBRA CAO (PUPPY) JUNIOR 15 KG FRANGO 15 KG - PROMO | 2 | 13,07 | 26,13 |
| Fatura | 80482 | 02-11-2018 | 10006156 | LIBRA CAO LIGHT 12 KG - PROMO | 1 | 10,67 | 10,67 |
| Fatura | 80482 | 02-11-2018 | 10005470 | AVET DOG RENAL FAILURE 12 KG - PROMO | 1 | 26,44 | 26,44 |
| 80482 Total | | | | | | | 77,99 |

- Conforme registo contabilístico, é o valor de custo destas ofertas que consta no ficheiro do sujeito passivo, que está registado na respetiva conta de gastos 68842,

| Conta | Descrição | Data | Diário | Lançamento | Documento | N document | Descritivo | Debito |
|-------|--|------------|---------|------------|-----------|------------|--------------|--------|
| 68842 | Ofertas e amostras de inventários NAC - IVA Isento | 02.11.2018 | FATURAS | 11000187 | N/ Fatura | 80482 | Fatura 80482 | 77,99 |

- Quanto ao valor das unidades de produto oferecido, da mesma referência de produto faturado, estas são bónus, não constam no ficheiro do sujeito passivo, - denominado "Contabilidade - Ofertas todas A...", nem na conta de gastos 68842

como ofertas, e foram registadas na respetiva conta de bónus de fornecedor, numa sub-conta da conta 27:

| Conta | Descricao | Data | Diario | Lancamento | Documento | N document | Descritivo | Debito |
|----------|--------------------------------|------------|---------|------------|-----------|------------|--------------|--------|
| 27211101 | BONUS FORNECEDOR - Tx Reduzida | 02.11.2018 | FATURAS | 11000187 | N/ Fatura | 80482 | Fatura 80482 | 5,22 |

Conforme demonstrado nos exemplos supra,

- Os mesmos itens com quantidades faturadas (com valor) e oferecidas (a valor zero) -

consideradas "bónus" - não estão na listagem do sujeito passivo, "Contabilidade - Ofertas todas A...", nem nos registos na conta de gastos 68842.

- Os itens com quantidades atribuídas (a valor zero) de referências não faturadas (com valor) no documento, vão à listagem do sujeito passivo e à conta de gastos 68842.

Importa mais uma vez referir que, este ficheiro "Contabilidade - Ofertas todas A..." é do próprio sujeito passivo, e como acima referido, da análise por amostragem, e do cômputo geral, em regra, verifica-se que nele constam os bens atribuídos a clientes, a valor zero, de referências não faturadas no documento, pelo que foi com base nele, que foi efetuada a análise e conclusões da rúbrica de gastos 68842 - ofertas, versus a análise do custo de oferta por fatura e respetiva sujeição ou não a IVA.

Como já referido, em sede de IVA, no caso em que ocorra a transmissão gratuita de produtos diferentes dos produtos faturados ao cliente, consideram-se ofertas, e as mesmas estarão ou não sujeitas a IVA, consoante o valor da oferta, e se o valor global anual excede cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior.

Em sede de IVA:

*** não há sujeição a imposto, ainda que tenha havido dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objeto de transmissão gratuita, nas situações em que se esteja perante ofertas de valor unitário igual ou inferior a 50,00€ e cujo valor*

global anual das mesmas, não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais;

*** há sujeição a imposto, quando o valor global anual das ofertas exceda cinco por mil*

do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior ou o valor da oferta ultrapassa o valor de 50,00€, exceto se, não tiver exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante. Nestes casos, o valor tributável é o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

E atendendo a esta última situação, e que o sujeito passivo deduz o IVA suportado na

aquisição dos seus inventários, foi primeiramente analisado o caso de ofertas que ultrapassam o valor de 50,00€:

- partindo do ficheiro do sujeito passivo "Anexo 22 Listagem Ofertas 2018", que contém um ficheiro em Excel denominado "Contabilidade - Ofertas todas A...", com as referências de produtos oferecidos, discriminados linha a linha, em cada documento de faturação emitido pelo sujeito passivo no ano de 2018, foram selecionados todos os documentos do tipo "fatura".

- posteriormente foram verificados os sub-totais, por fatura, identificando assim as quantidades oferecidas e o custo total de cada oferta, contida em cada fatura

- e foram identificadas as faturas, cuja oferta é constituída por um conjunto de bens, com valor de aquisição e/ou custo, superior a 50,00€.

Importa referir que o ficheiro exibido pelo sujeito passivo (denominado "Contabilidade – Ofertas todas A..."), totaliza 965.801,14€, demonstrativo do valor registado na conta de gastos 68842 (num total de 965.803,84€).

Foram analisadas, com base nesse ficheiro, as ofertas com valor de custo, por fatura, superior a 50,00€, as quais totalizam 780.192,19€.

- Com base na informação do sujeito passivo que consta em arquivo nos n/ Serviços, nos saft's da faturação de inspeção anterior (ano 2017), complementada com a que consta nos saft's mensais da faturação de 2018 exibidos, ou seja, relativos aos meses de junho a novembro de 2018, (de referir que o sujeito passivo, apesar de notificado para exibir o saft da faturação do ano de 2018, não exibiu tal ficheiro, mas sim apenas os ficheiros saft's mensais de junho a novembro de 2018), verificou-se as taxas de IVA aplicáveis aos produtos comercializados.

- Atendendo aos elementos declarados no saf-t da faturação e quanto às referências de

produtos faturados, identificou-se:

** o conjunto de produtos com taxa de IVA de 6%,

**o conjunto dos produtos com taxa de IVA de 13% e

**o conjunto de produtos com taxas de IVA a 23%.

Com base na análise às referências que constam no saf-t da faturação, por tipo de taxa de IVA liquidado, foi atribuída a respetiva taxa de IVA às mesmas referências que constam no ficheiro exibido pelo sujeito passivo relativo às ofertas em quantidade e valor, por fatura e concretamente para as faturas identificadas, cujo valor de oferta é constituída por um conjunto de bens, com valor de aquisição e/ou custo, superior a 50,00€.

Anexo 1.- Tabela das referências de produtos retirada do saf-t da faturação, em arquivo nos n/ Serviços, por inspeção anterior (ao ano de 2017) e complementada com o saf-t da faturação mensal exibido em 2018 dos meses de junho a novembro, com incidência de IVA à taxa de 6%, 13% e 23%, respetivamente.

Nota: Apenas as referências residuais, abaixo descritas não foram identificadas, mas, quer por existirem produtos similares, quer pelas características do produto, foi atribuída a respetiva taxa de IVA de 23%, exceto ao item "insistor 10 mg" ao qual foi atribuída taxa IVA 6% (medicamento):

| Referência | Descrição | Taxa IVA |
|------------|--|----------|
| 10000181 | CATGUT CHROMIC USP 5 - 25 M (BRAUN) | 0,23 |
| 10004349 | NOVOSYN VIOLET 0 HR 26 - G0068043 | 0,23 |
| 10006713 | ADESIVO NAO TECIDO 10 MT X 10 CM 442-002 | 0,23 |
| 10007365 | NOVOSYN QUICK UNDY 2/0 DS 24 - G3046236 | 0,23 |
| 10007507 | KONG EASY TREAT LIVER (XS1E) | 0,23 |
| 10008230 | AVET CAT WEIGHT BALANCE 3 KG - PROMO | 0,23 |
| 10008231 | WEDENTAL 100 ML | 0,23 |
| 10008271 | INSISTOR 10 MG/ML 10 ML | 0,06 |

Em anexo 2 do projeto de relatório da inspeção tributária, consta o apuramento do IVA por fatura/ bem e período.

Efetuada a distribuição das taxas de IVA ao valor de base tributável que é o valor de aquisição e/ou de custo indicado pelo sujeito passivo, às referências de produtos atribuídos a clientes, cuja oferta, por fatura, seja superior a 50,00€, (informação tratada de acordo com os elementos enviados pelo próprio sujeito passivo), obtêm-se os seguintes montantes de IVA em falta, nos termos do disposto da alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA:

| Descrição | Taxa 6% | Taxa 13% | Taxa 23% | Total |
|--------------|------------|----------|------------|------------|
| Base | 176.601,25 | 6,50 | 603.584,44 | 780.192,19 |
| IVA em falta | 10.596,08 | 0,84 | 138.824,42 | 149.421,34 |

De acordo com o disposto na já citada alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, -o imposto é reportado ao momento da realização das operações, pelo que, com base no período das faturas, é efetuada a distribuição do IVA em falta, por período.

| Período | 201801 | 201802 | 201803 | 201804 | 201805 | 201806 |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| IVA taxa 6% | 1.123,13 | 428,65 | 321,50 | 1.342,06 | 875,33 | 677,91 |
| Base Tributável | 18.718,89 | 7.144,10 | 5.358,32 | 22.367,64 | 14.588,76 | 11.298,45 |
| IVA taxa 13% | 0,00 | 0,00 | 0,52 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Base Tributável | 0,00 | 0,00 | 4,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IVA taxa 23% | 9.252,74 | 12.640,88 | 11.913,96 | 8.780,46 | 10.716,35 | 11.138,85 |
| Base Tributável | 40.229,31 | 54.960,34 | 51.799,81 | 38.175,92 | 46.592,81 | 48.429,79 |

| Período | 201807 | 201808 | 201809 | 201810 | 201811 | 201812 | Total |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| IVA taxa 6% | 1.757,56 | 671,18 | 615,91 | 1.395,64 | 495,86 | 891,35 | 10.596,08 |
| Base Tributável | 29.292,67 | 11.186,36 | 10.265,24 | 23.260,61 | 8.264,40 | 14.855,81 | 176.601,25 |
| IVA taxa 13% | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,33 | 0,00 | 0,84 |
| Base Tributável | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2,50 | 0,00 | 6,50 |
| IVA taxa 23% | 14.049,14 | 13.198,31 | 13.851,62 | 12.211,36 | 12.053,30 | 9.017,46 | 138.824,42 |
| Base Tributável | 61.083,21 | 57.383,95 | 60.224,44 | 53.092,88 | 52.405,65 | 39.206,35 | 603.584,44 |

De seguida, foi analisado o caso de ofertas que não ultrapassam o valor de 50,00€, mas

face ao limite anual de cinco por mil do volume de negócios, deve ser apurado IVA:

Conforme já foi acima explanado, em sede de IVA, há sujeição a imposto, nas transmissões gratuitas, nas situações em que se esteja perante ofertas de valor unitário superior a 50,00€ ou cujo valor global anual das mesmas, exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior.

