

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 826/2025*-T

Tema: IVA - *Bónus cruzados* - Exclusão do valor tributável - Artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA.

*De acordo com o despacho de retificação de 2026-05-22.

SUMÁRIO:

I – Se o princípio é o de que “*o montante sobre o qual incide o imposto, corresponde, nas operações internas, ao valor da contraprestação recebida ou a receber do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, como estatui o n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA*”, o mesmo princípio implica que onde não há contraprestação não deve haver imposto.

II - Existem *bónus cruzados* quando os descontos de quantidade incidem sobre bens diferentes dos que são adquiridos, e nada na norma da alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA implica que assim não possa ser.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 16 de Setembro de 2025, A..., UNIPESSOAL LDA., sociedade comercial unipessoal por quotas com sede na ..., n.º ..., ..., ...-... ..., titular do Número único de Identificação de Pessoa Colectiva ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral e pedido de pronúncia arbitral (PPA), nos termos do disposto nos artigos 95.º, n.ºs 1 e 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 97.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA) e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

2. Pretendia que fosse declarada a ilegalidade e se procedesse à consequente anulação dos actos de autoliquidação de IVA referentes aos bónus atribuídos nos meses de Novembro (...), e Dezembro de 2021 (...), e de Janeiro (...), Fevereiro (...), Março (...), Abril (...), Maio (...) Junho (...), Julho (...), Agosto (...), Setembro (...) Outubro (... / ...), Novembro (...) e Dezembro (...) de 2022, no montante total de € 78.704,77, bem como da decisão expressa de indeferimento proferida no procedimento de reclamação graciosa ...2023... .
3. Nomeados os presentes árbitros, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 24 de Novembro de 2025.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 9 de Janeiro de 2026 a AT apresentou resposta e juntou o processo administrativo (PA).
5. Em 20 de Abril de 2026, foi proferido despacho a, entre o mais, dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

6. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
7. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
8. O pedido de pronúncia arbitral foi tempestivo.
9. Não foram suscitadas excepções, nem o Tribunal as divisou.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

- a) A Requerente é uma sociedade comercial unipessoal por quotas, com sede e direcção efectiva em Portugal.
- b) A Requerente encontra-se inscrita como sujeito passivo de IVA, do tipo misto com afectação real de todos bens, para o exercício da atividade principal “Comércio por grosso de produtos farmacêuticos e médicos”, CAE 46460, e das actividades secundárias de “Comércio a retalho de produtos farmacêuticos”, CAE 47730, “Comércio a retalho de produtos médicos (excepto material óptico oftálmico) e ortopédicos”, CAE 47741, “Comércio por grosso de outros produtos alimentares”, CAE 46380, e “Formação profissional”, CAE 85591, com enquadramento para efeitos de IVA no regime normal de periodicidade mensal.
- c) A Requerente realiza acções promocionais, entre as quais se inclui a atribuição de descontos de quantidade, que podem assumir a natureza de disponibilização de produtos aos clientes a custo zero (desde que por estes seja despendido um montante mínimo na aquisição dos mesmos ou de outros produtos comercializados pela Requerente).
- d) Estando em causa descontos postecipados, a Requerente procedeu à emissão de facturas para titular a sua atribuição, o que lhe permitiu abater os produtos em causa aos seus inventários.
- e) Em consonância com a disponibilização de produtos aos clientes a custo zero, a Requerente emitiu facturas com os campos relativos ao preço de venda e ao IVA a zero¹.
- f) No período compreendido entre Novembro de 2021 e Dezembro de 2022, a Requerente concedeu vários desses descontos em espécie, detalhados na lista que juntou ao PPA como documento n.º 5 – que apresenta cerca de 3900 registos,

¹ A Requerente juntou algumas facturas ilustrativas do seu procedimento, mas requereu “*ao abrigo do princípio da cooperação processual, plasmado no artigo 16.º, alínea f), do RJAT*” que o Tribunal a notificasse para a apresentação da sua totalidade, se fosse entendida essa necessidade.

cada um correspondente a um item de material (“*Texto breve de material*”) com, entre o mais, a identificação do número interno de cliente (“*Pagador*”), quantidades entregues a título de desconto de quantidade em espécie (“*ZTA9*”), número do documento de venda (Doc. venda), número (DocFat) e data da factura².

