

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1397/2024-T**

**Tema:** IVA – art.º 16.º e 78.º do CIVA e art.º 90.º da DIVA - Redução do valor tributável e regularização do imposto em caso de redução superveniente da contraprestação em fornecimentos aos hospitais do SNS de dispositivos médicos (FreeStyle Libre).

## DECISÃO ARBITRAL

### SUMÁRIO:

1. A AT incorreu em erro ao considerar que a regularização do IVA deveria ser efetuada exclusivamente à taxa reduzida de 6%, desconsiderando que as notas de crédito emitidas pela Requerente visavam operações concretas sujeitas, algumas, à taxa normal de 23%.
2. A regularização não teve por objeto o dispositivo participado FreeStyle Libre, mas sim outras transmissões de bens efetuadas aos hospitais do SNS, documentadas e tributadas às taxas legalmente aplicáveis.
3. A Requerente limitou-se a cumprir uma obrigação contratual imposta pelo INFARMED, emitindo notas de crédito legalmente válidas que refletem uma redução superveniente da contraprestação, nos termos do artigo 78.º do CIVA.
4. A posição da Requerente está juridicamente sustentada no artigo 78.º do CIVA e na jurisprudência do TJUE, como seja, *v.g.*, a que dimana do Processo C-462/16, caso **Boehringer Ingelheim** e ainda a do acórdão de 6 de outubro de 2021, no Processo C-717/19, caso *Boehringer Ingelheim II*, que reconhece o direito à correção da base tributável quando a renúncia de contraprestação resulta de obrigações legais/contratuais, bem como a que consta do acórdão de 12 de setembro de 2024, no Processo C-248/23, caso *Novo Nordisk*, que confirma que até contribuições obrigatórias, pagas por força de lei, determinam redução da base tributável, porque o IVA deve incidir apenas sobre o que foi efetivamente recebido e donde também se pode também intuir que o direito à correção da base tributável depende da operação efetivamente retificada e não do motivo contratual que justificou a devolução.

5. Ao recusar essa regularização, a AT violou os princípios da neutralidade do imposto, da proporcionalidade e da efetiva capacidade contributiva, por pretender tributar a Requerente sobre montantes que nunca foram recebidos, nem serão, e para os quais a própria lei reconhece o direito à regularização ao abrigo do disposto no art.º 78.º do CIVA.

## **I. RELATÓRIO:**

1. A **A..., LDA**, com sede social na ..., ..., ..., ...-... Amadora, titular do número único de pessoa coletiva e de matrícula na Conservatória de Registo Comercial ... (doravante, Requerente), apresentou, em 20.12.2024, pelas 23:39 horas, pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto no n.º 5, do artigo 57.º, alínea d) do n.º 2, do artigo 95.º da Lei Geral Tributária (doravante ‘‘LGT’’), bem como da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou árbitro singular que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 10.02.2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada da alínea a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.º 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redação que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 28.02.2025 para apreciar e decidir o objeto do processo.
6. Em 09.04.2025, a Requerida apresentou Resposta, defendendo-se por impugnação, refutando os vícios imputados pela Requerente às liquidações de IVA e JC, de 2019, adiante melhor identificadas.
7. Em 14.05.2025, foi proferido e inserido no Sistema de Gestão Processual do CAAD (doravante SGP) o seguinte despacho: “[C]onsiderando que: - Face aos articulados apresentados pelas partes afigura-se que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito, sendo que a Requerente e a Requerida, nos respectivos articulados, deixaram bem expressas as suas posições; - Não foi apresentada prova testemunhal; - Não descortina o Tribunal, na presente lide, a existência de factualidade relevante controvertida; - Não foram suscitadas exceções, pelo que, não há exceções que seja necessário apreciar e decidir antes de se conhecer do pedido; - A Requerida na resposta protestou juntar o processo

*administrativo a apresentar pela entidade demandada em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro, mas esta não foi ainda junto aos autos; DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, n.º 1 e 29º, n.º 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT): i) Convidar a Requerida a juntar aos autos, no prazo de cinco dias, o aludido processo administrativo; ii) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; iii) Facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas simultâneas, podendo a Requerente e Requerida fazê-lo no prazo de dez dias, contados da notificação do presente despacho, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 120.º do CPPT, aplicável ex vi do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21º, n.º 1 do RJAT, devendo a Requerente, no mesmo prazo de 10 dias, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD (Cfr. art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos processos de Arbitragem Tributária). NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 14 de Maio de 2025. Ass. (...).”*

8. Em 23.05.2025, entrou no SGP do CAAD requerimento superveniente da Requerente que peticionava no sentido de que o prazo para apresentação de alegações escritas se iniciasse após a notificação, nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 10.º do RJAT, da junção aos autos do processo administrativo pela entidade Requerida.
9. Sobre aquele requerimento recaiu o seguinte despacho de 23.05.2025: “[A] Requerente veio requerer que o prazo para apresentação de alegações escritas, fixado no Despacho de 14 de maio de 2025, se inicie apenas após a notificação da junção aos autos do processo administrativo pela entidade Requerida. Alega, para tanto, que a simultaneidade entre o prazo de 10 dias para apresentação de alegações e o prazo de 5 dias concedido à Requerida para a junção do processo administrativo conduz, na prática, à sua preclusão parcial do direito de defesa, na medida em que, quando iniciada a contagem do prazo para alegações, ainda não teve acesso ao processo administrativo – elemento essencial à sua pronúncia fundamentada – o que não pode deixar de comprometer o exercício pleno do contraditório e da sua defesa. Conforme resulta do artigo 17.º, n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o processo administrativo deve ser junto com a contestação, incumbindo à Requerida o cumprimento desse dever processual. No despacho de 14 de maio de 2025, foi, aliás,