O volume de negócios declarado no ano anterior, ou seja, no ano de 2017 (conforme IES 2017) foi de 29.139.670,94€.

Cinco por mil do volume de negócios do ano anterior, corresponde a 145.698,35€.

O sujeito passivo declarou Gastos com ofertas na conta 68842 no montante global de 965.803,84€.

Do exposto, dos 965.803,84€ de gastos com ofertas, expurgando 145.698,35€ (igual a cinco por mil do volume de negócios do ano anterior) e 780.192,19€ (total ofertas, por fatura, de montante superior a 50,00€, cujo IVA já foi apurado), obtém-se a base tributável das ofertas de valor inferior ou igual a 50,00€ sujeitas a IVA:

$$39.913,30€ = 965.803,84€ - 145.698,35€ - 780.192,19€$$

Assim, partindo do ficheiro do sujeito passivo com a quantificação e a valorização do conjunto de bens, que constitui a oferta em cada fatura, foram retiradas as que constam nas últimas faturas emitidas, com valor inferior ou igual a 50,00€, até perfazer o montante de 39.913,30€, ou seja, o valor da base tributável sujeita a IVA.

Da mesma forma, partindo da tabela das taxas de IVA por referências de produtos, no saf-t da faturação (em Anexo 1), foi atribuída a taxa de IVA de 6%, 13% ou 23%, para essas mesmas referências de produtos, que constam como oferta.

Efetuada a distribuição das taxas de IVA, ao valor de base tributável (informação nos elementos enviados pelo próprio sujeito passivo) que é o valor de aquisição e/ou de custo indicado pelo sujeito passivo, às referências de produtos atribuídos a clientes, cuja oferta, por fatura, é inferior ou igual a 50,00€ (quando global de ofertas excedem cinco por mil do volume de negócios do ano anterior), obtêm-se os seguintes montantes de IVA em falta, nos termos do disposto da alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, discriminados no Anexo 3 do projeto de relatório da Inspeção Tributária:

| Descrição | Taxa 6% | Taxa 13% | Taxa 23% | Total |
|--------------|----------|----------|-----------|-----------|
| Base | 9.949,23 | 1,00 | 29.963,07 | 39.913,30 |
| IVA em falta | 596,95 | 0,13 | 6.891,51 | 7.488,59 |

De acordo com o disposto na já citada alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CNA, o imposto é reportado ao momento da realização das operações, pelo que, com base no período das faturas, é efetuada a distribuição do IVA em falta, por período:

| Período | 201810 | 201811 | 201812 | Total |
|-----------------|----------|-----------|----------|-----------|
| IVA taxa 6% | 217,42 | 188,36 | 191,17 | 596,95 |
| Base Tributável | 3.623,70 | 3.139,40 | 3.186,13 | 9.949,23 |
| IVA taxa 13% | 0,13 | | 0,00 | 0,13 |
| Base Tributável | 1,00 | | 0,00 | 1,00 |
| IVA taxa 23% | 1.986,38 | 2.677,56 | 2.227,57 | 6.891,51 |
| Base Tributável | 8.636,43 | 11.641,57 | 9.685,07 | 29.963,07 |

Do exposto, encontra-se em falta IVA no montante total de 156.909,93€ (149.421,34€ + 7.488,59€), nos períodos abaixo indicados, nos termos do art.º 1.º n.º 1, art.º 3.º n.º 3 al. f) e n.º 7 e art. 27.º n.º 1, todos do CIVA.

| Descrição | Taxa 6% | Taxa 13% | Taxa 23% | Total |
|--------------|------------|----------|------------|------------|
| Base | 186.550,49 | 7,50 | 633.547,51 | 820.105,50 |
| IVA em falta | 11.193,03 | 0,97 | 145.715,93 | 156.909,93 |

| Período | 201801 | 201802 | 201803 | 201804 | 201805 | 201806 |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| IVA taxa 6% | 1.123,13 | 428,65 | 321,50 | 1.342,06 | 875,33 | 677,91 |
| Base Tributável | 18.718,89 | 7.144,10 | 5.358,32 | 22.367,64 | 14.588,76 | 11.298,45 |
| IVA taxa 13% | 0,00 | 0,00 | 0,52 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Base Tributável | 0,00 | 0,00 | 4,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IVA taxa 23% | 9.252,74 | 12.640,88 | 11.913,96 | 8.780,46 | 10.716,35 | 11.138,85 |
| Base Tributável | 40.229,31 | 54.960,34 | 51.799,81 | 38.175,92 | 46.592,81 | 48.429,79 |

| Período | 201807 | 201808 | 201809 | 201810 | 201811 | 201812 | Total |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| IVA taxa 6% | 1.757,56 | 671,18 | 615,91 | 1.613,06 | 684,23 | 1.082,52 | 11.193,03 |
| Base Tributável | 29.292,67 | 11.186,36 | 10.265,24 | 26.884,31 | 11.403,80 | 18.041,94 | 186.550,49 |
| IVA taxa 13% | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,13 | 0,33 | 0,00 | 0,97 |
| Base Tributável | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 1,00 | 2,50 | 0,00 | 7,50 |
| IVA taxa 23% | 14.049,14 | 13.198,31 | 13.851,62 | 14.197,74 | 14.730,86 | 11.245,03 | 145.715,93 |
| Base Tributável | 61.083,21 | 57.383,95 | 60.224,44 | 61.729,31 | 64.047,22 | 48.891,41 | 633.547,51 |

Resumo das correções de IVA propostas por período:

| Período | IVA em falta | Ponto PRIT |
|---------|-------------------|------------|
| 201801 | 10.375,88 | III.1.1 |
| 201802 | 13.069,52 | III.1.1 |
| 201803 | 12.235,98 | III.1.1 |
| 201804 | 10.122,52 | III.1.1 |
| 201805 | 11.591,67 | III.1.1 |
| 201806 | 11.816,76 | III.1.1 |
| 201807 | 15.806,70 | III.1.1 |
| 201808 | 13.869,49 | III.1.1 |
| 201809 | 14.467,53 | III.1.1 |
| 201810 | 15.810,93 | III.1.1 |
| 201811 | 15.415,41 | III.1.1 |
| 201812 | 12.327,54 | III.1.1 |
| | 156.909,93 | |

(...)

VIII. Outros elementos relevantes

VIII.1 A todos os valores de imposto a pagar em sede de IRC e IVA acrescem juros compensatórios nos termos do ar.º 35.º da Lei Geral Tributária (LGT).

(...)

IX. Direito de audição – fundamentação

(...)

IX.3) -Apreciação do direito de audição:

Das alegações apresentadas e dos elementos que juntou em sede de direito de audição, há a referir o seguinte:

Ponto III.1.1 Falta de liquidação de IVA

O sujeito passivo refere que as faturas que emite aos seus clientes podem incluir "bens com identificação da quantidade, preço unitário e valor correspondente que são objeto de liquidação de IVA (...) bens com referências idênticas às acima referidas, com identificação de quantidade e preço unitário, e cujo valor é de "zero" (. ..) bens com referências diferentes das que são objeto de venda, com identificação de quantidade e preço unitário, e cujo valor é de "zero" e que tal se explica pela política comercial praticada. Para tal juntou:

a) em Anexo III, num total de 17 páginas, a política comercial lojas 2018:

- Documento denominado "NCCL -2018 (Novas condições comerciais Lojas 2018), com:

**** as condições em loja para as marcas "Advance", "Libra", "Trainer", "Brekkiies" e "Bonanza", com a informação acerca dos descontos:*

** Desconto de promo PVP direto na fatura - "Desconto PVP" (marca Advance, Libra) 2,5% desconto - em compra palete completa por referência ou em mínimo de compra de 5 paletes por referência, (válido para Mix Marcas, Libra, Brekkiies e Bonanza)*

**desconto por escalão: escalão 1 desconto 8% para compra nº caixas 4 a 12 (marca Bonanza) ou 13% para compra de 6 a 19 caixas (marca Brekkies) e escalão 2 desconto 11% para compra nº caixas superior a 13 {marca Bonanza) ou 19% para compra superior a 20 caixas (marca Brekkies)*

**"Desconto Financeiro Máximo" -3% (marca Advance, Libra, Trainer, Brekkies e Bonanza);*

**** as condições de abertura para novo cliente e horários de expedição de encomendas:*

****a Logística Rappel Farma, com 3 escalões:*

o escalão 1, para volume trimestral de compras Affinity de 900 a 1500€, cujo Rappel Farma A... é 1%, o escalão 2, para volume trimestral de compras Affinity de 1501€ a 6000€, com Rappel Farma A... de 2% e o escalão 3 para volume trimestral de compras Affinity superior a 6001€, com Rappel Farma A... de 3%.

Nas condições do "Rappel Farma" consta diversa informação, nomeadamente que o percentual de desconto é aplicado sobre as compras de cada trimestre; tem de ser levantado até ao final do trimestre seguinte; o rappel acumulado sobre as compras Affinity, será pago em compras FARMA; por cada 100€ de compras FARMA, serão descontados 50€ de rappel acumulado e o pagamento do rappel é efetuado numa proporção de 50%, sobre o total de compras FARMA.

**** a logística Tolsa 2018, com a informação acerca dos descontos financeiros e os descontos em função de compra de palete completa.*

b) em Anexo III, num total de 12 páginas a política comercial Clínicas 2018:

- Documento denominado "Condições CAMV NCC 2018 Plano Financeiro/Comercial" com

informações, acerca de "Condições clientes 2018", nomeadamente "(...) O 1 NCC 201 a (..) 02

Descontos produto (..) 03 Descontos financeiros (..) 04 Afinity (..) 05 Tolsa".

