

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 7 do art. 3.º do CIVA, e da Portaria n.º 497/2008
- Assunto: Amostras - Produtos oferecidos, iguais aos comercializados, não podem ser considerados "amostras" para efeitos de IVA.
- Processo: **nº 12016**, por despacho de 15-11-2017, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - QUESTÃO APRESENTADA

1. A entidade acima citada, doravante, também, designada de exponente, dedica-se, entre outras atividades, à investigação farmacêutica na área da dermatologia, desenvolvendo e comercializando produtos nas áreas de dermo-cosmética especializada (por ex. marcas xx e zz) e da venda ao grande público (por ex. yy e ll).
2. Para que o público-alvo conheça as marcas do universo UUUU, pretende promover a oferta de um conjunto de amostras dos seus produtos, oferecendo-as tanto a clientes que tenham adquirido outros produtos das marcas UUUU, como a potenciais clientes que demonstrem interesse na sua aquisição.
3. As amostras dos produtos obedecem aos mesmos processos de produção e apresentação em tudo semelhantes aos restantes produtos por si produzidos, contudo, sendo impossibilitada a respetiva venda/comercialização.
4. Uma vez que a imagem de marca é um fator essencial na comercialização dos produtos de dermo-cosmética, os produtos para oferta têm de ter uma semelhança mínima com os produtos comercializados, sob pena de os destinatários das ofertas não os identificarem, nem associarem aos produtos comercializados correspondentes.
5. Tendo em conta que tais produtos não se destinam à comercialização, cada "amostra" é marcada com uma etiqueta, não removível, com a referência "Amostra gratuita Venda proibida", garantindo-se, deste modo, que as embalagens são para "amostra", não sendo comercializáveis, podendo apenas serem utilizadas para promoção dos produtos em questão.
6. Como fundamento para o reconhecimento deste tipo de produto como "amostras", a exponente refere a Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 (Diretiva IVA), o art. 16.º, 1.º e 2.º parágrafos, bem como, no plano interno o Código do IVA, art. 3.º, n.º 7, e a Portaria n.º 497/2008, de 24/06, art. 2.º, n.º 1.
7. Também cita jurisprudência do Tribunal de justiça de União Europeia (TJUE), proferida no respetivo acórdão C-581/08, de 30/09/2010.
8. Refere, ainda o processo A100 2007347, com despacho de 22/12/2008 do Diretor Geral dos Impostos a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), sobre a delimitação do conceito de amostra à luz da legislação aplicável, nomeadamente no que respeita à extensão do mesmo a produtos de

tamanho coincidente com o da embalagem mais pequena comercializável. Sendo que, naquele processo a AT seguiu a linha do TJUE no processo acima referido, que terá considerado "que o conceito de amostra abrange as amostras com o tamanho da unidade de venda, resultando evidente que a característica fulcral do conceito de amostra consiste na inviabilização da comercialização da mesma e independentemente do formato/tamanho que assuma, admitindo-se que aquela tenha um formato/tamanho idêntico à unidade de venda."

9. A exponente considera, assim, que as amostras que pretende oferecer ao público, de bens idênticos aos por si comercializados, são passíveis de integrar o conceito de "amostra" previsto no n.º 7 do art. 3.º do CIVA e art. 1.º da Portaria n.º 497/2008, à luz da interpretação proferida no acórdão e na informação vinculativa citados, na medida em que estão verificados os seguintes requisitos cumulativos: **(i)** que o bem não seja destinado à posterior comercialização e, que **(ii)** tenha como finalidade a promoção do produto comercializado pelo sujeito passivo.

10. A exponente enviou em "documentos anexos" cópias de exemplos das amostras, designadamente da etiqueta não removível, mencionando "AMOSTRA - VENDA PROIBIDA".

II - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

11. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, verifica-se que a exponente se encontra registada em IVA desde 01/01/1987, pelo exercício da atividade de "Comércio por grosso de produtos farmacêuticos" (CAE 46460), enquadrada no regime normal com periodicidade mensal.

12. Na questão apresentada importa apurar se os bens indicados pela exponente, objeto de transmissão gratuita, se consideram "amostras" para efeitos de IVA e, conseqüentemente, consubstanciam operações sujeitas a IVA e dele não isentas, mas excluídos da tributação nos termos do disposto no n.º 7 do art. 3.º do CIVA, pelo que se chama a atenção para os seguintes dados indicados no pedido de informação apresentado:

- São produtos dermo-cosméticos idênticos aos comercializados, nomeadamente no seu volume/capacidade;
- As embalagens contêm a menção expressa "AMOSTRA GRATUITA-VENDA PROIBIDA";
- A produção nos moldes comercializados "é a única forma de demonstrar as características inerentes ao produto, uma vez que as especificidades inerentes aos produtos dermo cosméticos não permitem que se produzam amostras em quantidades/proporções distintas sem alterar a composição dos produtos em causa";
- Os destinatários das amostras são adquirentes de outros produtos das marcas do universo da exponente ou outros que demonstrem interesse na sua aquisição.