*concedido prazo de 5 dias para esse efeito. Não obstante, verifica-se que, de facto, o processo administrativo não só não foi junto aos autos conjuntamente com a apresentação da Resposta, como não foi ainda apresentado nem mesmo após a notificação do Despacho de 14 de Maio. É entendimento consolidado da doutrina e jurisprudência arbitral que as partes apenas podem exercer cabalmente o direito de alegar e pronunciar-se sobre o objeto do litígio quando têm acesso ao processo administrativo, cuja junção constitui um pressuposto essencial para o efetivo exercício do contraditório. A necessária celeridade que caracteriza o processo arbitral tributário, orientado por prazos legalmente reduzidos e por princípios de eficiência processual, não podem, contudo, sobrepor-se ao cumprimento dos princípios estruturantes do processo, designadamente o princípio do contraditório e da igualdade das partes, consagrados nos artigos 3.º e 4.º do Código de Processo Civil, aplicáveis ao presente processo por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. Reconhece-se que o início do prazo para alegações, sem a prévia disponibilização do processo administrativo, pode configurar uma limitação ao exercício do contraditório e à igualdade das partes (artigos 3.º e 4.º do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi do artigo 29.º do RJAT). Nestes termos, deferindo parcialmente o requerido, determina-se o seguinte: **a)** O prazo de 10 dias para apresentação simultânea de alegações escritas pelas partes iniciar-se-á no dia útil seguinte à notificação da junção aos autos do processo administrativo pela Requerida; **b)** Caso a Requerida não proceda à junção do processo administrativo no prazo de 5 dias a contar da notificação do presente despacho, o prazo para alegações finais simultâneas considerar-se-á automaticamente iniciado no 6.º dia posterior à notificação deste despacho, independentemente da junção (ou não) do processo administrativo. Notifiquem-se as partes. (...) Lisboa, 23 de Maio de 2025. O árbitro, (Ass.). (...).”*

10. Em 26.05.2025, a Requerida apresentou o Processo Administrativo a que se refere o n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de Janeiro (doravante PA), laborando em manifesto erro ao juntar elementos de inspeção referentes a outro sujeito passivo que não é parte na presente contenda.
11. Em 02.06.2025, entrou no SGP do CAAD outro requerimento superveniente da Requerente que peticionava a emissão de novo convite à entidade Requerida para juntar aos autos o processo administrativo correspondente à OI2022..., determinando-se que os prazos fixados no Despacho de 23 de Maio, se contam a partir da notificação do Despacho que formule novo convite para junção do Processo Administrativo.

12. No mesmo dia, o Tribunal despachou como segue: “[P]or requerimento entrado no SGP do CAAD em 23 de maio de 2025, a Requerente solicitou a alteração do início do prazo para apresentação de alegações escritas, defendendo que este apenas se deveria iniciar após a junção aos autos do processo administrativo, nos termos do artigo 10.º, n.º 4 do RJAT. Por despacho datado de 23 de maio de 2025, este Tribunal Arbitral determinou que: **a)** O prazo de 10 dias para apresentação simultânea de alegações escritas pelas partes iniciar-se-ia no dia útil seguinte à notificação da junção aos autos do processo administrativo pela entidade Requerida; **b)** Caso a Requerida não procedesse à junção no prazo de 5 dias, o referido prazo considerar-se-ia automaticamente iniciado no 6.º dia posterior à notificação do despacho. A Requerente foi notificada em 27 de maio de 2025 da junção aos autos do processo administrativo pela entidade Requerida. No entanto, vem agora a Requerente expor que a documentação junta pela entidade Requerida respeita a procedimentos de inspeção tributária (OI2024... e OI2024...) relativos a sujeito passivo e períodos de tributação distintos daqueles que constituem o objeto do presente processo arbitral. Com efeito, tais procedimentos dizem respeito à sociedade B..., LDA, e aos anos de 2021 e 2022, ao passo que o presente litígio tem por objeto matéria relacionada com o procedimento de inspeção identificado pela Ordem de Serviço OI2022... . Assim, verifica-se que a entidade Requerida não procedeu, por lapso, à junção do processo administrativo efetivamente relevante para os presentes autos. Tendo em conta o disposto nos artigos 3.º e 4.º do Código de Processo Civil (ex vi do artigo 29.º do RJAT), entende este Tribunal Arbitral que a falta de junção do processo administrativo pertinente configura uma limitação ao exercício do contraditório e ao direito de defesa da Requerente. Nestes termos, determina-se: **a)** Convidar novamente a entidade Requerida a juntar aos autos, no prazo de 5 (cinco) dias, o processo administrativo correspondente à Ordem de Serviço OI2022...; **b)** O prazo de 10 (dez) dias para apresentação simultânea de alegações escritas pelas partes iniciar-se-á no dia útil seguinte à notificação da junção do processo administrativo acima identificado; **c)** Caso a entidade Requerida não proceda à junção do processo administrativo solicitado no prazo fixado, o referido prazo para apresentação de alegações considerar-se-á automaticamente iniciado no 6.º dia útil posterior à notificação do presente despacho, independentemente da junção (ou não) do processo administrativo relevante. NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 2 de junho de 2025. O Árbitro, Ass. (...).”
13. Ainda em 02.06.2025, a Requerida apresentou no SGP do CAAD requerimento onde pedia a “(...) prorrogação de prazo para juntar o correto processo administrativo aos presentes autos arbitrais, ao mesmo tempo que requer a esse Tribunal desentranhe os documentos do processo

*administrativo instrutor estranhos ao processo, isso em homenagem às obrigações que decorrem da inviolabilidade do sigilo fiscal, bem como do segredo profissional que vincula os mandatários das partes processuais aqui representadas.”*