- documento "WCC 2018 farma", no qual consta um quadro com as colunas "escalão", "volume mensal compras FARMA" e "Desconto Comercial em Exclusivos A... (...)", conforme abaixo se resume:

| Escalão | Volume Mensal Compras FARMA | Desconto Comercial em Exclusivos A... (*) |
|---------|-----------------------------|---|
| 1 | < 850 € | 6% |
| 2 | 850 € - 1.450 € | 8% |
| 3 | 1.451 € - 2.450 € | 10% |
| 4 | 2.451 € - 3.900 € | 12% |
| 5 | > 3.901 € | 15% |

(*) EXCLUSIVOS A... :
(não podem ser acrescentados os escalões de descontos)



e descreve as condições, nomeadamente:

"condições não cumulativas com as condições atuais dos clientes (...) condições não

cumulativas com descontos financeiros e/ou rappels (. . .) a aceitação desta política comercial, anula qualquer outra condição do cliente (. . .) O valor de oferta em exclusivos, não acumula com as campanhas dos mesmos, à data da aquisição e da oferta, exceto em WEPHARM (...) condições cumulativas com campanhas / ofertas de laboratórios (. . .) percentual de desconto aplicado sobre as compras de cada mês (sem efeito retroativo) (...)"

- documento "Outras Condições- Farma % (...) (ou) descontos financeiros (...) (ou) descontos em produto" referindo:

as condições em descontos financeiros, nomeadamente as percentagens, em função do

pagamento (8 ou 30 dias) e com ou sem sistema de débito direto (SDD), a nota de que "O desconto financeiro só é aplicado a clientes que não tenham ativas as NCC 2018 e RAPPEIS EM PRODUTO. (...)"e

**referindo as condições descontos em produto, nomeadamente quanto ao pagamento (mensal, trimestral ou anual), os produtos em que é pago ("Pago aleatoriamente em produtos das linhas Pharma e Affinity') e os que estão

excluídos, a menção "descontos atribuídos em função do volume de compras, pagamento e margem" e diversas notas, tais como, "(...) o pagamento das NCC ou RAPPEL EM PRODUTO, poderá ser efetuado até 90 dias do prazo de emissão da fatura (...)".

Os restantes documentos reportam-se a informações sobre as "Condições clientes 2018

Myprovet", "Condições Affinity", "Abertura novo cliente - Affinity", "Horários de Expedição", "Custos de Transporte", "NCC(L) 2018 Novas condições Comerciais 2018 (CAMV+Lojas) e "Condições Tolsa".

Conforme se verifica, tais anexos juntos agora em sede de direito de audição como Anexo III, não são mais do que, informações acerca das "novas condições Comerciais Lojas 2018" e "condições CAMV NCC 2018 - plano financeiro / comercial" do sujeito passivo em 2018.

Contudo, importa referir que não está em causa a política financeira/ comercial que a empresa decidiu, mas sim as implicações fiscais:

- quanto aos bens comercializáveis,*
- adquiridos pelo sujeito passivo e cujo IVA foi deduzido na aquisição,*
- que foram transmitidos gratuitamente,*
- os quais, são produtos de diferentes referências dos faturados a esses clientes, integrando o conceito de oferta.*

*O próprio sujeito passivo, se refere a esse conceito ao longo dos documentos que agora juntou em sede de direito de audição: "(...) O valor de oferta em exclusivos, não acumula com as campanhas dos mesmos, à data da aquisição e da **oferta**, exceto em WEPHARM (...) condições cumulativas com campanhas / **ofertas** de laboratórios(.,.)". (negrito nosso).*

Aliás, da leitura aos "descontos em produto" mencionados na política comercial, verifica-se que estes são atribuídos em produtos específicos, e não nos produtos adquiridos.

Alega o sujeito passivo que "(...) concede aos seus clientes, em função do volume de compras mensais, descontos comerciais (. ..) que são concedidos através de entrega de produtos exclusivos. Os descontos comerciais são bónus, que resultam ou de campanhas de vendas (que podem advir dos fornecedores ou ser campanhas da A...) ou podem ser do rappel pago aos clientes (de acordo com a nossa política comercial)".

Alega que "(...) nos Bónus existem 2 situações: i) Bónus Fornecedor (...) descontos assumidos diretamente pelos nossos fornecedores (...) em que na compra de uma determinada quantidade de produto é oferecida outra quantidade de produto. (...) são

contabilizados numa subconta 27; ii) Bónus A...: desconto comercial concedido pela A... (...) em que na compra de determinado número de unidades de um bem são oferecidas outras unidades. Estes valores são contabilizados na conta 68842 - "Ofertas e amostras de Inventários". (...) O Rappel ..) desconto concedido aos clientes sempre que este atinja ou ultrapasse um determinado volume de compras de acordo com a nossa política comercial (cfr. Anexo III) e é contabilizado também na conta 68842 - "Ofertas e amostras de Inventários"".

O sujeito passivo vem demonstrar em sede de direito de audição, que o ficheiro que exibiu no decurso da inspeção denominado "Contabilidade -Ofertas todas A...", inclui:

- Bónus A..., conforme Anexo I, num montante de 182.287,24€;*
- Ofertas em Guias de Oferta e Guias de Animação num montante de 567,88€, tendo junto ficheiro das mesmas em Anexo !I, e*
- Rappel no montante de 782.948,72€. Juntou também como Anexo V um ficheiro com o saldo das contas correntes de Rappel dos clientes, o qual totaliza 1.204.005,01€, que alega ser o valor de mercado dos produtos, alegando que o preço de custo desses produtos entregues de acordo com a sua política comercial (que juntou como Anexo III), foi contabilizado na conta 68842 (782.948,72€).*

Relativamente à situação que o sujeito passivo vem alegar como "Rappel", há a referir o seguinte:

- Conforme explanado no projeto relatório, num mesmo documento, os itens com quantidades atribuídas a valor zero, de referências não faturadas com valor, estão na listagem do sujeito passivo denominada "Contabilidade - Ofertas todas A..." e o valor de custo desses mesmos itens faturados a valor zero, estão contabilizados na conta de gastos 68842.

Para o caso em apreço, o sujeito passivo vem alegar em direito de audição que se trata de "Rappel" e acrescentou que "Nas faturas os bens faturados no regime Rappel estão devidamente discriminados, com menção do preço de venda, sendo que na mesma fatura não existem referências idênticas dos mesmos bens faturados a um valor superior a zero".

Juntou em "Anexo VIII", várias faturas referentes a essa situação: num mesmo documento, as referência(s) faturada(s) a valor zero e com a menção "inclui desconto Rappel", são bens diferentes dos faturados com valor superior a zero.

Vem também alegar que "O valor do rappel é calculado mensalmente e informado ao cliente (...), a quem é disponibilizado numa conta corrente do cliente ..) sendo posteriormente descontado nas faturas do cliente".

Ora acerca desta situação, importa uma vez mais esclarecer que em sede de IVA, nos termos do disposto da alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, são excluídos do valor tributável, os descontos, abatimentos e bónus concedidos sendo os bónus os bens atribuídos mediante a aquisição de determinados produtos e da mesma natureza dos adquiridos.

Pelo que, em sede de IVA, só fica excluída da base tributável, a atribuição de determinados produtos a título gratuito, pela quantidade de compras efetuadas pelo cliente, desde que esses bónus concedidos em espécie, sejam da mesma natureza dos bens adquiridos.

Contudo, conforme análise aos elementos que agora veio juntar em sede de direito de audição, como Anexos VI e VII, tal não ficou demonstrado, antes porém verifica-se o seguinte:

- O anexo VII refere-se a informação de 12 clientes, e contém em cada um deles o email com o total de vendas, total para Rappel e total de valor em produto num determinado mês, enviado ao cliente no início do mês seguinte (exceto um cliente em que o email a partir do 2º semestre de 2018, passou a ser com o total de vendas, total para Rappel e total de valor em produto num determinado trimestre);*
- O anexo VI contém o extrato de cada um desses 12 clientes, e em cada um desses extratos, constam os registos ao longo do ano do valor em produto atribuído num determinado mês, denominado "Descontos Exclusivos Quantidade" e, no mês seguinte e/ou meses seguintes, consta o número das faturas, a descrição dos bens e valor, até perfazer o montante atribuído e registado como "descontos exclusivos Quantidade";*
- Conforme já referido, quer no próprio relatório da inspeção tributária, quer pelo próprio sujeito passivo no direito de audição, esses bens atribuídos na respetiva fatura, como "Rappel" são itens diferentes dos faturados, e*
- O sujeito passivo apenas enviou os anexos, não tendo demonstrado, se os itens atribuídos a título gratuito, como "rappel" se reportariam ou não a itens da mesma natureza aos adquiridos pelos respetivos clientes, no período da atribuição desse eventual "rappel";*
- Ainda assim, e da análise efetuada, aos elementos enviados em anexo VI e VII no direito de audição, verifica-se que os emails enviados aos clientes num determinado período, reportam-se aos elementos de faturação e "rappel atribuído" do período anterior (Anexo VII), mas quando comparados tais itens atribuídos gratuitamente no mês seguinte ao do rapel, os quais constam discriminados no extrato c/c do cliente (em Anexo VI), com a faturação a esse cliente no período a que o "Rappel" se reporta, não se comprova tratarem-se de bónus concedidos em espécie, da mesma natureza dos bens adquiridos, pelo contrário, comprova-se sim que, tais itens atribuídos gratuitamente, na sua*

maioria, ou não constam faturados ou constam faturados, mas também com valor zero.

- Por outro lado, caso se tratasse da atribuição de bónus em espécie, posteriormente à

emissão da fatura e/ou faturas referentes às transmissões a que respeitam, devia fazer constar nas faturas, aquando da sua atribuição, o motivo da não liquidação do IVA, bem como fazer constar a referência à fatura e/ou faturas (número, data e valores) relativas às operações anteriormente efetuadas e que estiveram na base da atribuição do respetivo bónus, o que não sucede.

