

## Sobre o regime IVA das amostras e das ofertas de «pequeno valor»

Por José Xavier de Basto

**O Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio considerar inconstitucional a fixação de limites máximos para as amostras e ofertas de pequeno valor. O valor de cerca de 15 euros (IVA excluído) para cada oferta, que constava da Circular da DGCI, deve ser actualizado.**



José Xavier de Basto  
Professor universitário

Um Acórdão recente (de 21 de Março de 2007) da 2.ª Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA) veio considerar inconstitucional a fixação, por Circular da DGCI, de limites máximos para que as amostras e ofertas de pequeno valor, a que se refere a segunda parte da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), possam ser consideradas não abrangidas pelo regime das transmissões gratuitas de bens e, como tais, não tributáveis. Segundo o STA, a Circular n.º 19/89 em que se fixam aqueles limites contém uma regra de incidência objectiva de IVA que não foi criada por diploma emanado da Assembleia da República, em matéria que se insere na reserva relativa de competência legislativa desta. Nesta conformidade, o STA anulou a liquidação de IVA que a administração fiscal tinha efectuado sobre ofertas que excediam os limites fixadas na Circular, cujas normas foram consideradas inconstitucionais.

Procuraremos, nesta nota, dar notícia da problemática discutida nessa decisão jurisprudencial e, bem assim, avaliar as suas prováveis consequências práticas e a forma como, a nosso ver, devem ser enfrentadas.

A referida alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do CIVA procede à equiparação a operação onerosa – e, portanto, tributável em IVA – da transmissão gratuita de bens, quando, relativamente a eles ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto <sup>(1)</sup>. A segunda parte da mesma alínea f) manda, porém, excluir deste regime «as amostras e as ofertas de pequeno valor em conformidade com os usos comerciais.»

A norma, como a generalidade das regras sobre operações tributáveis do CIVA, tem como fon-

te a 6.ª directiva sobre o sistema comum europeu de imposto sobre o valor acrescentado. No n.º 6 do respectivo artigo 6.º, com efeito, com pequenas e pouco significativas diferenças de formulação relativamente à norma portuguesa, manda equiparar-se as transmissões gratuitas de bens a transmissões onerosas, tributáveis, sempre que tenha havido relativamente aos bens que as constituem, dedução do IVA, excluindo-se, todavia, desse regime as ofertas de pequeno valor e as amostras «para os fins da própria empresa.»

A lei portuguesa, seguindo a linha da directiva europeia, recorre a uma cláusula geral ou conceito indeterminado na definição das ofertas não equiparáveis a transmissões onerosas. As ofertas que hão-de considerar-se excluídas do regime geral de equiparação das transmissões gratuitas a transmissões onerosas têm de ser de «pequeno valor» e devem estar «em conformidade com os usos comerciais».

A lei – bem como a directiva europeia – não dá mais nenhuma indicação que ajude o sujeito passivo – a quem compete, num imposto como o IVA, determinar os elementos de base do cálculo do imposto e proceder à respectiva liquidação e entrega nos cofres do Estado – a conhecer se as amostras e ofertas que efectuou preenchem ou não os requisitos legais para se considerarem fora da regra de incidência que estamos examinando.

Se é certo que o conceito de «amostras» poderá não suscitar dificuldades, já que se tratará de bens objectivamente não destinados ao comércio, dadas as suas próprias características físicas, de apresentação ou de embalagem, apenas permitindo colher uma ideia do bem comercializável que representam. Já a noção de «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», está aberta a grande indeterminação.

No fundo, opera-se aqui com dois conceitos indeterminados: «pequeno valor» e «conformidade com os usos comerciais.» Nem uma nem outra das noções – e, sobretudo, a segunda – são fáceis de operacionalizar.

Quanto ao valor, a norma não esclarece se se trata de um valor pequeno em termos absolutos ou em termos relativos. A oferta de um bom relógio a um cliente que acaba de adquirir um automóvel de luxo ou uma embarcação de alto preço não representará senão uma percentagem ínfima da contrapartida recebida e, provavelmente, nem será estranha aos usos comerciais. Estes, por outro lado, variam de sector para sector e não estão obviamente codificados de forma que o sujeito passivo de IVA possa saber até onde pode ir em matéria de ofertas a clientes sem que estas se qualifiquem como operações onerosas <sup>(2)</sup>.

Compreende-se, pois, facilmente que se tenha sentido a necessidade de «regulamentar» a previsão genérica da segunda parte da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do CIVA, a fim de dar alguma segurança aos sujeitos passivos, não os deixando a braços com a aplicação daqueles dois conceitos indeterminados.

Esse objectivo foi prosseguido, entre nós, através da publicação de uma Circular da DGCI que, como se sabe, é um mero regulamento interno, que obriga os serviços, mas não pode criar obrigações para os sujeitos passivos que não estejam previstas na lei. Nem as interpretações da lei efectuadas em tais regulamentos se impõem aos particulares ou aos tribunais.