14. Sobre aquele requerimento da Requerida, recaiu o despacho deste tribunal que referia: “[A] Requerida veio reconhecer o lapso incorrido na junção, em 26 de maio de 2025, de elementos relativos a procedimentos de inspeção tributária referentes a sujeito passivo alheio ao presente processo arbitral. Requereu, em consequência: **a)** A concessão de prazo adicional para proceder à junção do processo administrativo correto (relativo à Ordem de Serviço OI2022...); **b)** O desentranhamento dos documentos incorretamente juntos, com fundamento na necessidade de salvaguarda do sigilo fiscal e do segredo profissional. Considerando o reconhecimento do erro por parte da Requerida, a boa-fé processual e a relevância dos princípios do contraditório e da igualdade de armas, vão deferidos os pedidos, nos seguintes termos: **a)** Recorda-se que, por despacho de 2 de junho de 2025, já havia sido concedido por este Tribunal à Requerida um prazo de 5 (cinco) dias para juntar aos autos o processo administrativo respeitante à Ordem de Serviço OI2022...; **b)** Determina-se o desentranhamento dos documentos juntos aos autos em 26 de maio de 2025, que digam respeito a sujeito passivo estranho ao presente processo, devendo os mesmos ser inutilizados e mantidos inacessíveis às partes, por força do disposto no artigo 64.º da LGT; **c)** Reitera-se que o prazo de 10 (dez) dias para apresentação simultânea de alegações escritas pelas partes apenas se iniciará no dia útil seguinte à notificação da efetiva junção do processo administrativo correto ou, na falta dessa junção, no 6.º dia útil após o termo do prazo acima referido. NOTIFIQUE-SE. Lisboa, 2 de junho de 2025. O Árbitro. Ass. (...).”
15. Em 16.06.2025, a Requerida apresentou finalmente o Processo Administrativo a que se refere o no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2021, de 20 de janeiro.
16. Em 23.06.2025, a Requerente apresentou no SGP do CAAD alegações finais, onde, no essencial, ripristinou a posição defendida no PPA.
17. A Requerida não apresentou alegações finais.
18. O pedido de pronúncia arbitral foi deduzido na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada em 22 de maio de 2024 e com vista à obtenção de declaração de ilegalidade dos seguintes atos: **a)** Liquidação de IVA n.º 2023 ... no valor de € 44.932,40, a que corresponde o Documento n.º 2023 ... e respetiva Demonstração de Acerto de Contas n.º 2023..., no valor de € 44.932,33, relativas ao período de 2019-05T e com data-limite de pagamento em 2024-01-3; **b)** Liquidação de Juros n.º ..., no valor de € 7.927,78,

a que corresponde o Documento n.º 2023..., e respetiva Demonstração de Acerto de Contas n.º 2023..., com o mesmo valor, relativas ao período de 2019-05T e com data-limite de pagamento em 2024-01-31. A Requerente peticiona ainda a condenação da Requerida ao pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

19. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

**I.A) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERENTE:**

- A)** A Requerente contesta, por injustificadas e juridicamente infundadas, as correções aritméticas operadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em sede de IVA, relativas ao período de maio de 2019, no montante de €44.932,34.
- B)** Tais correções assentam numa interpretação errada dos factos e numa aplicação incorreta das normas do Código do IVA, conduzindo a uma liquidação adicional que carece de fundamento legal e que viola princípios fundamentais do sistema comum do IVA.
- C)** O cerne da divergência reside na interpretação que a AT faz das notas de crédito emitidas pela Requerente em virtude de um contrato celebrado com o INFARMED — Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I.P.
- D)** No entendimento da AT, tais notas de crédito estariam relacionadas com o dispositivo médico FreeStyle Libre, fornecido maioritariamente a farmácias, o que, segundo o raciocínio subjacente à correção, implicaria a aplicação indevida da taxa reduzida de 6% de IVA.
- E)** Com base nesta suposição, a AT procedeu a uma correção que visava reverter a regularização do imposto correspondente, considerando que o mesmo havia sido irregularmente deduzido.
- F)** No entanto, esta premissa parte de um erro factual essencial: as faturas a que as notas de crédito se referem não dizem respeito ao FreeStyle Libre, mas sim a diversos dispositivos médicos fornecidos diretamente a hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS), no âmbito de um contrato de comparticipação público celebrado entre a Requerente e o INFARMED.

- G)** Estes fornecimentos foram, desde o início, objeto de tributação às taxas de IVA legalmente aplicáveis — 6% ou 23%, conforme a natureza dos dispositivos.
- H)** As operações não envolvem farmácias, nem se confundem com a faturação referente ao FreeStyle Libre, que tem um circuito de comercialização distinto e que, de resto, não foi objeto de qualquer nota de crédito.
- I)** A emissão das notas de crédito resulta de obrigações contratuais vinculativas para a Requerente, previstas na cláusula terceira do contrato de comparticipação celebrado com o INFARMED, que estabelece um teto máximo de encargos para o Estado no ano civil de 2018.
- J)** Tendo-se verificado, por determinação do INFARMED, que o montante global comparticipado em 2018 excedeu esse limite, a Requerente foi notificada para regularizar as faturas emitidas a diversos centros hospitalares do SNS.
- K)** Esta regularização concretizou-se através da emissão de notas de crédito que refletem a diferença entre os valores inicialmente faturados e os valores efetivamente recebidos, implicando uma redução superveniente da contraprestação acordada.
- L)** Importa sublinhar que esta redução do valor tributável ocorre não por vontade da Requerente, mas por imposição de um contrato público e por decisão de uma entidade administrativa (INFARMED), sendo alheia a qualquer desconto comercial. Não estamos, pois, perante uma situação de erro na faturação ou de alteração da taxa de IVA aplicável, mas sim perante uma alteração objetiva da contraprestação após a realização da operação, que tem consequências diretas na base tributável do imposto, nos termos do artigo 78.º, n.ºs 1, 2 e 3 do Código do IVA.
- M)** A jurisprudência nacional e europeia é unânime em reconhecer que, quando se verifica uma alteração posterior do valor da contraprestação efetivamente recebida, o sujeito passivo tem o direito — e o dever — de proceder à correspondente regularização do imposto liquidado.
- N)** O artigo 78.º do CIVA concretiza, no plano nacional, o princípio da tributação pelo valor efetivo, consagrado no artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA), segundo o qual a base de tributação do IVA é o valor efetivamente recebido a título de contraprestação.