Segue como demonstrativo do acima referido, os exemplos abaixo, de acordo com os

elementos enviados agora em sede de direito de audição, conjugados com o que consta no saft da faturação:

EXEMPLO 1

Retirado do Anexo VII - Cliente 897 – J..., LDA

“ A... | C...
De: A... | D...
Enviada: segunda-feira, 5 de novembro de 2018 16:42
Para: ...@gmail.com; ... A... | ... K... <...@...pt>
Assunto: Informação de Valor em Produto (897 | CLÍNICA J... , LDA)
Exm^{os}. Senhores,
Os nossos melhores cumprimentos.
De acordo com as condições acordadas, vimos informar o valor em produto, calculado sobre os documentos do mês de Outubro .
Conta Data Valor
Total Vendas Outubro 11 857.42
Total para Rappel Outubro 10 984.58
Total de Valor em Produto 1 647.68”

Retirado do Anexo VI: Cliente 897 – CLÍNICA J..., LDA

Itens de produtos atribuídos na conta corrente do cliente, em faturas de novembro, relativos a "descontos exclusivos Quantidade Outubro de 2018"

| N_cliente | Documento | Data | Tipo | Descrição | Valor | Acumulado |
|-----------|-----------------|------------|------------|---|----------|-----------|
| 897 | | 31-10-2018 | EXCLUSIVOS | Descontos Exclusivos Quantidade Outubro 2018 | 1.647,89 | 1.647,88 |
| 897 | Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | INST DOG NO GRAIN MEDIUM ADULT SALMON 2 KG - PROMO - 822271 | - 19,68 | 1.628,00 |
| 897 | Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI ADULT C & R 3 KG - PROMO | - 20,46 | 1.607,54 |
| 897 | Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI SENSITIVE 3 KG - PROMO | - 32,40 | 1.575,14 |
| 897 | Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG RENAL FAILURE 3 KG - PROMO | - 27,28 | 1.547,86 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | WENZYMÉ 50 GR | - 73,80 | 1.474,06 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT CORDEIRO 15 KG - PROMO | - 34,26 | 1.439,80 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG DERM CARE (ATOPIC) 12 KG - PROMO | - 35,24 | 1.404,56 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG ARTICULAR CARE REDUCED CALORIE 12 KG - PROMO | - 35,24 | 1.369,32 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULT SALMAO 1,5 KG - PROMO | - 8,12 | 1.361,20 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG INITIAL 800 GR - PROMO | - 79,40 | 1.281,80 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI PUPPY C & R 3 KG - PROMO | - 22,16 | 1.259,64 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 3 KG - PROMO | - 22,16 | 1.237,48 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | - 54,56 | 1.182,92 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG YORKSHIRE TERRIER 1,5 KG - PROMO | - 15,34 | 1.167,58 |
| 897 | Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | SANICAT AGLOMERANTE BENTONITE AROMA ROSE D'ORIENTE 5 LTS (4 | - 21,05 | 1.146,53 |
| 897 | Fatura nº 82819 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT KITTEN C & R 400 GR - PROMO | - 45,40 | 1.101,13 |
| 897 | Fatura nº 82912 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG WEIGHT BALANCE MINI 1,5 KG - PROMO | - 15,34 | 1.085,79 |
| 897 | Fatura nº 82912 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG WEIGHT BALANCE 3 KG - PROMO | - 27,28 | 1.058,51 |
| 897 | Fatura nº 82912 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET CAT RENAL FAILURE 1,5 KG - PROMO | - 30,68 | 1.027,83 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | WEJOINT RACAS MEDIAS 120 CP. (4X30) | - 194,50 | 833,33 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 120 CP. | - 279,00 | 554,33 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 12 KG - PROMO | - 59,12 | 495,21 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | INST CAT ORIGINAL CHICKEN 7 KG - PROMO - 922265 | - 23,20 | 472,01 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI PUPPY C & R 800 GR - PROMO | - 17,04 | 454,97 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG INITIAL 3 KG - PROMO | - 34,95 | 420,02 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED SENSITIVE SALMON 3 KG - PROMO | - 46,60 | 373,42 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 3 KG - PROMO | - 46,60 | 326,82 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | - 54,56 | 272,26 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG RENAL FAILURE 3 KG - PROMO | - 27,28 | 244,98 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG DERM CARE (ATOPIC) 3 KG - PROMO | - 54,56 | 190,42 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG - PROMO | - 28,40 | 162,02 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO | - 78,70 | 85,32 |
| 897 | Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET CAT RENAL FAILURE 1,5 KG - PROMO | - 23,01 | 62,31 |
| 897 | Fatura nº 85948 | 23-11-2018 | EXCLUSIVOS | WESKIN SPRAY ANTISEPTICO 100 ML | - 44,06 | 18,25 |
| 897 | Fatura nº 85948 | 23-11-2018 | EXCLUSIVOS | WEMALT 50 GR | - 18,25 | - |
| 897 | | 30-11-2018 | EXCLUSIVOS | Descontos Exclusivos Quantidade Novembro 2018 | 1.075,20 | 1.075,21 |

Itens atribuídos a valor zero em faturas de novembro, como sendo relativos a "rappel" pelas vendas em outubro de 2018, mas que não constam como faturados em outubro de 2018, com valor diferente de zero, ou constam faturados, mas com valor zero:

a) Itens não faturados em outubro de 2018:

| Documento | Data | C/C Cliente/Produto | Descrição | Valor atribuído C/C | Valor FT outubro |
|-----------------|------------|---------------------|---|---------------------|------------------|
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED SENSITIVE SALMON 3 KG - PROMO | - | 48,60 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 3 KG - PROMO | - | 48,60 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG INITIAL 3 KG - PROMO | - | 34,95 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 12 KG - PROMO | - | 58,12 |
| Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI ADULT C & R 3 KG - PROMO | - | 20,48 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI PUPPY C & R 3 KG - PROMO | - | 22,16 |
| Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI SENSITIVE 3 KG - PROMO | - | 32,40 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT CORDEIRO 15 KG - PROMO | - | 34,26 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULT SALMAO 1,5 KG - PROMO | - | 8,12 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | SANICAT AGLOMERANTE BENTONITE AROMA ROSE D'ORIENTE 5 LTS (4 | - | 21,05 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | WEJOINT RACAS MEDIAS 120 CP. (4X30) | - | 194,50 |
| Fatura nº 85948 | 23-11-2018 | EXCLUSIVOS | WEMALT 50 GR | - | 18,25 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG DERMA 3 CARE (A TOPIC) 3 KG - PROMO | - | 54,56 |
| Fatura nº 85948 | 23-11-2018 | EXCLUSIVOS | WESKIN SPRAY ANTISEPTICO 100 ML | - | 44,08 |

b) Itens faturados em outubro de 2018, mas a valor zero:

| Documento | Data | C/C Cliente/Produto | Descrição | Valor atribuído C/C | Valor FT outubro |
|-----------------|------------|---------------------|---|---------------------|------------------|
| Fatura nº 82819 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV CAT KITTEN C & R 400 GR - PROMO | - | 45,40 |
| FT 2018A1776481 | 17-10-18 | 10005490 | ADV CAT KITTEN C & R 400 GR - PROMO | - | 0 |
| FT 2018A1776481 | 17-10-18 | 10005490 | ADV CAT KITTEN C & R 400 GR - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG INITIAL 800 GR - PROMO | - | 79,40 |
| FT 2018A1774610 | 10-10-18 | 10008021 | ADV DOG INITIAL 800 GR - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 3 KG - PROMO | - | 22,16 |
| FT 2018A177569 | 22-10-18 | 10005510 | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 3 KG - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI PUPPY C & R 800 GR - PROMO | - | 17,04 |
| FT 2018A1775693 | 15-10-18 | 10005414 | ADV DOG MINI PUPPY C & R 800 GR - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | ADV DOG YORKSHIRE TERRIER 1,5 KG - PROMO | - | 15,34 |
| FT 2018A1772294 | 01-10-18 | 10005410 | ADV DOG YORKSHIRE TERRIER 1,5 KG - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG ARTICULAR CARE REDUCED CALORIE 12 KG - PROMO | - | 35,24 |
| FT 2018A1774810 | 10-10-18 | 10005475 | AVET DOG ARTICULAR CARE REDUCED CALORIE 12 KG - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 82912 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG WEIGHT BALANCE 3 KG - PROMO | - | 27,28 |
| NC 2018A134437 | 29-10-18 | 10008022 | AVET DOG WEIGHT BALANCE 3 KG - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 82912 | 12-11-2018 | EXCLUSIVOS | AVET DOG WEIGHT BALANCE MINI 1,5 KG - PROMO | - | 15,34 |
| FT 2018A1774610 | 10-10-18 | 10008017 | AVET DOG WEIGHT BALANCE MINI 1,5 KG - PROMO | - | 0 |
| FT 2018A1775693 | 15-10-18 | 10008017 | AVET DOG WEIGHT BALANCE MINI 1,5 KG - PROMO | - | 0 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | INST CAT ORIGINAL CHICKEN 7 KG - PROMO - 922265 | - | 23,20 |
| FT 2018A1774894 | 11-10-18 | 10008412 | INST CAT ORIGINAL CHICKEN 7 KG - PROMO - 922265 | - | 0 |
| Fatura nº 81155 | 05-11-2018 | EXCLUSIVOS | INST DOG NO GRAIN MEDIUM ADULT SALMON 2 KG - PROMO - 922271 | - | 19,68 |
| FT 2018A1773735 | 08-10-18 | 10006406 | INST DOG NO GRAIN MEDIUM ADULT SALMON 2 KG - PROMO - 922271 | - | 0 |
| NC 2018A134439 | 29-10-18 | 10006406 | INST DOG NO GRAIN MEDIUM ADULT SALMON 2 KG - PROMO - 922271 | - | 0 |
| Fatura nº 84022 | 16-11-2018 | EXCLUSIVOS | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 120 CP. | - | 279,00 |
| FT 2018A1775693 | 15-10-18 | 10007765 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 120 CP. | - | 0 |
| FT 2018A1775693 | 15-10-18 | 10007765 | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 120 CP. | - | 0 |
| Fatura nº 82194 | 08-11-2018 | EXCLUSIVOS | WENZYM E 60 GR | - | 73,80 |
| FT 2018A1775693 | 15-10-18 | 10007581 | WENZYM E 60 GR | - | 0 |

EXEMPLO 2

Retirado do Anexo VII - Cliente 4570 B..., LDA.