- g) Não obstante nas facturas não tenha sido efectuada a liquidação de IVA, a Requerente registou contabilisticamente, na conta #48050200 – *IVA Liquid. De Autoc*, o IVA incidente sobre os produtos disponibilizados a título gratuito aos seus clientes.
- h) Tal IVA foi incluído no campo 4 de cada uma das declarações periódicas relativas ao período compreendido entre Novembro de 2021 e Dezembro de 2022, tendo a Requerente procedido à entrega dos respectivos montantes junto dos cofres do Estado.
- i) Segundo a Requerente, o IVA autoliquidado nessas circunstâncias por referência ao período compreendido entre Novembro de 2021 e Dezembro de 2022, inclusive, ascendeu a € 78.704,77.
- j) Para obter a regularização a seu favor do imposto que considerou indevidamente liquidado e pago, a Requerente apresentou previamente reclamação graciosa, a que foi atribuído o n.º ...2023..., solicitando a regularização a seu favor do montante total de € 118.983,59 (uma vez que peticionou todos os montantes pagos entre Janeiro de 2021 e Dezembro de 2022).
- k) Em 6 de Março de 2025 a AT emitiu projecto de decisão da reclamação graciosa, sobre o qual a Requerente se pronunciou em audição prévia em 8 de Abril seguinte;
- l) Em 19 de Junho de 2025 a Administração Tributária emitiu decisão final, na qual rejeitou o pedido referente aos períodos de IVA de 2021/01 a 2021/10, por

² Na reclamação graciosa apresentara, como Documento 2, uma “*Tabela resumo do ficheiro de auxílio ao cálculo do IVA (auto) liquidado*” com 3 páginas.

intempestivo, e indeferiu o pedido referente aos períodos de IVA de 2021/11 a 2022/12.

- m) Não se conformando com este segundo segmento de tal decisão, em 16 de Setembro de 2025 a Requerente apresentou, no CAAD, o PPA que deu origem aos presentes autos.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Tendo em conta as posições de Requerente e Requerida e o Direito a aplicar ao caso, não há factos não provados que sejam relevantes para a decisão da presente causa.

Em todo o caso, e embora isso não integrasse a matéria a decidir, sempre se dirá que não se provou quais os valores de IVA reclamado que corresponderiam a *bónus cruzados* (ie: concedidos em bens de tipo diverso dos que foram adquiridos) e os que corresponderiam a *bónus homogéneos* (ie: concedidos em bens do mesmo tipo dos que foram adquiridos).

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO

Os factos dados como provados resultam dos documentos disponíveis nos autos e, ou, da coincidência entre o invocado pela Requerente e o que a Requerida não pôs em causa.

Acrescente-se que a divergência entre as posições da AT e da Requerente se centra numa questão de Direito, tendo ambas renunciado a uma análise fina das situações em que nem sequer haveria divergência entre ambas: as correspondentes aos valores de bónus concedidos nos mesmo tipo de bens que foram objecto de aquisição (supra **III.1 c**) e último parágrafo de **III.2**). Dizendo-o de outro modo: ambas trataram como *bónus cruzados* o que em parte eram *bónus homogéneos* (e que, por o serem, obrigariam a AT a dar provimento, nessa parte, à reclamação graciosa intentada, se isso lhe tivesse sido solicitado).

IV. DIREITO

IV.1. Questões a decidir

Tal como delimitadas pela Requerente (em termos depois reproduzidos na Resposta da AT), “*a questão decidenda nos presentes autos reconduz-se à apreciação da legalidade (i) da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... e (ii) das autoliquidações de IVA referentes aos períodos compreendidos entre novembro de 2021 e dezembro de 2022 na parte em que as mesmas materializam a liquidação de IVA sobre os descontos de quantidade atribuídos pela Requerente aos seus clientes.*”.