- O)** Neste contexto, a Requerente procedeu, de forma diligente e transparente, à emissão de notas de crédito que visam refletir a realidade económica da operação: parte do valor inicialmente faturado não foi, nem será, recebido, em virtude de imposições contratuais derivadas de políticas públicas de controlo da despesa com medicamentos e dispositivos médicos. Em consequência, a Requerente deduziu o montante do IVA correspondente ao valor que não recebeu, o que está plenamente conforme com o quadro legal em vigor.
- P)** A AT, ao ignorar este enquadramento jurídico e contratual e ao insistir numa leitura isolada e errónea dos documentos, incorre em erro manifesto quanto à qualificação dos factos. Ignora, designadamente, que as operações em causa ocorreram com centros hospitalares do SNS, em cumprimento de um contrato com uma entidade pública que previa limites máximos de despesa. Mais grave ainda, a AT pretende tributar a Requerente por um montante de IVA relativo a um valor que esta nunca recebeu, contrariando frontalmente os princípios da justiça fiscal, da neutralidade do imposto e da tributação pelo valor real.
- Q)** A interpretação da AT também se mostra desconforme com o princípio da neutralidade fiscal, pilar do sistema comum do IVA, na medida em que penaliza economicamente a Requerente, obrigando-a a suportar imposto sobre uma base tributável inexistente. Ao fazer incidir IVA sobre valores não recebidos, a AT viola ainda o princípio da equivalência fiscal e gera distorções concorrenciais, na medida em que sujeita a Requerente a um ónus que não impende sobre outros operadores que se encontram em idêntica situação económica.
- R)** Adicionalmente, esta atuação contraria os princípios da boa administração e da confiança legítima, uma vez que a Requerente atuou de boa-fé, em conformidade com as orientações contratuais do INFARMED e com a legislação fiscal aplicável, tendo comunicado devidamente todas as operações de regularização à AT.
- S)** Em conclusão, a Requerente sustenta que as correções operadas pela AT são material e juridicamente infundadas. As notas de crédito emitidas tiveram por base a redução objetiva da contraprestação por força de obrigações contratuais, e a correspondente regularização do IVA encontra pleno suporte no artigo 78.º do CIVA e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Não há, pois, fundamento legal para a

liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios operada pela AT, a qual deve ser anulada por vício de violação de lei, erro sobre os pressupostos de facto e de direito, e por violação dos princípios da neutralidade fiscal, da tributação pelo valor real, da boa administração e da legalidade tributária.

- T)** A Requerente entende que a atuação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), ao não reconhecer o direito à dedução do imposto constante das notas de crédito emitidas no âmbito das regularizações contratuais efetuadas com diversas entidades hospitalares integradas no Serviço Nacional de Saúde (SNS), viola de forma grave e sistemática princípios fundamentais do sistema do IVA, designadamente os princípios da contraprestação efetiva, da neutralidade fiscal, da igualdade de tratamento entre sujeitos passivos e da capacidade contributiva.
- U)** Desde logo, importa destacar que o sistema do IVA, tal como consagrado na Diretiva 2006/112/CE e transposto para o ordenamento jurídico nacional através do Código do IVA, assenta no princípio essencial de que o imposto incide sobre a contraprestação real e efetivamente obtida pelo sujeito passivo. O artigo 73.º da referida Diretiva estabelece, com clareza, que a base tributável corresponde a *“tudo o que constitua a contraprestação obtida ou a obter”*. Esta lógica é igualmente acolhida no artigo 16.º do Código do IVA, que determina que a base tributável é o valor da contraprestação efetiva acordada pelas partes. Neste quadro, sempre que haja uma diminuição posterior da contraprestação — por devoluções, revisões de preço, descontos ou outras formas de ajustamento — deve proceder-se à correspondente regularização da base tributável e do imposto liquidado, nos termos do artigo 78.º do Código do IVA.
- V)** Foi exatamente isso que sucedeu no presente caso. A Requerente celebrou contratos públicos de fornecimento de medicamentos com hospitais do SNS, tendo procedido à emissão de faturas com IVA incluído. Porém, em resultado de acordos supervenientes, cláusulas contratuais previamente estipuladas, regulamentação setorial ou decisões administrativas, o valor contratualmente devido foi reduzido, tendo a Requerente emitido as respetivas notas de crédito, devolvendo parcialmente as importâncias anteriormente faturadas. Estas notas de crédito não correspondem a operações fictícias ou meramente contabilísticas, mas sim a regularizações reais que refletem uma alteração

- efetiva da base de tributação. O IVA liquidado inicialmente não corresponde, assim, à contraprestação efetivamente recebida, o que justifica, por força do princípio da contraprestação efetiva, a dedução do imposto constante das notas de crédito emitidas.
- W)** A recusa da AT em aceitar essa dedução conduz, além disso, à violação do princípio da neutralidade fiscal, que constitui uma das pedras angulares do sistema comum do IVA. Esse princípio implica que o imposto não represente um custo efetivo para os sujeitos passivos no exercício da sua atividade económica, funcionando como um imposto sobre o consumo final. Tal entendimento tem sido reiteradamente afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em diversos acórdãos onde se consagra que os sujeitos passivos têm direito à dedução do imposto suportado na medida em que este se relacione com operações tributáveis. Ora, ao negar a dedução do imposto referente a uma base tributável que já não existe — por ter sido objeto de correção contratual —, a AT está, em rigor, a exigir à Requerente a entrega ao Estado de um imposto que nunca foi recebido dos adquirentes, contrariando a lógica essencial do sistema do IVA.
- X)** O TJUE já teve oportunidade de se pronunciar sobre situações substancialmente idênticas, designadamente nos acórdãos proferidos nos processos Boehringer Ingelheim (C-462/16 e C-717/19) e Novo Nordisk Pharma (C-350/16), onde afirmou, de forma clara, que o artigo 90.º da Diretiva IVA impõe aos Estados-Membros a obrigação de permitir a redução da base tributável quando o fornecedor devolve parte do montante recebido, independentemente da natureza do acordo de devolução — seja ele comercial, legal ou regulatório. Também no caso da Requerente, as regularizações não são meramente voluntárias, mas resultam de mecanismos previstos nos próprios contratos ou impostos por entidades públicas, o que só reforça a necessidade da correspondente regularização do IVA.
- Y)** Por outro lado, a atuação da AT consubstancia ainda uma violação do princípio da igualdade de tratamento entre sujeitos passivos. Com efeito, noutros setores de atividade e em contextos distintos — como, por exemplo, quando ocorrem devoluções de mercadorias ou descontos comerciais posteriores — a AT admite a regularização do IVA mediante a emissão de notas de crédito. Não se vislumbra qualquer justificação para que, no caso da Requerente, se aplique um critério distinto, apenas pelo facto de os

clientes serem entidades públicas hospitalares e os ajustamentos resultarem de normas específicas ou de regulamentação setorial. Tal tratamento desigual não encontra qualquer fundamento razoável e configura uma discriminação ilegítima, tanto à luz do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, como do princípio da igualdade fiscal que decorre da própria natureza do IVA como imposto harmonizado.