"A... I C...

De: A... I D...

Enviada: sexta-feira, 6 de julho de 2018 09:36

Para: ...@gmail.com

*Assunto: Informação de Valor em Produto (... I B...
, LDA.)*

(. .)

*De acordo com as condições acordadas, vimos informar o valor em produto,
calculado sobre os documentos do mês de Junho.*

Conta Data Valor

Total Vendas 30.06.2018 40 411.13

Total para Rappel 30.06.2018 39 692.32

Total de Valor em Produto 5 953.84"

Retirado do Anexo VI: Cliente 4570-1 B..., LDA.

*Itens de produtos atribuídos na conta corrente do cliente, em faturas de julho de
2018, relativos a "descontos exclusivos Quantidade Junho de 2018"*

| N_cliente | Documento | Data | Tipo | Descrição | Valor | Valor_em_aberto | Acumulado |
|-----------|--------------|----------|------------|---|----------|-----------------|-----------|
| 4570 | | 30-06-18 | EXCLUSIVOS | Descontos Exclusivos Quantidade Junho 2018 | 5653,848 | 5653,848 | 5953,85 |
| 4570 | Fatura nº 49 | 10-07-18 | EXCLUSIVOS | WEPATIC RACAS PEQUENAS E GATOS 30 CP. | -169 | -169 | 5784,85 |
| 4570 | Fatura nº 49 | 10-07-18 | EXCLUSIVOS | WEJOINT PLUS RACAS GRANDES 120 CP. | -279 | -279 | 5505,85 |
| 4570 | Fatura nº 49 | 10-07-18 | EXCLUSIVOS | WEJOINT PLUS RACAS PEQUENAS E GATOS 120 CP. | -179 | -179 | 5326,85 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT CORDEIRO 15 KG - PROMO | -165,5 | -165,5 | 5161,35 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT SALMAO 15 KG - PROMO | -165,5 | -165,5 | 4995,85 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO LIGHT 12 KG - PROMO | -83,58 | -83,58 | 4912,27 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM ADULT C & R 14 KG - PROMO | -113,68 | -113,68 | 4798,59 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MAXI ADULT C & R 14 KG - PROMO | -28,42 | -28,42 | 4770,17 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MAXI ADULT C & R 14 KG - PROMO | -85,26 | -85,26 | 4684,91 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SENSITIVE S & R 12 KG - PROMO | -170,52 | -170,52 | 4514,39 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG ALL BREEDS L & R 12 KG - PROMO | -113,68 | -113,68 | 4400,71 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 15 KG - PROMO | -68,22 | -68,22 | 4332,49 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET DOG DERM CARE (ATOPIC) 12 KG - PROMO | -204,48 | -204,48 | 4128,01 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 8 KG - PROMO | -136,32 | -136,32 | 3991,69 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO (PUPPY) JUNIOR 3 KG FRANGO 3 KG - PROMO | -37,12 | -37,12 | 3954,57 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO LIGHT 3 KG - PROMO | -37,12 | -37,12 | 3917,45 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO (PUPPY) JUNIOR 3 KG COORDERO 3 KG - PROMO | -37,12 | -37,12 | 3880,33 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO JUNIOR (KITTEN) 1,5 KG - PROMO | -90,24 | -90,24 | 3790,09 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULT SALMAO 1,5 KG - PROMO | -60,16 | -60,16 | 3729,93 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS HYPOALLERGENIC (7 U) 150 GR - PROMO | -47,6 | -47,6 | 3682,33 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS APPETITE CONTROL (7 U) 150 GR - PROMO | -47,6 | -47,6 | 3634,73 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS DENTAL CARE (13 U) 180 GR - (13) - PROMO | -88,4 | -88,4 | 3546,33 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS ARTICULAR CARE STICK (14 U) 156 Gr - PROMO | -95,2 | -95,2 | 3451,13 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS MNI DENTAL CARE-90 Gr (13 U) - PROMO | -88,4 | -88,4 | 3362,73 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS SENSITIVE (7 U) 150 GR - PROMO | -47,6 | -47,6 | 3315,13 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS SENIOR (+7 ANOS) (7 U) 150 GR - PROMO | -47,6 | -47,6 | 3267,53 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MINI PUPPY C & R 3 KG - PROMO | -63,06 | -63,06 | 3204,47 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG PUPPY SENSITIVE 3 KG - PROMO | -63,06 | -63,06 | 3141,41 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 3 KG - PROMO | -63,06 | -63,06 | 3078,35 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SENSITIVE S & R 3 KG - PROMO | -57,96 | -57,96 | 3020,39 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED SENSITIVE SALMON 3 KG - PROMO | -113,7 | -113,7 | 2906,69 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 3 KG - PROMO | -113,7 | -113,7 | 2792,99 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 3 KG - PROMO | -78,3 | -78,3 | 2714,69 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET DOG GASTROENT 3 KG LOW FAT 3 KG - PROMO | -78,3 | -78,3 | 2636,39 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET DOG URINARY 3 KG - PROMO | -62,2 | -62,2 | 2574,19 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT KITTEN C & R 1,5 KG - PROMO | -40,92 | -40,92 | 2533,27 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 1,5 KG - PROMO | -44,16 | -44,16 | 2489,11 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET CAT RENAL FAILURE 1,5 KG - PROMO | -44,16 | -44,16 | 2444,95 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 13-07-18 | EXCLUSIVOS | MICROCHIP IDVET 2,12MM (CX 10) | -560,5 | -560,5 | 1884,45 |
| 4570 | Fatura nº 50 | 13-07-18 | EXCLUSIVOS | MICROCHIP IDVET 2,12MM (CX 10) | -29,5 | -29,5 | 1864,95 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | WECYSTO 100 ML | -69,75 | -69,75 | 1795,2 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | WECYSTO 100 ML | -69,75 | -69,75 | 1725,45 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT CORDEIRO 15 KG - PROMO | -165,5 | -165,5 | 1559,95 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT SALMAO 15 KG - PROMO | -436,68 | -436,68 | 1123,27 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO LIGHT 12 KG - PROMO | -83,58 | -83,58 | 1040,69 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO (+7 ANOS) SENIOR 12 KG - PROMO | -83,58 | -83,58 | 957,11 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULTO FRANGO 15 KG - PROMO | -116,12 | -116,12 | 840,99 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULTO SALMAO 15 KG - PROMO | -116,12 | -116,12 | 724,87 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SENSITIVE S & R 12 KG - PROMO | -170,52 | -170,52 | 554,35 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 15 KG - PROMO | -136,44 | -136,44 | 417,91 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET CAT URINARY 8 KG - PROMO | -68,16 | -68,16 | 349,75 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULT SALMAO 1,5 KG - PROMO | -90,24 | -90,24 | 259,51 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ESTERILIZADO 1,5 KG - PROMO | -180,48 | -180,48 | 79,03 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO JUNIOR (KITTEN) 1,5 KG - PROMO | -45,12 | -45,12 | 33,91 |
| 4570 | Fatura nº 51 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA GATO ADULT FRANGO 1,5 KG - PROMO | -33,91 | -33,91 | 0 |

Itens atribuídos a valor Zero em faturas de julho de 2018, como sendo relativos a "rappel" pelas vendas em junho de 2018. mas que não constam como faturados em junho de 2018, com valor diferente de zero, ou constam faturados, mas com valor zero:

a) Itens não faturados em junho de 2018:

| Nº cliente | Documento | Data | C/C Cliente/Descrição Produto | Valor atribuido C/C | Valor FI junho |
|------------|---------------|----------|-------------------------------|---|----------------|
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 15 KG - PROMO | -88,22 |
| 4570 | Fatura nº 518 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV CAT STERILIZED T & R 15 KG - PROMO | -138,44 |
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG MEDIUM PUPPY C & R 3 KG - PROMO | -63,06 |
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG PUPPY SENSITIVE 3 KG - PROMO | -63,06 |
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | AVET DOG URINARY 3 KG - PROMO | -52,2 |
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT SALMAO 15 KG - PROMO | -165,5 |
| 4570 | Fatura nº 518 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO ADULT SALMAO 15 KG - PROMO | -435,68 |
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | LIBRA CAO LIGHT 3 KG - PROMO | -37,12 |
| 4570 | Fatura nº 516 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | WECYSTO 100 ML | -69,75 |
| 4570 | Fatura nº 516 | 18-07-18 | EXCLUSIVOS | WECYSTO 100 ML | -69,75 |
| 4570 | Fatura nº 493 | 10-07-18 | EXCLUSIVOS | WEIQIAT PLUS RACAS PEQUENAS E GATOS 120 CP. | -179 |
| 4570 | Fatura nº 493 | 10-07-18 | EXCLUSIVOS | WEPATIC RACAS PEQUENAS E GATOS 30 CP. | -169 |
| 4570 | Fatura nº 500 | 12-07-18 | EXCLUSIVOS | ADV DOG SNACKS SENOR (+7 ANOS) (7 U) 150 GR - PROMO | -47,6 |

b) Itens faturados em junho de 2018, mas a valor zero

(...)

De referir ainda, que pelos exemplos enviados no direito de audição, relativos ao extrato c/c de "rappel", verifica-se que há situações em que foi registado mensalmente o valor dos chamados "descontos exclusivos em quantidade", mas depois a sua atribuição não ocorreu na totalidade em faturas no período seguinte, constando ao longo dos meses um valor acumulado de "descontos exclusivos em quantidade" por atribuir, não permitindo aferir, de uma forma clara e direta a relação entre os itens do período a que se reporta o "rappel", versus a natureza dos "eventuais" itens a atribuir gratuitamente. Contudo, como descreve a própria política comercial, parece evidente que o sujeito passivo atribui este "rappel", em ofertas de bens específicos para o efeito, onde vai descontando os valores em aberto.

Segue exemplo de extrato c/c de clientes relativo aos últimos seis meses de 2018:

(...)