É verdade que sim, mas tal será a consequência da decisão do dissídio, não propriamente o seu cerne. O que está em causa é o enquadramento jurídico dos ditos “*descontos de quantidade*” – nisso se traduzindo a discordância entre a AT, que considera que os bónus de quantidade ou *rappel* só podem incidir sobre *o mesmo tipo de bens* que, pela sua aquisição, originam o desconto, e a Requerente, que considera que inexistente tal limitação nas previsões legais. Portanto, é por aí que se tem de começar, porque é disso que depende a manutenção dos actos de autoliquidação impugnados – bem como do segmento da decisão da reclamação graciosa que recusou revogá-los.

Naturalmente, da decisão que se tomar quanto a esse enquadramento decorrerão as consequências acessórias da restituição ou não dos montantes pagos e da obrigação ou não de pagamento de juros indemnizatórios.

IV.2. Posição da Requerente

Em relação à questão principal, a posição da Requerente foi, essencialmente, a seguinte:

- a) O disposto no artigo 73.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva IVA), transposto para o Direito interno pelo n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA, liga o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de

- serviços sujeitas a esse imposto ao valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro – implicando tal que onde não haja contraprestação, não há imposto;
- b) Admitiu logo de seguida, porém, que “o artigo 16.º da Diretiva IVA equipara à transmissão de bens a título oneroso a respetiva transmissão a título gratuito, decorrendo do artigo 74.º da mesma Diretiva que o imposto incidirá sobre o preço de compra dos bens ou, na sua falta, o respetivo preço de custo no momento em que a transmissão ocorre.”, disposições essas que “foram transpostas para a legislação nacional através dos artigos 3.º, n.º 3, alínea f), e 16.º, n.º 2, alínea b) do CIVA”;
- c) Contudo, ressaltou que esse regime geral dá lugar a dois regimes distintos quando se trate de ofertas promocionais: “por um lado, o regime atinente às ofertas de pequeno valor e às amostras efetuadas para os fins da empresa; por outro, o regime relativo aos bónus, descontos e abatimentos”; o primeiro, consagrado no artigo 16.º, segundo parágrafo, da Directiva IVA, foi transposto para o nosso Direito no n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA; o segundo, previsto no artigo 79.º da Directiva IVA, deu lugar ao disposto no artigo 16.º, n.º 6, alínea b), do Código do IVA;
- d) Entendeu que diferença essencial entre essas duas formas de ofertas promocionais reside em os bónus de quantidade em espécie terem uma relação necessária com certas transmissões de bens efectuadas a título oneroso: enquanto as ofertas têm de ter valores limitados e servem essencialmente como formas de divulgação e publicidade, os bónus de quantidade constituem um estímulo a que o cliente adquira maior quantidade de modo a receber uma quantidade adicional a custo zero;
- e) Notou que, embora a AT tenha reconhecido, designadamente no Ofício-Circulado n.º 1353, de 17 de Junho de 1985, e na própria reclamação graciosa, que os bónus concedidos em quantidade (*rappel*) têm enquadramento na norma do artigo 16.º, n.º 6, alínea b), do Código do IVA, concluiu “que os concretos bónus conferidos pela Requerente se encontram fora do âmbito de aplicação deste normativo legal, uma vez que não se encontra demonstrado que os produtos disponibilizados pela Requerente aos clientes sejam «da mesma natureza dos bens adquiridos»”;

- f) Como *“tal requisito não resulta de modo algum da lei aplicável”*, a Requerente defendeu que é *“livre de, por motivos comerciais que só a si cabem avaliar, atribuir bónus de quantidade em produto diferente do produto objeto da venda, desde que todos os produtos sejam por si produzidos, distribuídos ou comercializados, o que satisfaz igualmente objetivos de promoção comercial, de facilitação das aquisições e incremento das vendas.”*;
- g) Invocou diversas decisões arbitrais (as dos processos n.ºs 539/2015-T, de 21 de Março de 2016, 12/2018-T, de 30 de Julho de 2018, 781/2019-T, de 28 de Dezembro de 2020 e 1219/2024-T de 8 de Maio de 2025, esta última também referente à Requerente) para concluir que *“os bónus de quantidade em espécie (...) quando diretamente relacionados com as concretas operações de venda, excluem-se, como os demais bónus de quantidade, da base tributável de imposto nos termos da alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA.”*;
- h) Asseverou que, como *“os produtos entregues “a custo zero” pela Requerente aos seus clientes situam-se no quadro de relações comerciais com estes estabelecidas, no âmbito do fornecimento continuado de produtos farmacêuticos e na dependência desses fornecimentos, em função da compra de determinadas quantidades de produtos, prática generalizada nas empresas que operam neste setor.”*, *“as operações sub judice devem considerar-se excluídas de tributação nos termos do artigo 16.º, n.º 6, alínea b), do CIVA, por se reconduzirem ao conceito de bónus aí previsto.”*.