13. A Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), no art. 2.º (anterior art. 2.º da Sexta Diretiva), dispõe o seguinte:

"1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

"a) As entregas de bens efectuadas a título oneroso no território de um Estado-membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade."

(...)"

14. O art. 16.º da Diretiva IVA (anterior art. 5.º, n.º 6 da Sexta Diretiva) estabelece que:

"É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão de bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

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

15. Sobre esta matéria, especificamente no que diz respeito a entregas de "Gravações musicais", pronunciou-se o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), no acórdão proferido no processo C-581/08, de 30/09/2010, indicado pela exponente, relativamente, entre outras questões, às seguintes:

"1) Como deve ser interpretado o último período do art. 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva" (atual art. 16.º da Diretiva IVA) "no contexto das circunstâncias do presente [processo]?"

2) Em particular, quais são as características essenciais de uma 'amostra' na aceção do último período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva?

3) Pode um Estado Membro limitar a interpretação do conceito de 'amostra', no último período do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva:

a) a uma amostra industrial com um formato normalmente não disponível para venda ao público, oferecida a um cliente real ou potencial do negócio (até 1993)[?]

b) a apenas uma ou apenas à primeira de uma série de amostras oferecidas pela mesma pessoa ao mesmo destinatário, no caso de essas amostras serem idênticas ou não se distinguirem entre si em nenhum aspecto essencial (a partir de 1993)?"

16. O citado acórdão do TJUE refere que "(...) o primeiro período do referido artigo 5.º, n.º 6, equipara certas operações pelas quais o sujeito passivo não recebe nenhuma contrapartida real a entregas de bens efectuadas a título oneroso, sujeitas a IVA, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. (...) o objectivo desta disposição é garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem às suas necessidades privadas ou às do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo, por outro (...)" (ponto 17).

"Com efeito, (...) a tributação das afetações mencionadas no artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Diretiva visa afastar situações de consumo final não tributado" (ponto 18).

"(...) os termos que figuram no segundo período do art. 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva são de interpretação restritiva, de modo a que não sejam postos em causa os objectivos do primeiro período do referido artigo 5.º, n.º 6, zelando ao mesmo tempo por que a excepção relativa às amostras e às ofertas de

pequeno valor não seja privada do seu efeito útil (...)" (ponto 20).

"Tendo em conta que é impossível apreender, através de uma definição exaustiva, a infinidade de bens de natureza muito variada a que operações sujeitas ao IVA dizem potencialmente respeito e o contexto comercial próprio de cada transação no qual esses bens podem ser entregues como amostras por um sujeito passivo, importa proceder a um exame em dois momentos. (...) cumpre verificar, em primeiro lugar, se a entrega dos bens em questão corresponde às características essenciais comuns a qualquer tipo de amostra, e em segundo lugar, examinar as circunstâncias específicas nas quais os referidos bens são entregues por um sujeito passivo" (ponto 21).

"Quanto ao primeiro aspecto, refira-se que o objetivo da exceção enunciada no art. 5.º, n.º 6, (...) da Sexta Directiva no que diz respeito às «afecções (...) a (...) amostras» é reflectir a realidade comercial segundo a qual a entrega de amostras é efectuada a fim de promover o produto cujas amostras são espécimes, permitindo a avaliação da qualidade deste produto e a verificação da presença das propriedades procuradas por um comprador potencial ou real" (ponto 22).

"Além disso, (...) a excepção relativa às amostras não visa isentar do encargo do IVA a entrega de bens cuja finalidade é satisfazer as necessidades de um consumidor no que respeita ao produto em questão" (ponto 23).

"Quanto ao segundo aspecto, deve, em primeiro lugar, proceder-se à análise da questão de saber se o conceito de amostras pode ser limitado aos bens oferecidos em formato que não está normalmente disponível para venda ao público" (ponto 24).

"Resulta (...) do presente acórdão que o objectivo da excepção que consta do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva não pode consistir na isenção do IVA relativo a bens que dão lugar a um consumo final diferente do inerente a essas operações de promoção" (ponto 25).

"(...) bens entregues como amostras que são idênticas ao produto definitivo pronto a ser colocado no mercado são certamente susceptíveis de ser objecto de um consumo final" (ponto 26).