**Z)** Finalmente, não pode deixar de se referir que a posição assumida pela AT ofende o princípio da capacidade contributiva, consagrado no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa. Este princípio impõe que os tributos incidam sobre manifestações reais de riqueza ou de consumo, em proporção com a capacidade económica efetiva dos contribuintes. Ora, exigir à Requerente o pagamento de um imposto sobre valores que já não recebeu nem virá a receber representa uma tributação puramente artificial, desconectada da realidade económica. Tal situação é tanto mais gravosa quanto os valores em causa dizem respeito a fornecimentos de bens essenciais ao funcionamento do SNS, regulados por regras específicas de preço e contratualização, que limitam significativamente a margem de atuação do fornecedor.

**AA)** Em conclusão, ao não admitir a dedução do imposto constante das notas de crédito emitidas na sequência das regularizações com entidades hospitalares do SNS, a AT está a tributar uma realidade inexistente, violando os princípios estruturantes do sistema do IVA, com particular destaque para os princípios da contraprestação efetiva, da neutralidade fiscal, da igualdade de tratamento e da capacidade contributiva. Impõe-se, por isso, a anulação das correções e liquidações adicionais efetuadas, com o consequente reconhecimento do direito da Requerente à dedução do imposto em causa.

**BB)** Conclui a Requerente peticionando que deve o PPA ser julgado procedente, por provado, e que, em consequência, seja determinada a anulação dos atos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios contestados e a condenação de Requerida ao pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada.

20. Em 02.04.2025, a Requerida apresentou resposta, na qual, em escorço, alega:

**I.B) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA:**

- A) A Requerida sustenta que as notas de crédito emitidas pela Requerente, relativas ao fornecimento do dispositivo médico “FreeStyle Libre”, não resultam da anulação de operações comerciais, devolução de mercadorias ou concessão de descontos comerciais, nos termos do artigo 78.º, n.º 2 do Código do IVA.
- B) O que está efetivamente em causa, sustenta aquela, é o cumprimento do contrato celebrado com o INFARMED, no qual foi estipulado um **limite máximo para os encargos suportados pelo Estado** com a comparticipação daquele dispositivo médico.
- C) Esse limite foi **excedido em 407.649,00 €**, razão pela qual a Requerente emitiu notas de crédito que visam, exclusivamente, **corrigir o valor das comparticipações públicas pagas em excesso**.
- D) A Requerida explica que, no âmbito do regime de comparticipação do Estado nos medicamentos e dispositivos médicos dispensados a beneficiários do Serviço Nacional de Saúde (SNS), o Estado assume o pagamento da parte comparticipada, enquanto os utentes apenas suportam o valor remanescente do preço de venda ao público (PVP). Na prática, as farmácias adiantam o valor da comparticipação, sendo posteriormente reembolsadas pelo SNS, nos termos estabelecidos no Decreto-Lei n.º 242-B/2006, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 106-A/2010.
- E) Nos termos legais, as farmácias devem enviar à Administração Regional de Saúde (ARS), até ao dia 10 de cada mês, as receitas médicas e a fatura mensal correspondente ao valor da comparticipação do Estado nos medicamentos e produtos contratualizados. O pagamento do Estado às farmácias integra, portanto, a contraprestação pelo fornecimento e, como tal, **faz parte do valor tributável para efeitos de IVA**, nos termos do artigo 16.º, n.º 1 do Código do IVA e do artigo 73.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE).
- F) Assim, Segundo a Requerida, o montante da comparticipação do Estado integra o preço de venda na fase de retalho, sendo o IVA repercutido nesta fase sobre o valor total pago, direta ou indiretamente, pelo consumidor.
- G) A Requerida argumenta ainda no sentido de que, apesar de as notas de crédito não corresponderem à anulação de vendas, elas refletem uma **diminuição do valor efetivamente recebido pela Requerente a título de contraprestação**, uma vez que o Estado recupera os montantes pagos acima do teto contratual.
- H) Deste modo e ainda segundo a Requerida, essa redução no valor recebido representa, **em substância**, uma **redução do preço de venda do dispositivo médico**, correspondendo, para efeitos de IVA, a um abatimento ou desconto. Esta interpretação está alinhada com o princípio

da prevalência da substância sobre a forma, que rege o sistema do IVA, conforme salientado pela doutrina fiscal (nomeadamente Filipe Duarte Neves) e acolhido pela jurisprudência europeia (v. Acórdão TJUE no processo C-48/97 – Kuwait Petroleum).