IV.3. Posição da Requerida

Em contrapartida, partindo embora do mesmo enquadramento normativo (mas destacando ainda a Portaria n.º 497/2008, de 24 de Junho), a Requerida entendeu, em resposta:

- a) Que *“a atribuição de determinados produtos a título gratuito - bónus em espécie – pela quantidade de compras efetuadas pelo cliente (e desde que os bónus sejam da mesma natureza dos bens adquiridos), fica excluída da base tributável da operação, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA*

- (cf. Informação Vinculativa n.º 731, por despacho do Diretor-Geral, em 2010-06-15).”, mas que “quando se trate da entrega de produtos de natureza diferente dos faturados ao cliente, se está perante uma oferta, para efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 3.º do Código do IVA e Portaria n.º 497/2008.”;*
- b) Que foi assim que o Supremo Tribunal Administrativo (STA) decidiu no seu Acórdão de 10 de Novembro de 1999, no processo n.º 020365: *“[d]evem ser consideradas ofertas e não descontos, abatimentos ou bónus, os produtos entregues gratuitamente aquando da venda de um outro diferente”;*
- c) Que foi isso que foi entendido no Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados n.º PT28803 de Setembro de 2025;
- d) Que *“Contrariamente ao que a Requerente pretende fazer crer, no ponto 41.º e seguintes do presente PPA, o Ofício-Circulado n.º 1353/1985, de 17 de junho, do então Serviço de Administração do IVA, não se limitava a informar que “[n]o que respeita aos bónus concedidos em quantidade (espécie) os mesmos têm perfeito enquadramento na alínea b) do n.º 6 do artigo 16 do Código do imposto s/o Valor Acrescentado, devendo, conseqüentemente, ser excluídos da base tributável”, ressalvando que, “[s]e, ..., se tratar de oferta de determinado produto quando for adquirido certo número de unidades de outro, estar-se-á perante uma oferta que será ou não tributada em IVA, consoante se considere ou não como oferta de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais”.*”;
- e) Que *“O Tribunal Arbitral, embora conclua em sentido contrário ao aqui defendido, no processo n.º Processo n.º 1219/2024-T, seguindo a sua doutrina fixada nos processos n.ºs 539/2015-T, 588/2016-T, 12/2018-T e 781/2019-T, não deixa de reconhecer que “(...) no caso dos bónus em espécie, o seu tratamento como descontos ou abatimentos ao valor tributável tem sido tradicionalmente condicionado ao facto de os bens atribuídos “gratuitamente” terem natureza idêntica à dos bens vendidos como se extrai da fundamentação do Acórdão do STA, no proc. n.º 020365, de 10 de novembro de 1999, que*

- considera como “ofertas e não descontos, abatimentos ou bónus, os produtos entregues gratuitamente aquando da venda de um outro diferente.”;*
- f) *Que “não se conhecem Acórdãos de Tribunais superiores que permitam validar a tese defendida pelo Tribunal Arbitral, nem se concebe como pode, recorrentemente, o Tribunal Arbitral desrespeitar a jurisprudência do STA.”;*
- g) *Que “à luz da tese que vem sendo defendida pelo Tribunal arbitral, permitir-se-ia que os sujeitos passivos pudessem deduzir IVA à taxa de 23% relativamente a determinado tipo de bens, ainda que sem liquidar qualquer IVA na sua transmissão gratuita, sendo bastante que essa transmissão gratuita apresentasse mera conexão com vendas onerosas de outros bens, ainda que tributadas à taxa reduzida.”;*
- h) *Que “Quando se verifica uma amplitude tão grande entre a taxa reduzida (6%) e a taxa normal (23%) de IVA, não nos parece que a exigência apontada pelos Tribunais superiores e pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de que os bónus sejam da mesma natureza dos bens adquiridos possa ser desprezada, como parece considerar o Tribunal Arbitral.”;*
- i) *Que “a entender-se que, como tem defendido o Tribunal Arbitral (nomeadamente na Decisão de 2025-05-08, processo n.º 1219/2024-T) “(...) o critério decisivo para o enquadramento dos bónus em espécie na disciplina da determinação do valor tributável, no sentido da sua não inclusão e conseqüente não tributação em IVA, é o da sua indispensável conexão – direct link – com o fornecimento dos bens a que estão (devem estar) associados, por forma que sejam enquadráveis na mesma operação onerosa relativamente à qual é calculada a matéria coletável. Dito de outro modo, o bónus está dependente e condicionado pela venda (prévia ou contemporânea) de outros bens”, teriam ainda de ser apresentados todos contratos celebrados com os diferentes clientes a quem foram emitidas as faturas em causa ou outros meios idóneos de prova que permitissem a sua verificação.”;*
- j) *Que “sem analisar tais elementos de prova juntamente com as correspondentes faturas, não nos parece que o Tribunal possa haver como verificado tal critério*