Contrariamente ao que alega, e conforme também se demonstra nos exemplos 1 e 2, foram atribuídos gratuitamente bens, como sendo relativos a rappel/bónus de quantidades, mas tais itens atribuídos são de referências diferentes às faturadas com valor superior a zero, não se aplicando a exclusão da base tributável da operação, nos termos da alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA. Não se coloca em

causa a política comercial seguida pelo sujeito passivo, mas apenas e só, o enquadramento fiscal em sede de IVA destas transmissões gratuitas. De facto, sujeito passivo atribui este "rappel", em ofertas em bens específicos para o efeito.

Relativamente à situação que o sujeito passivo vem alegar como "Bónus A...", há a referir o seguinte:

O sujeito passivo alega também que, o montante contabilizado na conta de gastos 68842, no montante de 965.803,84, inclui os chamados "Bónus A..." como sendo "quantidades faturadas a preço zero de referências iguais faturadas com preço diferente de zero", no montante total de € 182,287,24€. Juntou como Anexo I, todas as faturas com bónus A... incluídas na conta 68842 e como Anexo IV uma amostra de faturas onde foram concedidos bónus.

Pelos elementos agora juntos, nomeadamente as faturas que juntou em Anexo IV, verifica-se que as faturas contêm itens com desconto 100%, correspondendo a bónus dos mesmos itens que constam faturados com valor diferente de zero, e parte desses itens constam registados no Anexo I que juntou que se reporta aos itens registados na conta 68842.

Veja-se a título exemplificativo:

Fatura2018A1/75864

| Tipo | Data | Documento | Produto | Quant. | Valor a crédito | Descrição |
|---------|------------|-----------------|----------|--------|-----------------|--|
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004722 | 16 | 0 | BRAVECTO 1000 MG L (20 A 40 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004722 | 40 | 792,4 | BRAVECTO 1000 MG L (20 A 40 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004719 | 8 | 0 | BRAVECTO 112,5 MG XS (2 A 4.5 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004719 | 20 | 337,2 | BRAVECTO 112,5 MG XS (2 A 4.5 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004720 | 8 | 0 | BRAVECTO 250 MG S (4.5 A 10 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004720 | 20 | 357,4 | BRAVECTO 250 MG S (4.5 A 10 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004721 | 8 | 0 | BRAVECTO 500 MG M (10 A 20KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10004721 | 20 | 377,2 | BRAVECTO 500 MG M (10 A 20KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10006643 | 8 | 0 | BRAVECTO SPOT-ON GATO 250 MG (2,8-6,25 KG) |
| Factura | 16-10-2018 | FT 2018A1/75864 | 10006643 | 20 | 357,4 | BRAVECTO SPOT-ON GATO 250 MG (2,8-6,25 KG) |

Os 5 itens faturados a valor zero, são bónus de unidades da mesma referência de itens

faturados a valor diferente de zero. E pelo anexo I, vem o sujeito passivo agora demonstrar que um desses itens, em concreto o item com a descrição "Bravecto 1000 mg L(20 A 40 kg)", com 16 unidades a valor zero, de referência igual às 40 unidades faturadas por 792,40€, consta no ficheiro em excel agora enviado como Anexo I denominado "68842 Listagem de Bónus":

| Doc_ | Data | N_doc_ | Designacao | Preco_de_compra | Total PCUSTO |
|--------|------------|--------|---------------------------------|-----------------|--------------|
| Fatura | 16-10-2018 | 75864 | BRAVECTO 1000 MG L (20 A 40 KG) | 16,92 | 270,80 |

Confirma-se também que esse item foi incluído na listagem do sujeito passivo denominada "Contabilidade -Ofertas todas A...c", exibida no decurso da inspeção:

| Documento | Num_doc | Data Documento | Referencia | Design | Quantidade | Custo_unitario | Custo_Total |
|-----------|---------|----------------|------------|----------|------------|----------------|-------------|
| Fatura | 75864 | 16-10-2018 | 10004722 | BRAVECTO | 16 | 16,92 | 270,80 |

Quanto à alegação do sujeito passivo de que "Na página 12 do projeto de relatório diz-se que "os mesmos itens com quantidades faturadas (com valor) e oferecidas (a valor zero) -considerados bónus -não estão incluídos na listagem do sujeito passivo "contabilidade - Ofertas todas A...", nem nos registos na conta de gastos 68842", porém, esta afirmação não está correta, pois o que não foi incluído nesta conta foram os casos em que há situações de bónus dados pelos fornecedores", importa esclarecer que o que consta na página 12 do projeto de relatório da inspeção tributária é que nos exemplos que foram descritos nas páginas anteriores, demonstrou-se que os mesmos itens com quantidades faturadas (com valor) e oferecidas (a valor zero) - considerados bónus - não estão incluídos na listagem do sujeito passivo "Contabilidade - Ofertas todas A...", nem nos registos na conta de gastos 68842, ou seja, os bónus das faturas 201841/80979 e 80482, foram contabilizados, não na conta 68842, mas sim numa sub-conta da conta 27.

E, importa também referir, que o que foi explanado, foi que o ficheiro "Contabilidade – Ofertas todas A..." é do próprio sujeito passivo, e, da análise efetuada por amostragem, e do cômputo geral, verificou-se que, em regra, nele constam os bens atribuídos a clientes, a valor zero, de referências não faturadas

no documento, pelo que foi com base nele, que foi efectuada a análise e conclusões da rúbrica de gastos 68842 - ofertas, versus a análise do custo de oferta por fatura e respetiva sujeição ou não a IVA.

Contudo, atendendo aos novos elementos que veio agora juntar em sede de direito de audição, o sujeito passivo veio demonstrar que o ficheiro que exibiu no decurso da inspeção denominado "Contabilidade -Ofertas todas A...", inclui:

- Bónus Pecuária, num montante de 182.287,24€;*
- Ofertas em Guias de Oferta e Guias de Animação, num montante de 567,88€, e*
- "Rappel" no montante de 782.948,72€.*

Ora em relação ao Rappel, remete-se para tudo o que já foi acima explanado, mantendo-se o que já constava no projeto relatório da inspeção tributária de que se trata de ofertas de bens, visto que se demonstrou, que num mesmo documento, os bens faturados com valor zero são de itens diferentes dos faturados com valor superior a zero, e, ficou também demonstrado que, mesmo caso tais itens faturados a valor zero, se reportassem a atribuição gratuita de bens em função da faturação efetuada no período anterior, há a evidência clara de que, a maioria das referências dos itens atribuídos gratuitamente não constam como referências faturadas, ou constam como referências faturadas mas de valor igual a zero. Acresce que o sujeito passivo, para além dos elementos que juntou em sede de direito de audição, nada mais demonstrou, (mas ficou evidente pela política comercial que juntou, a atribuição deste "rappel" ser em ofertas de bens específicas para o efeito.

Quanto à alegação de que os produtos faturados a zero no regime rappel aos clientes da A..., são posteriormente vendidos por estes aos seus clientes / consumidores finais e que é liquidado IVA, trata-se de uma mera alegação, mas que também não tem qualquer relevância na esfera do sujeito passivo.

Quanto à alegação de que os fornecedores também concedem descontos Rappel, quando o sujeito passivo adquire mercadorias, conforme exemplos de notas de crédito que juntou como Anexo X, trata-se de um procedimento na ótica das compras de mercadorias, sem implicações para a situação em apreço. De referir ainda que, conforme documentos que juntou, há notas de crédito com regularização de IVA e outras sem regularização de IVA, o que estará relacionado com a natureza do rappel em apreço.

Como já referido, em sede de IVA, no caso em que ocorra a transmissão gratuita de produtos diferentes, dos produtos faturados ao cliente, considera-se ofertas, e as mesmas estarão ou não sujeitas a IVA, consoante o valor da oferta, e se o valor global anual excede cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior.

Em sede de IVA:

*** não há sujeição a imposto, ainda que tenha havido dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objeto de transmissão gratuita, nas situações em que se esteja perante ofertas de valor unitário igual ou inferior a 50,00€ e cujo valor global anual das mesmas, não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais;*

*** há sujeição a imposto, quando o valor global anual das ofertas exceda cinco por mil*

do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior ou o valor da oferta ultrapassa o valor de 50,00€, exceto se, não tiver exercido o direito à dedução do correspondente imposto suportado a montante. Nestes casos, o valor tributável é o preço de aquisição dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

Quanto à alegação de que "constata-se que a AT fez o apuramento do IVA no caso das

"ofertas", considerando as "ofertas" com o valor de custo por faturas superiores a € 50 (...) o valor de € 50 não deve ser por fatura, mas sim por referência/item vendido, pois no caso não se trata de um conjunto, mas sim de bens individualmente transmitidos", há a referir o seguinte:

- por um lado, vem o sujeito contrariar-se nas suas alegações, admitindo agora o que a AT demonstra, ou seja, que se tratou de itens vendidos gratuitamente, entregas de quantidades de produtos a título gratuito;*
- por outro lado, conforme já explanado no relatório da inspeção tributária, e contrariamente ao que alega, a oferta constante em cada fatura é constituída por um conjunto de bens, pelo que de acordo com o disposto no art.º 3.º da Portaria 497/2008 de 24 de junho (prevista no citado n.º 7 do art. 3.º do CIVA) o limite dos 50,00€ aplica-se ao conjunto da oferta e não a cada bem individualmente considerado.*

Face às conclusões expostas:

Atendendo a que o sujeito passivo deduz o IVA suportado na aquisição dos seus inventários, foi considerado, conforme consta no projeto relatório da inspeção tributária, como ofertas o valor total do ficheiro exibido pelo sujeito passivo (denominado "Contabilidade - Ofertas todas A..."), o qual totalizava 965.801,14€, demonstrativo do valor registado na conta de gastos 68842 (num total de 965.803,84€) e foram analisadas, com base nesse ficheiro, as ofertas com valor de custo, por fatura, superior a 50,00€, as quais totalizavam 780.192,19€.