- I) A Requerida observa que as notas de crédito em causa visam a devolução de quantias pagas pelo Estado além do montante previsto contratualmente, tratando-se de um ajustamento de preço legalmente exigido e não de uma simples correção contabilística.
- J) As faturas iniciais foram emitidas sem qualquer desconto, refletindo o PVP com IVA à taxa reduzida (6%), e o valor da comparticipação foi pago pelo Estado às farmácias. Quando se verificou o excesso de comparticipação, a Requerente procedeu à emissão das notas de crédito, pretendendo devolver ao Estado esse valor, mas utilizando, segundo a Requerida, um procedimento incorreto, que compromete o reembolso integral devido.
- K) Com efeito, a Requerida aponta que a Requerente terá usado **taxas de IVA diferentes** (6% e 23%) na operacionalização da regularização a seu favor, o que resultaria num **reembolso inferior ao valor efetivamente pago em excesso**. Esta situação viola o princípio da **neutralidade fiscal**, uma pedra basilar do sistema comum do IVA, e cria distorções na tributação.
- L) Segundo a Requerida, a **única forma de assegurar a coerência fiscal e contratual é aplicar a taxa reduzida de IVA (6%) também nas notas de crédito**, por corresponder à taxa aplicável ao produto em questão, conforme confirmado em informação vinculativa anterior emitida a pedido da própria Requerente.
- M) A Requerida rejeita também os pareceres jurídicos apresentados pela Requerente, elaborados por Clotilde Celorico Palma e Sérgio Vasques, considerando que estes, embora se tratem de análises jurídico-doutrinárias, **não vinculam o tribunal** nem se impunham ao juiz, que se pronunciou sobre as questões relevantes para a causa. Além disso, tais pareceres versam sobre os chamados “Acordos APIFARMA”, que **não são objeto do presente litígio**.
- N) Finalmente, a Requerida conclui que **não estão verificados os pressupostos legais para o direito a indemnização por prestação indevida de garantia**, uma vez que os atos tributários contestados devem manter-se válidos e eficazes, com todas as consequências legais que deles decorrem.
- O) A Requerida peticiona como segue: *“Nestes termos e nos mais de direito, deve a presente ação ser julgada improcedente, devendo a Requerida ser absolvida de todos os pedidos, com as devidas e legais consequências.”*

21. Cumpre, então, agora, proferir decisão.

## II. SANEAMENTO:

### II.A) QUESTÃO PRÉVIA DA (IN)COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL:

22. Atendendo a que o indeferimento da reclamação graciosa apresentada reabre a via contenciosa, *in casu* a arbitral, e **sendo tácito esse indeferimento**, o Tribunal Arbitral tem necessariamente de avaliar se estavam preenchidos os pressupostos processuais legalmente exigidos para que a AT conhecesse do mérito aquando da apresentação da reclamação graciosa em 22.05.2024, no Serviço de Finanças de Amadora - ... e que ali tomou o n.º ...2023... .
23. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, repise-se, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT. Incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais do CAAD competências para apreciar atos de segundo ou terceiro grau que tenham por objeto a apreciação da legalidade de atos daqueles tipos, designadamente de atos que decidam reclamações graciosas ou pedidos de revisão oficiosa e recursos hierárquicos, como se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT ao n.º 2 do artigo 102.º do CPPT, aos «atos suscetíveis de impugnação autónoma» e à «decisão do recurso hierárquico».
24. Impende sobre a Administração Tributária o dever de decisão sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelos sujeitos passivos (artigo 56.º, n.º 1, da LGT), dentro do prazo estabelecido pelo n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, cujo decurso faz presumir o indeferimento para efeitos de reação contenciosa.
25. Deste princípio da decisão resulta a impugnabilidade da decisão que sobre o pedido venha a ser proferida, devendo igualmente admitir-se a possibilidade de o contribuinte poder “reagir contra o silêncio que sobre ele recair”.
26. Estando em causa a apreciação da legalidade de atos de liquidação de IVA e JC respeitante ao período de tributação de 2019.05T, o prazo para a interposição de reclamação graciosa era de 120 dias nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 1 do art.º 70.º do CPPT.
27. As liquidações sindicadas tinham como data limite para pagamento voluntário o dia 31.01.2024.
28. A reclamação foi apresentada em 22.05.2024, ou seja, dentro do aludido prazo dos 120 dias acima referido.

29. A reclamação graciosa foi, assim, tempestivamente apresentada.
30. A impugnação judicial é também o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o ato silente da AT, nas situações em que esta não tenha decidido, dentro do prazo que dispunha para o efeito.
31. A AT tinha um prazo de 4 meses a contar da data de apresentação da reclamação em 22.05.2024, para decidir, ou seja, poderia fazê-lo até 22.09.2024, o que, como visto, não veio a ocorrer.
32. O n.º 5 do artigo 57.º da LGT, faz presumir o indeferimento (tácito) das reclamações graciosas apresentadas, devendo aqui considerar-se que ele ocorreu em 23.09.2024.
33. A referida presunção de indeferimento é ficção jurídica destinada a possibilitar ao interessado o acesso aos tribunais, visando a obtenção de tutela para os seus direitos ou interesses legítimos nos casos de inércia da Administração Tributária sobre as pretensões que lhe foram dirigidas.
34. Em caso de indeferimento tácito de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão, poderá ser apresentada impugnação judicial, por força do disposto na alínea d), n.º 1 do artigo 102.º do CPPT; ou, alternativamente, pedido de pronúncia arbitral nos termos do n.º 1, alínea a) do art.º 10.º do RJAT, no prazo de 90 dias, “(...) contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;”.
35. O ato de indeferimento de reclamação graciosa que tenha por objeto actos tributários constitui um ato administrativo à face da definição fornecida pelo art.º 120.º do CPA [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art.º 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária, 2.º, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário], pois constitui decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.
36. Trata-se de ato em matéria tributária pois nele é feita a aplicação de normas de direito tributário.
37. Assim, o ato de indeferimento da reclamação graciosa constitui um “*acto administrativo em matéria tributária*”.
38. Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art.º 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) infere-se a regra de que a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser feita no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou ação administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art.º 191.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.