para cada uma das faturas emitidas, pelo que sempre terá de concluir pela improcedência do presente PPA.”, já que “nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, “[o] ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.”;

- k) *Que “Conforme tem entendido o Tribunal Arbitral, “[c]abe ao sujeito passivo o ónus da prova dos factos que permitam quantificar o montante de imposto que aquele entende ter direito a deduzir” (cf. Decisão Arbitral de 2025-04-23, processo n.º 967/2024-T) ou a regularizar.”, pelo que ““(…) a Requerente, ao invocar erro na autoliquidação ..., encontra-se onerada com o dever de demonstrar os factos que sustentam e quantificam esse erro, o qual constitui condição essencial para que o seu pedido possa ser provido”.”;*
- l) *Que “se o Tribunal Arbitral não dispõe de elementos para determinar com rigor os valores de IVA a serem anulados, em relação a cada um dos atos de autoliquidação contestados, que têm de ser confirmados, além do mais, pela análise e confronto dos referidos extratos da conta de IVA com os valores de IVA reportados no campo 4 das declarações periódicas em causa, parece-nos que não se podem fixar as custas no processo, quanto às partes e respetivo decaimento – contrariamente ao que o Tribunal Arbitral concluiu, no processo n.º 1219/2024-T.”.*

IV.4. Ponderação dos argumentos invocados

Uma vez que, como se verá de seguida, a Requerente tem por si, quer a letra do Código do IVA, quer a das normas da União Europeia, vai partir-se da avaliação dos argumentos da AT. E, nestas, vai começar-se pelo argumento da insuficiência probatória supostamente a cargo da Requerente:

A) Sobre os argumentos da AT:

A argumentação de que caberia à Requerente fazer a demonstração da ligação de todo e qualquer bónus de quantidade a uma concreta relação comercial, com a demonstração da sua correspondência aos montantes adquiridos é – como a própria AT reconhece por fim, ao limitar essa pretensão aos efeitos de repartição de custas – uma falsa questão. Por um lado, porque o que está em causa perante o presente Tribunal não é determinar quanto é que a Requerente eventualmente deve ao Fisco: é verificar se o imposto que liquidou e entregou é legal. Se se concluir que tais autoliquidações não têm suporte legal, têm de ser anuladas – por estritas razões de Direito, mesmo que possam vir a ser reavaliadas quanto aos seus contornos de facto (razão pela qual a invocação do decidido no processo n.º 967/2024-T não é aqui relevante). Por outro lado, como a AT não indeferiu a reclamação graciosa com base na agora alegada deficiência probatória, não poderia este Tribunal, na aferição da legalidade dos actos de autoliquidação, encontrar uma fundamentação alternativa para indeferir o pedido pela Requerente. Aliás, como a Requerente invocou e a Informação que fundamentou o indeferimento da reclamação graciosa reproduziu, “*Os referidos descontos de quantidade são, na maioria das vezes, concedidos pela reclamante, após a venda dos produtos que dá origem ao desconto, podendo os mesmos assumir a mesma natureza dos produtos ou natureza distinta.*”³. Quer dizer que uma parte dos montantes em disputa – os correspondentes aos bónus concedidos em produtos idênticos aos adquiridos – nem sequer deviam ter sido objecto de liquidação de IVA *segundo a própria tese da AT*. Finalmente (o que se acrescenta como *obiter dictum*, posto que alheio à incumbência deste Tribunal), a hipótese levantada pela AT não se afigura crível: se a Requerente tivesse registado facturas a zero, não as fizesse corresponder aos valores da conta #48050200- “IVA Liquid. De Autoc” e fosse invocá-lo perante a AT (na reclamação graciosa) esta poderia facilmente comprová-lo, daí retirando as necessárias consequências, incluindo para efeitos penais.