Por Circular, a DGCI completou a definição de incidência do IVA sobre as amostras e ofertas,

dando, por um lado, o conceito de «amostras» para este efeito <sup>(3)</sup> e estabelecendo, por outro lado, que só são consideradas de pequeno montante aquelas cujo valor unitário não exceda 14,96 euros (IVA excluído) e não ultrapassem anualmente cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo. Uma solução, sem dúvida, pragmática, que supera a vaguidade dos conceitos indeterminados, garantindo aos sujeitos passivos segurança na aplicação do tributo. O que a Circular veio decidir, todavia, integrou-se na matéria da definição das operações tributáveis, ou seja, em matéria de incidência real. Compreende-se bem a decisão do STA de considerar inconstitucional aquela regulamentação, por violação clara do princípio da legalidade tributária, garantida na Constituição da República. A incidência do imposto quanto às ofertas de pequeno valor passou, assim, a ser definida por um regulamento administrativo, e não por lei ou decreto-lei emitido ao abrigo de autorização legislativa. Para mais, como o Acórdão também observou, a segunda parte da já referida alínea f) não remete a definição do recorte exacto do que sejam «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais» para qualquer outra regulamentação, como acontece com várias disposições fiscais <sup>(4)</sup>. O Código, observa assim o Acórdão, não dota a administração de poderes para fixar «limites razoáveis» para o valor das ofertas <sup>(5)</sup>.

Indiscutível, pois, que foram ilegais as liquidações de IVA a que a DGCI procedeu relativamente ao sujeito passivo impugnante, com o fundamento de terem ultrapassado os limites da Circular (no caso o limite anual dos cinco por



mil), pois que no fundo não respeitou a norma de incidência válida e substituiu-a por uma norma inconstitucional.

A doutrina do Acórdão do STA de 21 de Março merece, assim, toda a concordância, sendo apesar de tudo de observar que o sistema da Circular resistiu por cerca de 18 anos ao escrutínio judiciário. Embora o regime da Circular estabeleça limites relativamente apertados para as ofertas, ele constitui uma orientação segura para os sujeitos passivos, que sabem que, se não excederem aqueles limites, poderão não liquidar o imposto nas ofertas que efectuarem. Num imposto autoliquidado, a segurança da operação é de grande valor.

Após o Acórdão de 21 de Março de 2007, as coisas deixam de ser tão seguras. Os sujeitos passivos mais afoitos poderão agora ser tentados a exceder aqueles limites, já que sabem que a regulamentação da Circular de 1989, escrutinada pelos tribunais, tem toda a probabilidade de voltar a ser considerada inconstitucional. Ficam, esses contribuintes mais afoitos, com o ónus de operar com os conceitos indeterminados atrás referidos, com o ónus de provar que, de acordo com os usos comerciais do seu sector, esta ou aquela oferta ou o conjunto delas ainda cabem no conceito de «oferta de pequeno valor.»

Será provável que não vão ser muitos os sujeitos passivos que enveredem por essa via, tão susceptível de criar contenciosos. Seja como for, julgamos que a decisão do STA deveria conduzir a uma ponderação sobre se não vale afinal a pena alterar, neste ponto, o regime actual, que data, aliás, da versão inicial do CIVA, dando-lhe a consistência que lhe falta sem violar o princípio constitucional da legalidade tributária. Em nossa opinião, a lei deve ser urgentemente alterada, a fim de dar segurança à operação do imposto.

### A comparação com a Europa

Uma análise de algumas legislações de Estados europeus – no caso, a Espanha, a França, a Itália, o Reino Unido, a Irlanda e a Suíça (este último, não pertencente à União Europeia) – mostra que só em Portugal a lei deixa na total dependência de conceitos indeterminados a fronteira entre ofertas tributáveis e não tributáveis, ao abrigo do regime do «pequeno valor». E terá sido justamente este tipo de solução que originou o contencioso que levou agora o STA a condenar o regime que já vinha sendo aplicado



há largos anos, mas que não é mais sustentável. Uma das legislações analisadas – a espanhola – parece não admitir ofertas não tributáveis, já que, no lugar sistemático em que esta regulamentação, na linha da directiva europeia, costuma surgir, que é o da definição e delimitação do conceito de transmissão de bens, só se trata da transmissão de amostras, nada se referindo sobre «ofertas». Com efeito, o artigo 7.º da Lei espanhola sobre IVA (que trata das operações não sujeitas a imposto) retira da sujeição as «entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales y profesionales.» E dá uma definição precisa do que sejam para este efeito amostras sem valor comercial: «Se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación e cantidad solo pueden utilizarse para fines de promoción.» Definição esta que todavia não parece ter paralelo nas outras legislações analisadas, mas que se afigura precisa e ajustada <sup>(6)</sup>.