Pelos novos elementos agora exibidos no direito de audição, considera-se ser de expurgar do total considerado como ofertas de 965.803,84€, o montante que o sujeito passivo demonstrou estar incluído no ficheiro que exibiu no decurso da inspeção denominado "Contabilidade - Ofertas todas A...", relativo a Bónus A..., conforme Anexo I, num montante de 182,287,24€.

Assim, tendo por base o ficheiro enviado em excel pelo sujeito passivo denominado "Anexo I - 68842 Listagem de Bónus", e filtrando os documentos

"faturas", foram retirados do anexo 2 ao projeto de relatório da inspeção tributária (PRIT), denominado "Mapa de apuramento do IVA em falta por período, relativamente às ofertas superiores a 50,00€, por fatura e discriminado por referência de produtos", todos os itens que aí constavam, incluídos no ficheiro em "Anexo 1 - 68842 Listagem de Bónus". Repare-se que apenas foram consideradas faturas no mapa de apuramento do IVA.

Apurou-se que do montante total contido nesse ficheiro (182.287,24€), foram expurgados itens do referido Anexo 2 do PRIT num total de 111.544,59€.

Contrariamente ao que alega, de que "os bens faturados no regime Bónus A..., no montante de€ 182.287,24€, têm de ser expurgados dos cálculos do IVA apurado em falta", não é este valor que tem de ser expurgado dos cálculos do IVA apurado em falta, mas sim, apenas os itens das faturas que constam nos cálculos do IVA apurado em falta, que correspondam às faturas que constam no Anexo I enviado no direito de audição.

Posteriormente, atendendo que algumas das faturas relacionadas no Anexo 2 ao PRIT,

após expurgar os itens de bónus de quantidades, contidos no "Anexo 1 -68842 Listagem

de Bónus", totalizavam um montante inferior ou igual a 50€, as mesmas foram retiradas do Anexo 2 do relatório da inspeção tributária.

Assim, efetuada a distribuição das taxas de IVA ao valor de base tributável que é o valor de aquisição e/ou de custo indicado pelo sujeito passivo, às referências de produtos atribuídos a clientes, cuja oferta, por fatura, seja superior a 50,00, obtêm-se os seguintes montantes de IVA em falta, nos termos do disposto da alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, conforme novo Anexo 2, junto a este relatório:

| Descrição | Taxa 6% | Taxa 13% | Taxa 23% | Total |
|--------------|------------|----------|------------|------------|
| Base | 125.920,89 | 6,50 | 532.314,80 | 658.242,19 |
| IVA em falta | 7.555,25 | 0,85 | 122.432,40 | 129.988,51 |

De acordo com o disposto na já citada alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIVA, o imposto é

reportado ao momento da realização das operações, pelo que, com base no período das faturas, é efetuada a distribuição do IVA em falta, por período.

| Período | 201801 | 201802 | 201803 | 201804 | 201805 | 201806 |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| IVA taxa 6% | 1.016,02 | 231,87 | 195,39 | 1.195,05 | 591,90 | 413,80 |
| Base Tributável | 16.933,69 | 3.864,57 | 3.256,49 | 19.917,45 | 9.864,94 | 6.896,66 |
| IVA taxa 13% | 0,00 | 0,00 | 0,52 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Base Tributável | 0,00 | 0,00 | 4,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IVA taxa 23% | 7.646,63 | 8.976,87 | 9.697,70 | 7.839,61 | 9.854,93 | 10.222,14 |
| Base Tributável | 33.246,22 | 39.029,85 | 42.163,89 | 34.085,27 | 42.847,54 | 44.444,08 |

| Período | 201807 | 201808 | 201809 | 201810 | 201811 | 201812 | Total |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| IVA taxa 6% | 1.480,13 | 468,49 | 330,20 | 1.111,90 | 302,63 | 217,87 | 7.555,25 |
| Base Tributável | 24.668,83 | 7.808,20 | 5.503,39 | 18.531,67 | 5.043,87 | 3.631,12 | 125.920,89 |
| IVA taxa 13% | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,33 | 0,00 | 0,85 |
| Base Tributável | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 2,50 | 0,00 | 6,50 |
| IVA taxa 23% | 12.961,65 | 12.187,65 | 12.639,86 | 11.182,99 | 11.012,91 | 8.209,47 | 122.432,41 |
| Base Tributável | 56.354,98 | 52.989,78 | 54.955,92 | 48.621,70 | 47.882,23 | 35.693,33 | 532.314,80 |

Quanto ao caso de ofertas que não ultrapassam o valor de 50,00€, mas face ao limite

anual de cinco por mil do volume de negócios, deve ser apurado IVA:

O volume de negócios declarado no ano anterior, ou seja, no ano de 2017 (conforme IES 2017) foi de 29.139.670, 94€.

Cinco por mil do volume de negócios do ano anterior, corresponde a 145.698,35€.

Alterou-se o valor de gastos com ofertas na conta 68842 no montante global de 965.803,84€, para 783.516,60 €, visto que, pelos novos elementos agora exibidos no direito de audição, considera-se ser de expurgar o montante que o sujeito passivo demonstrou estar incluído no ficheiro que exibiu no decurso da inspeção denominado "Contabilidade - Ofertas todas A...", relativo a Bónus A..., conforme Anexo 1, num montante de 182.287,24€.

Do exposto, dos 783.516,60€ de gastos com ofertas, expurgando 145.698,35€ (igual a cinco por mil do volume de negócios do ano anterior), daria 637.818,25€. Atendendo que o total de ofertas, por fatura, de montante superior a 50,00€, cujo

IVA já foi apurado é de 658.242,19€, não se obtém base tributável das ofertas de valor inferior ou igual a 50,00€, sujeitas a IVA.

Assim, considera-se ser de anular a base tributável e IVA em falta anteriormente apurados (no anexo 3 ao projeto de relatório), nos montantes de 39.913,30€ e 7.488,59€, respetivamente.

Em suma,

- não colocando em causa a política comercial da empresa, o que realmente importa, são as implicações para efeitos fiscais das práticas implementadas na sua área de negócio, e verificou-se que o sujeito passivo praticou, não uma redução do preço da mercadoria, mas sim a entrega a título gratuito, de quantidades de produtos. E que essas unidades de produtos transmitidos gratuitamente, são de produtos diferentes dos faturados ao cliente, pelo que nessa situação está-se perante uma oferta, contrariamente ao que alega, a qual será tributada em IVA em função do valor unitário, ser superior a 50€.

- apenas a atribuição de determinados produtos a título gratuito (bónus em espécie), pela quantidade de compras efetuadas pelo cliente, que sejam da mesma natureza dos bens adquiridos, é que fica excluída da base tributável da operação, para efeitos de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, pelo que, após análise do direito de audição se considerou demonstrado apenas os bónus descritos no Anexo I ao direito de audição e foi conseqüentemente feito o apuramento do IVA em falta, conforme acima exposto.

- D) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios que constam dos documentos n.ºs 2 a 23 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- E) Em 17-01-2022, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documentos n.ºs 4 a 23);
- F) Em 16-05-2022, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas, que foi indeferida por despacho de 10-08-2022, proferido pelo Chefe de

Divisão da Direcção de Finanças de Leiria (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- G) A política comercial da Requerente é de em função das compras dos seus clientes de determinados produtos que atingem determinados volumes num mês atribuir-lhes um desconto de rapell, que fica em conta corrente do cliente e é descontado em produtos das encomendas que os respectivos clientes fazem no mês seguinte (depoimentos de E..., F..., G... e C...);
- H) Os produtos em que a Requerente atribui o desconto de rapell são produtos que representa em exclusividade em Portugal, onde tem maior margem de lucro (depoimentos de E..., G..., H... e C...);
- I) Cada cliente da Requerente tem acesso à sua conta corrente, através de uma plataforma informática denominada “MyProvet”, onde ele visualiza tudo o que comprou, os descontos, e a forma como foram calculados e os produtos e facturas em que foram aplicados (depoimentos de E... e F...);
- J) Os preços com o valor zero que são indicados nas facturas relativamente a alguns produtos, não são descontos de 100% relativos às vendas desses mesmos produtos, mas sim os descontos de rapell que vêm do mês anterior e que foram descontados naqueles produtos aleatoriamente (depoimentos de E..., F..., G..., H... e C...);
- K) O desconto de rapell varia entre 6% e 15%, em função dos volumes de produtos adquiridos, sendo maior para os maiores clientes, sendo um incentivo à aquisição (depoimento de E...);
- L) Para clientes que não pretendem este tipo de funcionamento de rapell, a Requerente disponibiliza a possibilidade de um desconto financeiro directo, efectuado na própria factura relativa a cada aquisição, aplicando a percentagem de 3%, muito inferior ao valor do desconto de rapell (depoimentos de E..., H... e C...);
- M) A política comercial da Requerente é comunicada a todos os clientes e está divulgada na plataforma referida (depoimento de E... e documento n.º 29 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- N) Na conta 27 a Requerente regista os valores relativos às campanhas promocionais dos laboratórios, em que estão a ceder produtos que não são da Requerente e em que esta não tem nem lucro (depoimentos de C... e I...);
- O) Na conta 68 a Requerente regista os valores relativos a campanhas promocionais da própria Requerente, do género “2 por 1” (depoimento de C...);
- P) A Requerente registava também o valor do *rapell* na conta 68, para ser mais fácil a contabilista indicar à administração da Requerente e à Autoridade Tributária e Aduaneira o valor total do rapel já atribuído aos clientes (depoimento de I...);
- Q) Na sequência da inspeção tributária referida nos autos, os bónus passaram a ser contabilizados na conta 61 e o rapell passou a ser contabilizado na 718 (depoimento de I...);
- R) Em 2017, no sistema informático não possibilitava referir bónus sendo opor isso que na contabilidade se fazia referência a ofertas : era por isso que havia a referência ofertas (depoimento de I...);
- S) No ano de 2018 já não havia referência a ofertas na contabilidade (depoimento de I...);
- T) A prática da Requerente quanto aos descontos de rapell é comum entre as empresas que comercializam produtos dos tipos que comercializa a Requerente (depoimentos de E..., F... e G...);
- U) Em 17-10-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

2.2.1 Não se provou que os descontos de rapell referidos e as vendas facturadas com o valor de zero, em que a Requerente concretiza esses descontos, sejam praticados com intenção de liberalidade.