39. Como exceção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial é sempre utilizável. Neste sentido, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2.4.2009, tirado no Processo n.º 0125/09. Outras exceções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. A título meramente exemplificativo se refere o n.º 13 do art.º 22º do CIVA que prevê a utilização da impugnação judicial para a impugnação de actos de indeferimento de pedidos de reembolsos de IVA.
40. Mas, nos casos em que **não há** normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da ação administrativa.
41. Face àquele critério de repartição, os actos proferidos em procedimentos de reclamação graciosa apenas serão arbitráveis ou objeto de impugnação através de processo de impugnação judicial quando comportem, no procedimento de reclamação, **a apreciação da legalidade daqueles mesmos actos.**
42. Se o acto de indeferimento da reclamação não comporta a apreciação da legalidade dos actos tributários ali controvertidos não será arbitrável e será aplicável a ação administrativa que sucedeu ao recurso contencioso. Nesse sentido vejam-se, por todos, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 20.5.2003, Processo n.º 638/03; de 8.10.2003, Processo n.º 870/03; de 15.10.2003, Processo n.º 1021/03.
43. Adequado se mostrando trazer aqui à colação parte da decisão arbitral prolatada no Processo n.º 696/2019-T que a dado passo diz: *“Nos casos de indeferimento tácito não há, obviamente, apreciação expressa da legalidade de acto de liquidação, mas, tratando-se de uma ficção de acto destinada a assegurar a impugnação contenciosa em meio processual que tem por objecto um acto de liquidação, o meio de impugnação adequado depende do conteúdo ficcionado. No caso de impugnação administrativo directa de um acto de liquidação (através de reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa), com fundamento na sua ilegalidade, o conteúdo ficcionado é de indeferimento do pedido que foi formulado, de anulação do acto de liquidação. Isto é, ficciona-se que o pedido foi indeferido por ter sido dada resposta negativa a todas as questões de legalidade colocadas pelo Sujeito Passivo. Por isso, presume-se o indeferimento tácito de meio de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa) que tem por objecto directo acto de liquidação se baseia em razões substantivas e não por razões formais.(...)” “(...) De harmonia com o exposto, no caso em apreço, estando-se*

*perante indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, que tem por objecto directo acto de liquidação, é de considerar que o acto ficcionado conhece da legalidade de acto de liquidação e, por isso, o meio processual adequado para a sua impugnação contenciosa é o processo de impugnação judicial, nos termos das alíneas d) e para) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, de que é meio alternativo o por arbitral. Neste sentido, tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: – de 6-10-2005, processo n.º 01166/04: «o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT, como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação»; – de 02-02-2005, processo n.º 01171/04, de 08-07-2009, processo n.º 0306/09, de 23-09-2009, processo n.º 0420/09, de 12-11-2009, processo n.º 0681/09: «o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra o acto silente atribuído a director-geral que não decidiu o pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de um tributo é a impugnação judicial». Assim, na linha desta jurisprudência, é de entender que o acto ficcionado quando ocorre indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa é um acto que comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação cuja revisão foi pedida, dando resposta negativa aos fundamentos invocados, pelo que o meio contencioso adequado para o impugnar é o processo de impugnação judicial e o processo arbitral.”*

44. Isto dito, meridianamente se conclui que a decisão silente que subjaz à reclamação graciosa apresentada pela Requerente, apreciou, **tratando-se de uma ficção de acto decisório**, a legalidade dos actos de liquidação de IVA e JC de 05.2019T que ali estavam a ser controvertidos.
45. Assim sendo, o Tribunal Arbitral Singular considera-se competente para apreciação da pretensão formulada pela Requerente no PPA, já que o que ali se peticiona é a apreciação da legalidade da decisão administrativa de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada com referência aos actos de liquidação, **ficcionando-se** que a AT, nessa mesma decisão silente de indeferimento, **apreciou a legalidade daqueles concretos actos de liquidação de IVA e JC de 05.2019T**.

### III.B) DEMAIS PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS:

46. O Tribunal foi regularmente constituído e é, como visto, competente em razão da matéria atenta a conformação do objecto do processo, dirigido aos atos de liquidação de IVA e JC, reportados

- a 2019, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.
47. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (Cfr. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
48. A ação é tempestiva, porque apresentada no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).
49. O processo não enferma de nulidades.

### III. DECISÃO:

#### III.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

50. Antes de entrarmos na apreciação das questões acima elencadas, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respetiva decisão:
- A)** A Requerente é uma sociedade unipessoal por quotas que tem como objeto social a “indústria e comércio de produtos farmacêuticos em geral. (Cf. Doc. n.º 6 junto ao PPA);
- B)** No exercício da sua atividade, a Requerente comercializa produtos de diagnóstico (ADD), produtos para tratamento da diabetes (ADC) e produtos moleculares (AMD). (Cf. Art.º 7.º do PPA);
- C)** A Requerente comercializa o dispositivo médico **FreeStyle Libre**, destinado à monitorização da glicose intersticial, que é vendido sobretudo por farmácias. (Cf. arts. 8.º, 9.º e 15.º do PPA e Doc. n.º 7 junto àquela mesma peça);
- D)** O *FreeStyle Libre* é qualificado, nos termos da subalínea i) da alínea t) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 145/2009, de 17 de junho, como um «*Dispositivo médico*», atendendo a que destina a ser utilizado em seres humanos para diagnóstico, prevenção, controlo, tratamento ou atenuação de uma doença (Cf. artigo 10.º do PPA);
- E)** O *FreeStyle Libre* encontra-se abrangido pelo regime de comparticipação pública previsto na **Portaria n.º 35/2016**, com um PVP máximo de 53,00 € e comparticipação de 85%. (Cf. arts. 11.º a 13.º do PPA e Doc. n.º 8 junto àquela mesma peça);