"Esta circunstância não pode, no entanto, justificar que estejam unicamente abrangidos pela referida excepção relativa às amostras espécimes que diferem do produto representado, dado que, em numerosos casos, a disponibilização de espécimes que correspondem a este produto na sua forma definitiva constitui um precedente necessário ao processo de avaliação" (ponto 27).

"(...) para permitir a avaliação dos bens fornecidos como «amostras», é necessário que estas possuam todas as características essenciais do produto por elas representado, na sua forma definitiva. (...) se os espécimes podem, em certos casos, apresentar todas as características essenciais do produto representado sem revestir a forma definitiva deste, noutros casos, pode ser necessário, em função da natureza deste produto, que os espécimes correspondam exactamente ao produto definitivo para que essas características possam ser reveladas ao comprador potencial ou real" (ponto 28).

"É o que se verifica, designadamente, com os produtos do domínio artístico, em especial CD como os que estão em causa no processo principal, que

necessitam de ser entregues no seu formato definitivo a fim de poderem ser plenamente avaliados pelo destinatário. (...) no caso da entrega de um CD a uma pessoa com o objectivo de esta assegurar, no âmbito das suas funções, a respectiva promoção junto do público, essa pessoa só pode apreciar plenamente o seu valor se puder ouvir na íntegra o conteúdo do CD tal como este será distribuído no mercado" (ponto 29).

17. Por fim, o acórdão, quanto ao conceito de amostras, declara o seguinte: "Uma «amostra» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Directiva é um espécime de um produto que visa promover as vendas deste e que permite avaliar as características e as qualidades desse produto sem dar lugar a um consumo final diferente do inerente a essas operações de promoção. Este conceito não pode ser limitado de modo geral por uma legislação nacional aos espécimes oferecidos em formato não disponível para venda ou ao primeiro exemplar de uma série de espécimes idênticos dados por um sujeito passivo ao mesmo destinatário sem que essa legislação permita ter em conta a natureza do produto representado e o contexto comercial próprio de cada transacção no qual esses espécimes são entregues.

18. O IVA, sendo um imposto geral sobre o consumo, incide, de harmonia com o preceituado na alínea a) do n.º 1 do art. 1.º do Código do IVA, sobre *"as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*, explicitando, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

19. Segundo o disposto no n.º 1 do art. 3.º do mesmo Código *"Considera-se, em geral, transmissão de bens, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade"*.

20. Consideram-se, ainda, transmissões de bens as situações referidas na al. f) do n.º 3 do mesmo art. 3.º, *"Ressalvado o disposto no art. 26.º, a afetação permanente dos bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a transmissão gratuita, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto"*.

21. Ou seja, o Código do IVA, nos termos da al. f) do n.º 3 do art. 3.º e da al. a) do n.º 1 do art. 1.º, determina a tributação do autoconsumo externo, criando "... a ficção de transmissão onerosa para as seguintes situações:

i) Afetação permanente de bens da empresa a uso próprio do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma quando relativamente esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto;

ii) Transmissão gratuita de bens da empresa quando, igualmente, tenha havido, quanto a esta, dedução total ou parcial do imposto" [cf. Comissão presidida por Xavier de Basto in Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, Notas explicativas e legislação complementar, Imp. Nac. Casa da Moeda, EP, 1986, n.º 3, al. f), pág. 45]. Justificando-se "... pela própria função do imposto de consumo (de outro modo, os consumos resultantes de desafetação da atividade produtiva ou comercial não seriam tributados) e pela necessidade de evitar fáceis fugas ao imposto" [cf. Comissão referida no

ponto anterior, pág. 45).

22. Resulta assim, que, conforme decorre expressamente da lei, quando tenha havido dedução do imposto relativo a determinados bens da empresa e os mesmos venham a ser destinados, permanentemente, a uso próprio do seu titular, do pessoal ou em geral a fins alheios à mesma, tal afetação é tributada em IVA.

23. O respetivo valor tributável, de acordo com a al. b), do n.º 2 do art. 16.º do CIVA, 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, momento que, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 7.º do CIVA, coincide com o da afetação dos bens a fins alheios à empresa ou ao da sua transmissão gratuita.

24. No entanto, a redação do n.º 7 do citado art. 3.º do CIVA, estipula o seguinte: *"Excluem-se do regime estabelecido na alínea f) 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 global anual não exceda cinco por mil do volume de negócios do sujeito passivo no ano civil anterior, em conformidade com os usos comerciais"*.

25. Ou seja, nos casos em que se esteja perante amostras, não há sujeição a imposto, ainda que tenha havido lugar à dedução total ou parcial do IVA contido nos bens objeto de transmissão gratuita.

26. Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 7 do art. 3.º do CIVA, a Portaria n.º 497/2008, de 24/06, regulamenta as condições delimitadoras do conceito de amostras (e das ofertas de pequeno valor), bem como procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos de IVA, nesse âmbito.