³ Negrito aditado.

Quanto à invocada decisão do STA, sendo ela de 1999, é anterior, quer à Directiva IVA⁴, quer à transposição desta para o Código do IVA, pelo que se não afigura um precedente útil⁵. Consequentemente, é deveras inadequada a afirmação de que “*recorrentemente, o Tribunal Arbitral desrespeita[] a jurisprudência do STA*”.

Também de reduzido valor se afigura a invocação do recente Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados n.º PT28803⁶, reflectindo ele, como reflecte, a posição da AT nos já referidos Ofício n.º ... e informação vinculativa n.º 731⁷.

Finalmente – uma vez que já se afastaram os últimos argumentos expendidos pela Recorrida – há que reconhecer que, como argumentou a AT na Resposta, os *descontos cruzados* podem permitir distorcer a coerência sistemática do sistema de IVA, sobretudo quando – como entre nós – há uma disparidade tão grande entre taxas. Isso, porém, a mais de (pretender) ser um fundamento novo para o indeferimento da pretensão da Requerente, é confundir o problema da *qualificação da transmissão* (bónus ou não) com o problema da *dedutibilidade do IVA suportado*. Ora, para este, o sistema já tem solução: se os bens adquiridos forem para oferta

⁴ Recorde-se que a norma do n.º 3 do artigo 11.º da Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva do Conselho de 17 de Maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme) determinava que

“A matéria colectável não inclui:

- a) As reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado;
- b) Os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza;
- c) As quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias. O sujeito passivo deve justificar o montante efectivo de tais despesas e não pode proceder à dedução do imposto que eventualmente tenha incidido sobre elas.”

⁵ Tal como útil não é a invocação do Acórdão de 27 de Abril de 1999, caso *Kuwait Petroleum*, processo C-48/97, não apenas por também ser anterior à evolução normativa das normas comunitárias sobre o IVA, mas também porque versa sobre a distinção entre desconto parcial e transmissão gratuita total – não sobre a homogeneidade dos bens, que nunca foi exigida.

⁶ Disponível em <https://www.occ.pt/pt-pt/noticias/iva-descontos> e parcialmente transcrito na Resposta da AT.

⁷ Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/Documents/INFORMA%C3%87%C3%83O.731.pdf

poderiam aplicar-se as regras da dedução *pro rata* ou as regras de afectação real através da distinção ideal das actividades do sujeito passivo. De resto, esse problema não precisaria de ser resolvido pela identidade de produtos vendidos e oferecidos, bastando que fosse imposta – mas necessariamente pelo legislador – a *identidade de taxas* entre os bens vendidos e os oferecidos.

Em todo o caso – e isso é que é decisivo – inexistente tal imposição. Ora, as normas de incidência de impostos, mais a mais harmonizados, como o IVA, não podem ser criadas pelos entendimentos da AT.

B) Sobre os argumentos da Requerente:

A Requerente invocou essencialmente a inexistência de uma imposição de homogeneidade dos bens vendidos e oferecidos para a delimitação dos bónus previstos na lei – no que tem razão – e os precedentes jurisprudenciais existentes, que parecem ser, tanto quanto é possível saber, exclusivos da jurisdição arbitral. Que eles existem – incluindo em situações que dizem respeito à mesma Requerente – também não se pode negar.