Na verdade, resulta da prova produzida que se trata de descontos com fins promocionais, que constituem incentivo para os clientes da Requerente incrementarem as suas

aquisições, na medida que as percentagens desses descontos aumentam quando o volume das aquisições é maior.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente, nos documentos que constam do processo administrativo e, nos pontos indicados, com base nos depoimentos das testemunhas.

2.2.2. As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

A testemunha E... é diretor comercial da Requerente há mais de 17 anos.

A testemunha Luís F... é médico veterinário e cliente da Requerente desde 1997.

A testemunha G... é sócio de uma clínica veterinária em que trata dos assuntos administrativos e é cliente da Requerente desde 2011.

A testemunha H... é delegado comercial da Requerente desde há sete anos.

A testemunha C... é director financeiro da Requerente desde 2018.

A testemunha I... é contabilista certificada da Requerente desde 2013.

Todas as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base no seus depoimentos.

3. Matéria de direito

O artigo 3.º do CIVA define o conceito de «*transmissão de bens*», incluindo nele a transmissão gratuita de bens, quando, relativamente a eles ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto [alínea f) do n.º 3].

No que aqui interessa, o n.º 7 do mesmo artigo exclui do regime estabelecido na alínea f) do n.º 3, «*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*».

Por seu turno, o artigo 16.º do CIVA, na alínea b) do seu n.º 6, exclui do valor tributável de IVA «*os descontos, abatimentos e bónus concedidos*».

3.1. Posições das Partes

A Requerente contabilizou no ano de 2018, na conta de gastos 68842 -"Ofertas e amostras de inventários NAC - IVA Isento", o montante de € 965.803,84, tendo efectuado facturação aos seus clientes de transmissões de mercadorias com o valor zero.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções em sede de IVA, considerando terem existido «ofertas» no valor de € 783.516,60, por entender, em suma, que a Requerente registou nessa conta os valores de transmissões gratuitas de bens para os seus clientes, que se integram no conceito de «transmissão de bens» definido na alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, constituindo «ofertas» não excluídas da tributação pelo n.º 7 do mesmo artigo.

As correcções foram fundamentadas no RIT, nos seguintes termos, em conclusão:

O volume de negócios declarado no ano anterior, ou seja, no ano de 2017 (conforme IES 2017) foi de 29.139.670, 94€.

Cinco por mil do volume de negócios do ano anterior, corresponde a 145.698,35€.

Alterou-se o valor de gastos com ofertas na conta 68842 no montante global de 965.803,84€, para 783.516,60 €, visto que, pelos novos elementos agora exibidos no direito de audição, considera-se ser de expurgar o montante que o sujeito passivo demonstrou estar incluído no ficheiro que exibiu no decurso da inspeção denominado "Contabilidade - Ofertas todas A...", relativo a Bónus A..., conforme Anexo 1, num montante de 182.287,24€.

Do exposto, dos 783.516,60€ de gastos com ofertas, expurgando 145.698,35€ (igual a cinco por mil do volume de negócios do ano anterior), daria 637.818,25€.

Atendendo que o total de ofertas, por fatura, de montante superior a 50,00€, cujo IVA já foi apurado é de 658.242,19€, não se obtém base tributável das ofertas de valor inferior ou igual a 50,00€, sujeitas a IVA.

(...)

Em suma,

- *não colocando em causa a política comercial da empresa, o que realmente importa, são as implicações para efeitos fiscais das práticas implementadas na sua área de negócio, e verificou-se que o sujeito passivo praticou, não uma redução do preço da mercadoria, mas sim a entrega a título gratuito, de quantidades de produtos. E que essas unidades de produtos transmitidos gratuitamente, são de produtos diferentes dos faturados ao cliente, pelo que nessa situação está-se perante uma oferta, contrariamente ao que alega, a qual será tributada em IVA em função do valor unitário, ser superior a 50€.*
- *apenas a atribuição de determinados produtos a título gratuito (bónus em espécie), pela quantidade de compras efetuadas pelo cliente, que sejam da mesma natureza dos bens adquiridos, é que fica excluída da base tributável da operação, para efeitos de IVA, nos termos da alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, pelo que, após análise do direito de audição se considerou demonstrado apenas os bónus descritos no Anexo I ao direito de audição e foi conseqüentemente feito o apuramento do IVA em falta, conforme acima exposto.*

A Requerente defende, em suma, que esses valores que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou respeitarem a «ofertas» correspondem, antes, a descontos ou bónus, pelo que estão excluídos do valor tributável, por força do disposto no artigo 16.º, n.º 6, alínea f), do CIVA.

Defende ainda Requerente que «a AT fez o apuramento do IVA no caso das "ofertas", considerando as "ofertas" com o valor de custo por fatura superiores a € 50 (€ 658.242,19), porém, em conformidade com a 2.º parte do n. 7 do artigo 3.º do CIVA, o valor de € 50 não deve ser por fatura, mas sim por referência/item vendido, pois no caso não se trata de um conjunto, mas sim de bens individualmente transmitidos».

Para além disso, a Requerente defende que as liquidações de juros compensatórios não estão suficientemente fundamentadas.

3.2. Apreciação das questões

Resulta da prova produzida que a Requerente tem uma política de descontos *rapell*, que concretiza através da atribuição de descontos aos seus clientes em percentagens que aumentam em função do volume de compras efectuado em períodos de um mês.

Os descontos obtidos pelas compras num mês são aplicados na facturação de mercadorias do respectivo mês seguinte, em quaisquer das mercadorias facturadas de comercialização exclusiva pela Requerente, do que decorre que, inclusivamente, são facturadas mercadorias com o valor zero.

Essa política comercial é divulgada aos clientes, além do mais, através do folheto que consta do documento n.º 29, em que se fixam as percentagens de descontos entre 6%, 8%, 10%, 12% e 15% (em função, respectivamente, dos volumes de vendas de até € 850,00, entre € 851,00 e € 1.450,00, de € 1.451,00 a € 2.450,00, de € 2.451,00 a € 3.900,00 e acima de € 3.901,00) e se refere que os descontos serão pagos «*aleatoriamente em produtos das linhas Pharma e Affinity*».

Na transacção dessas mercadorias com desconto, inclusivamente com o valor zero, não se está, assim, perante transmissões de bens a título gratuito, com o espírito de liberalidade próprio das «*ofertas*», mas antes perante descontos comerciais, atribuídos com intuito promocional e visando incentivar os clientes a aumentarem os volumes de aquisições. Esses descontos, em vez de serem atribuídos nas próprias facturas das mercadorias que os proporcionam, são atribuídos nas facturas dos meses subsequentes aos da aquisição e aplicados em quaisquer das mercadorias das linhas Pharma e Affinity que nestes meses subsequentes forem adquiridas.

O facto de estes descontos comerciais concedidos aos clientes terem sido contabilizados na conta 68842 "Ofertas e amostras de Inventários", não obsta à sua relevância como descontos para efeitos de IVA, pois, como defende a Requerente, o artigo 11.º, n.º 3, da LGT impõe a prevalência da «*substância económica dos factos tributários*».

Pelo exposto, conclui-se que as correcções e liquidações efectuadas enfermam de vícios de erros sobre os pressupostos de facto e de direito, violando, designadamente o artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do CIVA.

Esses erros justificam a anulação das liquidações, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

3.4. Liquidações de juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressupostos as respectivas liquidações de IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas, justificando-se também a sua anulação.

3.5. Decisão da reclamação graciosa

A decisão da reclamação graciosa que manteve as liquidações enferma dos mesmos vícios que afectam estas, pelo que também de justifica a sua anulação.

4. Restituição de quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pagou as quantias liquidadas e pede a devolução do imposto pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento

de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de **€ 145.985,12**.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, conclui-se que há erro nas liquidações imputáveis aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira pois foi esta que as elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 17-01-2022, data em que a Requerente efectuou os pagamentos das quantias liquidadas, até ao integral reembolso do montante pago em excesso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios e respectivas demonstrações de acerto de contas:

Período 2018 01: Liquidação adicional n.º..., com correção do montante de € 8.662,65 e correção do excesso de imposto a reportar para o período seguinte no mesmo montante;

Período 2018 02: Liquidação adicional n.º..., com correção do montante de € 9.208,74 e correção do excesso de imposto a reportar para o período seguinte para o montante de € 2.810,60;

Período 2018 03: Demonstração de acerto de contas n.º 2021... da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento do montante de €27.441,80; e

Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento do montante de € 3.831,35;

Período 2018 04: Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de IVA, n.º 2021 ..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 9.034,66; e

Demonstração de acerto de contas n.ºs 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021 ..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 1.229,70;

Período 2018 05: Demonstração de acerto de contas n. 2021 ... da liquidação de IVA n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 10.387,75; e

Demonstração de acerto de contas n.ºs 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 1.392,19;

Período 2018 06: Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de IVA n.º 2021..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 10.635,94; e

Demonstração de acerto de contas n.º e 2021 ... da liquidação de JC, n.º..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.377,71;

Período 2018 07: Demonstração de acerto de contas n. 2021 ... da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 14.441,78; e

Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.821,64;

Período 2018 08: Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 12.656,14; e

Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.554,79;

Período 2018 09: Demonstração de acerto de contas n. 2021... da liquidação de IVA n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 12.970,08; e

Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021 ..., e respetivo comprovativo do pagamento no montante de € 1.546,45;

Período 2018 10: Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 12.294,89;

Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.428,22;

Período 2018 11: Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 11.315,87; e

Demonstração de acerto de contas n.º 2021..., da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 1.276,05;

Período 2018 12: Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de IVA, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 8.427,34; e

Demonstração de acerto de contas n.º 2021 ... da liquidação de JC, n.º 2021..., e respetivo comprovativo de pagamento no montante de € 920,77;

- c) Anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022...;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 145.985,12;
- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los à Requerente nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **145.985,12**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 18-04-2023

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Relator)

(Júlio Tormenta)

(José Nunes Barata)