27. Consideram-se amostras, nos termos do n.º 1 do art. 2.º da citada Portaria, *"(...) os bens, não destinados a posterior comercialização, de formato ou tamanho diferentes do produto que constitua a unidade de venda ou apresentados em quantidade, capacidade, peso ou medida substancialmente inferiores aos que constituem a unidade de venda que se destinem a apresentar ou promover produtos produzidos ou comercializados pelo sujeito passivo"*.

28. Nos termos do n.º 2 *"Consideram-se ainda amostras:*

a) Os livros e outras publicações transmitidos gratuitamente pelos editores a operadores económicos que os possam promover, a membros do corpo docente de estabelecimentos de ensino, a críticos literários, a organizações culturais ou a entidades ligadas à imprensa;

b) Os compact disc (CD), digital video disc (DVD), discos, cassetes, filmes, vídeos e outros registos de som ou de imagem transmitidos gratuitamente pelos editores ou produtores a operadores económicos, tais como estações de rádio ou televisão, críticos da especialidade, disc jockeys, revistas especializadas, pontos de venda ou de diversão que os possam promover".

29. O n.º 3 do art. 2.º da Portaria, vem delimitar as condições de distribuição dos exemplares de obras ou registos mencionados no n.º 2.

30. São, deste modo, excluídas da sujeição a imposto as amostras, isto é, os bens não destinados a posterior comercialização, de tamanho ou formato diferentes do produto que constitua a unidade de venda, ou apresentados em capacidade, peso ou medida substancialmente inferiores àquela, bem como os bens expressamente indicados no n.º 2 do art. 2.º da citada Portaria, que visem apresentar ou promover bens produzidos ou comercializados pelo próprio sujeito passivo, seja qual for o respetivo valor, neste caso.

31. No caso apresentado, estão em causa bens oferecidos a destinatários consumidores finais, de produtos dermo-cosméticos iguais aos comercializados, que a exponente pretende que sejam consideradas "amostras" para efeitos de IVA, na medida em que considera que "as especificidades inerentes aos produtos dermo cosméticos não permitem que se produzam amostras em quantidades/proporções distintas sem alterar a composição dos produtos em causa", constituindo, assim, os produtos iguais aos comercializados, a única forma de demonstrar as características inerentes ao produto, que entende, terem enquadramento na jurisprudência emanada do acórdão acima citado.

32. Resulta daquele aresto, que há bens, que para serem considerados "amostras", têm de ser apresentados na sua forma definitiva, uma vez que só a apresentação do produto na sua totalidade (igual ao produto comercializado) pode revelar as características do mesmo, como é o caso dos bens em discussão no acórdão C-581/08, do TJUE (que versa sobre gravações musicais), ou os bens expressamente referidos no n.º 1 do art. 2.º da Portaria n.º 497/2008, de 24/06.

33. Mas se os bens, a fim de apresentarem todas as características essenciais do produto representado, não necessitam de ser demonstrados na sua forma definitiva (igual à comercializada), não podem ser considerados amostras para efeitos de IVA.

34. Ao contrário dos bens em causa no acórdão do TJUE acima citado, não nos parece, face à natureza dos produtos em causa, que a qualidade dos mesmos, como cremes, champôs ou outros indicados pela exponente, não possa ser testada/apreciada através de embalagens de pequeno formato, na medida em que o produto utilizado é sempre igual ao comercializado. Daí que, só espécimes de tamanho ou formato diferente do produto comercializado é que constituem amostras para efeitos de IVA.

35. O facto de as embalagens serem etiquetadas com a indicação de venda proibida, não é, só por si, relevante para que os bens em causa sejam considerados amostras, neste âmbito.

36. Em conformidade, somos de entender, que no presente caso, os produtos oferecidos, iguais aos comercializados, não podem ser considerados "amostras" para efeitos de IVA, na medida em que não estão reunidos os termos e condições do n.º 7 do art. 3.º do CIVA, e da Portaria n.º 497/2008, de 24/06, que regulamenta as condições delimitadoras do conceito de amostras, bem como procedimentos e obrigações contabilísticas a cumprir pelos sujeitos passivos de IVA, nesse âmbito. Serão, sim, considerados

ofertas, sendo aplicáveis as respetivas regras de tributação.

37. Quanto à aplicação do entendimento emanado na informação vinculativa desta Direção de Serviços indicada pela exponente, o mesmo versa objetivamente sobre os factos concretos do sujeito passivo titular do respetivo pedido, não tendo aplicação no caso apresentado. Note-se que naquele caso estão em causa amostras de "medicamentos", com enquadramento no Estatuto do Medicamento (à data o Decreto-lei n.º 176/2006, de 30/08).