IV.5. Decidindo

A norma que, no Código do IVA, determina a exclusão dos descontos de quantidade é a da alínea *b*) do n.º 6 do artigo 16.º e vem na sequência das normas que, nos anteriores números, estabelecem o “**Valor tributável nas operações internas**” (que é a epígrafe do artigo). Assim, enquanto que se estabelece no n.º 1 que

“Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.”,

e no n.º 5 desse artigo se especifica o que está incluído no “*valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto*”, as quatro alíneas do n.º 6 estipulam o que dele é excluído, designadamente o que consta da referida alínea *b*): “*Os descontos, abatimentos e bónus concedidos;*”.

Interpretando estas normas, escreveu-se uma decisão arbitral de 2014 – a do processo n.º 141/2012-T:

“De acordo com o disposto no CIVA, regra geral, os bónus concedidos não se incluem no valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços, nos termos da alínea b) do n.º 6 do respectivo artigo 16.º, pelo que não são objecto de tributação em IVA. Segundo o entendimento da AT, deverão considerar-se como bónus os bens que são atribuídos mediante a aquisição pelo cliente de outros produtos e que são da mesma natureza e espécie destes.

(...)

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

(...)

da documentação junta ao pedido de pronúncia arbitral (Doc. 11) resulta provada a conexão entre as ofertas gratuitas e as vendas efectuadas aos clientes, pelo que não podemos deixar de concluir que se encontram verificadas os requisitos para a qualificação como bónus.”.

Na decisão do processo n.º 539/2015-T explicou-se a lógica dos bónus:

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

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

E na decisão do processo n.º 588/2016-T, antes de voltar ao “critério de distinção adotado na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 141/2012-T do CAAD”, escreveu-se:

“Da transposição do artigo 73.º da Diretiva IVA para a nossa legislação nacional resulta que, por regra, o valor tributável, isto é, o montante sobre o qual incide

o imposto, corresponde, nas operações internas, ao valor da contraprestação recebida ou a receber do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, como estatui o n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA.

Do facto de o conceito de contraprestação assentar nuclearmente no princípio da contrapartida real e efetiva, resulta a exclusão dos descontos, abatimentos e bónus da matéria coletável do IVA.

(...)

Apesar de este entendimento que faz assentar a distinção entre os bónus e as ofertas apenas no facto de os produtos oferecidos serem, respetivamente, de igual ou distinta natureza face aos produtos cuja aquisição motiva a respetiva entrega, ser profusamente invocado pela AT, não lográmos encontrar qualquer razão de fundo, maxime legal, passível de justificar essa posição.

Na nossa perspetiva, antes de mais, importa salientar que os bónus se encontram associados a vendas efetuadas a clientes podendo constatar-se uma inelutável ligação do bónus à relação comercial com o comprador em causa, contrariamente ao que sucede com as ofertas.”.

Também as decisões dos processos n.ºs 12/2018-T, 781/2019-T e 1219/2024-T – este atinente, como já referido, à mesma Requerente – subscreveram o mesmo entendimento. Nesta última decisão escreveu-se sobre a mesma exacta realidade fáctica dos presentes autos:

“No presente caso, os produtos entregues a título de “bónus” pela Requerente aos seus clientes foram-no no quadro de relações comerciais com estes estabelecidas, no âmbito do fornecimento continuado de produtos farmacêuticos, médicos, ortopédicos, sanitários e hospitalares, e na dependência desses fornecimentos, em função da compra de determinadas quantidades, conforme contratualmente acordado com os clientes.

Atendendo ao exposto, conclui-se que estamos perante descontos de quantidade, concedidos no quadro de transmissões de bens efetuadas a título oneroso e que, assim, estão previstos no regime de determinação da matéria coletável do IVA, os bónus atribuídos pela Requerente encontram-se numa relação de estrita dependência com transmissões de bens a título oneroso por si realizadas, operando através da disponibilização gratuita de produto quando as vendas atingem determinado patamar, estão diretamente relacionados com as concretas operações de venda, excluem-se, como os demais bónus de quantidade, da base tributável de imposto, são assim enquadráveis na exclusão prevista na alínea b) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, em consonância com o artigo 79.º, alínea b) da Diretiva IVA.”.

É o que aqui se reitera.