Já o Code General des Impôts (CGI) francês não considera transmissão de bens tributável a entrega de amostras (*échantillons*) e de ofertas de pequeno valor (*cadeaux de faible valeur*), remetendo para regulamento (*arrêté*) os limites, por objecto e por ano relativamente ao mesmo beneficiário, dentro dos quais as ofertas qualificam como de baixo valor. É disciplina que consta do artigo n.º 257 do CGI, nos termos seguintes: «Toutefois, ne sont pas visés les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise pour donner des cadeaux de faible valeur et des échantillons. Le montant à retenir pour l'imposition des prélèvements correspondant aux cadeaux de faible valeur est fixé par arrêté. Cette limite s'applique par objet et par an pour un même bénéficiaire.»



O *Testo Único IVA* – a normativa italiana sobre o imposto – excepciona, no artigo 4, 2, 4), da sujeição a imposto as cessões gratuitas de bens cuja produção ou comércio não se insere na actividade própria da empresa desde que o respectivo custo unitário não exceda um limite estabelecido na própria lei (no caso, 50 mil liras, em moeda italiana antiga). Não se faz aqui distinção entre amostras e ofertas.

No Reino Unido, existe também um limite de custo para o doador para as ofertas ocasionais (*occasional gifts of goods made in the course or furtherance of the business*) e não são tributáveis as entregas de amostras sem valor comercial (*industrial sample of no commercial value*).

O *Value Added Tax Act* irlandês, na *Section 3*, remete para regulamento o limite do custo para o doador das ofertas de bens efectuadas no contexto do negócio (*gift of goods in the course or furtherance of the business*), que não podem, porém, formar parte de uma série ou sucessão de ofertas feitas à mesma pessoa (*otherwise than as one forming part of a series or succession of gifts made to the same person*). Quanto à oferta de amostras, a lei irlandesa também não as sujeita a imposto, exigindo que sejam feitas em quantidades razoáveis (*in reasonable quantity*) e que se apresentem em forma normalmente não apropriada para venda ao público (*in a form not ordinarily available for sale to the public*).

Finalmente, uma referência à lei suíça, que contém no seu articulado (artigo 9.º, 1, c)) o limite quantitativo – de 300 francos suíços, por destinatário e por ano – a partir do qual as ofertas deixam de ser excluídas da tributação e onde também se não tributam as amostras distribuídas para as necessidades da empresa.

Esta incursão breve em dados de fiscalidade comparada mostra que as legislações estrangeiras referidas contêm, sobre esta matéria, normas mais densas e pormenorizadas do que a norma congénere do CIVA e ajuda-nos, assim, a concluir que será conveniente que se não deixe o tratamento fiscal das transmissões gratuitas de amostras e das ofertas de bens de reduzido valor na dependência dos conceitos indeterminados constantes da segunda parte da alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º, agora que o STA condenou – e bem – como inconstitucional a regulamentação complementar constante de uma circular administrativa. Um alteração legislativa, naturalmente efectuada com respeito pelo princípio da legalidade, traduzir-se-á em maior segurança dos contribuintes, que ficam cientes de até onde podem ir, em matéria de amostras e ofertas de pequeno valor, sem terem de liquidar o imposto sobre o valor respectivo.

Se atendermos à doutrina implícita no Acórdão do STA de 21 de Março de 2007, parece que bastaria que, naquela segunda parte da alínea f), a lei referisse que, em norma regulamentar (Portaria do Ministério das Finanças, por exemplo), seriam estabelecidos os valores dentro dos quais as ofertas qualificariam como de «pequeno valor», para efeitos de não serem as operações consideradas como transmissões onerosas tributáveis e fornecida a definição de amostras, para o mesmo efeito. A existência de uma norma «habilitante» seria assim suficiente, seguindo a linha doutrinária do Acórdão, para eliminar o vício de inconstitucionalidade do regime actual. Solução alternativa – e até, a nosso ver, mais segura – será a de fazer constar da própria lei aqueles elementos, introduzindo na alínea f) do n.º 2 do artigo 3.º do CIVA o conceito fiscal de

amostras e os limites de valor das ofertas. Deixar persistir as coisas como estão é que não se afigura, em caso algum, recomendável, por aumentar o grau de risco na aplicação da lei por parte dos sujeitos passivos e ser susceptível de criar contenciosos escusados.

O valor-limite a estabelecer para as ofertas serem consideradas de reduzido valor merece, todavia, um comentário, que resulta também da análise da legislação estrangeira, atrás apresentada.

Claro que o valor de cerca de 15 euros (IVA excluído) para cada oferta, que constava da Circular, deve ser actualizado, quando mais não seja de acordo com a desvalorização monetária entretanto verificada (7).

O ponto, porém, mais debatível é, porventura, o de saber como exprimir o limite global. Na Circular portuguesa, tal limite é função de variáveis próprias do doador – no caso, como vimos, o valor das ofertas não pode ultrapassar 5 por mil do volume de negócios de quem oferece.

Há legislações que vêm as coisas de modo diferente, dir-se-ia inverso: em vez de estabelecerem o limite em função do doador, fixam-no em função do destinatário da oferta.

É o caso da lei francesa, em que, como vimos, se manda que o regulamento que estabelece os limites para os *cadeaux de faible valeur fixe*, além de um valor máximo por cada objecto (como se faz na Circular 19/89), um valor anual máximo a receber pelo mesmo beneficiário e não um valor anual máximo para as ofertas do doador.

Como lemos também na legislação suíça, o montante máximo de 300 FS é estabelecido em função do destinatário e não do doador. E também a solução irlandesa, apontada atrás, afasta, de algum modo, a não tributação quando há uma sucessão de ofertas efectuadas à mesma pessoa.

Ambos os limites fazem sentido, mas parece que o limite do lado do destinatário é também necessário para evitar que o regime das ofertas proporcione consumo não tributado a um agente que seja destinatário de muitas ofertas efectuadas pelo mesmo doador, as quais, todavia, não excedem os limites legais por estes serem fixados em função de variáveis do doador e não do destinatário. ■

(Texto recebido pela CTOC em Setembro de 2007)

(1) A norma equipara também a transmissão onerosa o designado «auto-consumo externo de bens», ou seja, a afectação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, quando, do mesmo modo, «relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.» Esta outra operação tributável não está, porém, aqui em causa.

(2) O problema nunca se suscita se o sujeito passivo, relativamente aos bens que são objecto da oferta, não exerceu o direito a deduzir o imposto a montante. Está sempre pois pressuposta a hipótese que o IVA contido nos bens oferecidos foi deduzido pelo sujeito passivo oferente.

(3) A Circular dá a seguinte definição de amostras: «Bens comercializados e/ou produzidos pela própria empresa, mas de formato ou tamanho diferente do produto que se pretende “mostrar” ou apresentadas em quantidade, capacidade, peso ou medida, substancialmente inferiores aos que constituem as unidades de venda e que, por esse facto, não serão destinadas a posterior comercialização.»

(4) O Acórdão lembra que não faltam no sistema fiscal soluções desse tipo, ou seja, em que o legislador remete para ulterior regulamentação aspectos particulares da incidência ou da definição da matéria colectável. Exemplifica, a este propósito, com a definição das taxas de reintegração e amortização (artigo 30.º, n.º 2, do CIRC) e com a repartição de custos para efeitos de determinação do lucro tributável imputável a estabelecimento estável de entidades não residentes (artigo 50.º, n.º 2, do CIRC). Invoca ainda que o Plano Oficial de Contabilidade também não contém qualquer indicação sobre o conceito e os limites das ofertas de pequeno valor. A nosso ver, pode levantar-se o problema de saber se essas remissões, previstas na lei, para normas regulamentares, em matéria de reserva de lei, como é o caso da incidência tributária, se compatibilizam com o princípio da legalidade, ou se, ou invés, este não impõe, mais radicalmente, que a regulamentação da incidência se contenha, toda ela, completamente, na lei. É problema que não trataremos aqui. Para o Acórdão que estamos comentando, parece que seriam constitucionalmente aceitáveis essas remissões, já que invoca também a sua falta para fundamento do juízo de constitucionalidade.

(5) Também não faltam exemplos, no CIVA, de casos em que a lei remete para outra regulamentação, a plena definição de normas de incidência. Veja-se o n.º 4 do artigo 4.º, que dá poderes ao ministro das Finanças de definir caso a caso, as actividades susceptíveis de originar distorções de concorrência ou aquelas que são exercidas de forma não significativa, para efeitos de determinar a sujeição a imposto do Estado e pessoas colectivas de direito público que as efectuem. Ou, ainda, o n.º 6 do artigo 3.º, onde se remete para uma Portaria do ministro das Finanças a definição do que sejam «as necessidades do consumo familiar», para efeitos do tratamento fiscal de certas cedências de bens feitas por cooperativas agrícolas aos seus sócios. E mais situações do mesmo tipo se poderiam apresentar.

(6) É bastante semelhante esta definição da que consta da Circular n.º 19/89.

(7) Na verdade, o valor de 14,96 euros (3000\$00, IVA excluído, em moeda antiga) para as ofertas de pequeno valor nunca foi actualizado desde 1989, ano em que foi publicada a Circular, o que tornou o regime cada vez mais rígido e menos adequado às circunstâncias: veja-se Patrícia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado. Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2004, p. 116.