IV.6. Devolução dos montantes pagos e juros indemnizatórios

O presente Tribunal também segue o decidido na referida decisão quanto aos idênticos pedidos aí formulados. A mais do direito, legalmente previsto (artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT, e 100.º da LGT), ao reembolso dos montantes indevidamente pagos, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios sobre as importâncias que indevidamente tenha entregue ao Fisco. Porém, não parece que se possa fazer fé, apesar do invocado pela Requerente na reclamação graciosa – e que abaixo se reproduz –, que os valores que lhe são devidos sejam os que determinou:

A Requerente efetuou um levantamento exaustivo tendo em vista o apuramento do valor do IVA liquidado em excesso, o qual teve por base:

- Ficheiro de auxílio ao cálculo do IVA (auto) liquidado, erradamente, produzido internamente pela Requerente, contendo a seguinte informação: código interno do cliente, quantidades entregues a título de desconto de quantidade em espécie (ZTA9), quantidades vendidas (ZTAN) e valor do IVA autoliquidado referente aos descontos de quantidade em espécie concedidos; e
- Cruzamento com extrato de conta do IVA (auto) liquidado (#24332000 – IVA Liquid. De Autoc).

21.

Do trabalho realizado, foram apurados os seguintes valores de IVA a regularizar a favor da Requerente:

Período de imposto	Valor de IVA (em €)
janeiro a dezembro de 2021	60.691,82
janeiro a dezembro de 2022	58.291,77

(Recorde-se que a reclamação graciosa incidia sobre a totalidade dos anos de 2021 e 2022, mas que só integram os presentes autos as autoliquidações n.ºs ... e ..., de 2021, e as

autoliquidações n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., .../..., ... e ..., de 2022, cujos valores indevidamente pagos a Requerente computou em € 78.704,77).

Resta delimitar o montante sobre o qual incidirão esses juros e o *dies a quo* da sua contagem.

Sobre a delimitação do montante, escreveu-se o seguinte na decisão do processo n.º 1219/2024-T, que vale aqui *mutatis mutandis*:

“No caso concreto, apesar da prova, pela Requerente, da atribuição dos bónus de quantidade, tendo junto as respetivas faturas a valor zero (Documentos 6 e 7), não foi mencionado o IVA nessas faturas, embora tenha sido contabilizado (conta #2433200). Assim, o imposto em causa consta apenas dos extratos de conta e da autoliquidação no campo 4 das declarações periódicas de IVA, conjuntamente com o valor do IVA liquidado relativo a outras operações do sujeito passivo.

Assim, não dispõe este tribunal arbitral de elementos para determinar com rigor os valores de IVA a serem anulados em relação a cada um dos doze atos de autoliquidação impugnados (as declarações periódicas de IVA de Janeiro a Dezembro de 2020) que têm de ser confirmados pela análise/confronto dos referidos extratos da conta de IVA com os valores de IVA reportados no campo 4 das declarações periódicas em causa.

Deste modo, deve a Requerida, em execução do presente julgado, quantificar os montantes devidos à Requerente, com observância do decidido, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.”.

Sobre a data de início da contagem dos juros, vale o acórdão uniformizador do STA proferido no processo n.º 093/21.7BALSBS, de 29 de Junho de 2022, onde se escreveu que

“em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g.reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.”.

Em conformidade, são devidos juros nos termos peticionados pela Requerente (“computados (...) desde a data de indeferimento da reclamação graciosa”), ainda que apenas sobre os montantes que a AT vier a apurar em execução de sentença.

V. DECISÃO

Assim, nos termos e pelos fundamentos expostos, delibera o presente Tribunal:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral.
- b) Condenar a Requerida a reembolsar o IVA autoliquidado pela Requerente nos dois últimos meses de 2021 e no ano de 2022 quanto aos *bónus de quantidade*, no valor que for determinado em execução da presente decisão arbitral;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data de indeferimento do pedido de revisão oficiosa até à data do processamento da respectiva nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo nos termos fixados infra.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT, *ex vi* da alínea a) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 78.704,77 (setenta e oito mil setecentos e quatro euros e setenta e sete cêntimos), sem prejuízo de o montante a anular poder vir a ser algo diverso.

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 2.448,00 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o presente pedido foi julgado inteiramente procedente.

Lisboa, 19 de Maio de 2026

O árbitro presidente e relator

Victor Calvete

O árbitro

João Valbom Baptista

O árbitro

Francisco Nicolau Domingos

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o sigam.