- F) Os dispositivos médicos comparticipados, entre os quais se destaca o *FreeStyle Libre*, devem estar obrigatoriamente disponíveis para dispensa nas farmácias em conformidade com o disposto no artigo 15.º da Portaria n.º 35/2016, de 1 de março. (Cf. arts. 14 e 15.º do PPA);
- G) O sistema de comercialização e comparticipação do *FreeStyle Libre* foi objeto da Circular Informativa do INFARMED n.º 056/CD/100.20.200, de 04 de abril de 2018, onde se estabelecem algumas instruções para efeitos de prescrição deste dispositivo, bem como para a respetiva comercialização aos utentes do Sistema Nacional de Saúde (“SNS”) através das farmácias (Cf. Doc. n.º 8 junto ao PPA).
- H) A comparticipação está sujeita à celebração de contrato com o INFARMED, ao abrigo do **Decreto-Lei n.º 97/2015, de 1 de junho**. (Cf. artigo 19.º do PPA);
- I) Em 28 de dezembro de 2017, a Requerente celebrou com o INFARMED o **Contrato FreeStyle Libre**, o qual estabelece patamares máximos de encargos do SNS e obriga à devolução de montantes excedentes mediante a emissão de **notas de crédito a favor dos centros hospitalares do SNS**. (Cf. artigos 20.º a 25.º do PPA e Doc. n.º 10 junto àquela mesma peça);
- J) O cálculo do montante devido pela Requerente, nos termos do contrato referido no ponto I) do probatório, é efetuado e comunicado pelo INFARMAED até ao último dia do quarto mês posterior ao termo inicial de vigência do contrato, considerando para o efeito a informação enviada pelo Centro de Conferência de Faturas (Cf. n.º 3 da Cláusula Terceira do Contrato junto ao PPA como Doc. n.º 10).
- K) Empreendido o cálculo e feita respetiva comunicação pelo INFARMED, IP, o contrato prevê que a Requerente “*devolverá ao SNS os montantes pagos em excesso através da emissão de notas de crédito a favor dos centros hospitalares do SNS, na proporção do encargo que cada um destes tem com quaisquer dispositivos médicos cuja distribuição por grosso seja assegurada e realizada pelo Segundo Contratante*” (Cf. n.º 4 da Cláusula Terceira do Contrato junto ao PPA como Doc. n.º 10);
- L) O contrato prevê ainda que “*as notas de crédito referidas no número quatro devem conter a menção «Contrato FREESTYLE LIBRE - Cláusula Terceira n.º 2», e devem ser emitidas no prazo de 30 dias após a receção da comunicação do Primeiro*

- Contratante a que se refere o n.º 3 da presente Cláusula” (cf. n.º 5 da Cláusula Terceira do Contrato junto ao PPA como Doc. n.º 10);*
- M)** Em 30 de abril de 2019, o INFARMED comunicou à Requerente que o montante de encargos do SNS com o FreeStyle Libre havia excedido o 2.º patamar (referido no n.º 1 da Cláusula Terceira do Contrato junto ao PPA como Doc. n.º 10) em **407.649,00 €**, devendo esse montante ser devolvido por emissão de notas de crédito a favor dos centros hospitalares. (Cf. artigos 30.º a 32.º do PPA e Doc. n.º 13 junto àquela mesma peça);
- N)** O e-mail proveniente do INFARMED e datado de 30 de Abril de 2019, 16:37 horas, dirigido à Requerente refere o seguinte: *“Subject: “Reembolso SNS | Contrato Freestyle Libre | janeiro 2018 a dezembro de 2018” [...] “No âmbito da avaliação do dispositivo médico Freestyle Libre, a comparticipação foi condicionada à celebração de um contrato entre o INFARMED, I.P e a A..., Lda., que regula os termos e condições em que o Serviço Nacional de Saúde (SNS) comparticipa o referido dispositivo médico. De acordo com o definido no contrato acima mencionado, o segundo contratante deverá:*
- reembolsar no caso do montante máximo de encargos, previsto no n.º 1 da Cláusula Terceira, seja ultrapassado. Assim. com base nos dados de consumo disponibilizados pelo Centro de Controlo e Monitorização do Sistema Nacional de Saúde (CCMSNS), no período de janeiro de 2018 a dezembro de 2018, informa-se que (...): - No que respeita ao cumprimento do montante máximo de encargos o volume de vendas, verificado com o dispositivo médico supramencionado é de 10.907.649 €. Assim, o valor é superior ao montante máximo de encargos a suportar pelo SNS, em 407.649€ referente ao 2.º patamar, n.º 1 e n.º 2 alínea b) da Cláusula Terceira. Do atrás exposto conclui-se que V/ Exas. deverão reembolsar o SNS no valor de 407.649€. Relativamente ao mecanismo de reembolso ao SNS, solicita-se que o valor seja reembolsado através da emissão de notas de crédito a favor dos hospitais do SNS, preferencialmente na proporção dos encargos assumidos por cada hospital. As notas de crédito deverão ser identificadas por “Contrato FREESTYLE LIBRE - Cláusula Terceira n.º 2”, e emitidas até dia 31-05-2019 devendo as respetivas cópias ser remetidas ao INFARMED, I.P. através do endereço eletrónico [dats@infarmed.pt](mailto:dats@infarmed.pt). [...]”* (Cf. artigos 30.º a 32.º do PPA e Doc. n.º 13 junto àquela mesma peça);

- O)** A Requerente emitiu, em 31/05/2019, **seis notas de crédito** (n.ºs 06919/00101, 06919/00102, 06919/00103, 06919/00104, 06919/00105 e 06919/00106) dirigidas aos seguintes hospitais do SNS: **i)** Centro Hospitalar...– 98.963,32 € (Cf. Doc. n.º 14 junto ao PPA); **ii)** Centro Hospitalar...– 86.142,27 € (Cf. Doc. n.º 15 junto ao PPA); **iii)** Hospital...– 19.164,80 € (Cf. Doc. n.º 16 junto ao PPA); **iv)** Centro Hospitalar ...– 72.298,14 € (Cf. Doc. n.º 17 junto ao PPA); **v)** Centro Hospitalar...– 73.921,54 € (Cf. Doc. n.º 18 junto ao PPA); **vi)** Centro Hospitalar...– 57.158,93 € (Cf. Doc. n.º 19 junto ao PPA). As notas de crédito correspondem à redução dos valores a pagar pelos dispositivos médicos vendidos aos centros hospitalares do SNS, dispositivos esses que são distintos do *FreeStyle Libre*, o qual é vendido, salvo raras exceções, através do canal de farmácia.
- P)** As faturas emitidas em nome das farmácias adquirentes do dispositivo médico *FreeStyle Libre* não foram objeto de quaisquer alterações. (Cf. artigo 36.º do PPA);
- Q)** O valor total das seis notas de crédito emitidas pela Requerente foi de **407.649,00 €**, correspondendo **339.642,20 € à base tributável** e **68.006,80 € a IVA liquidado**. (Cf. artigo 45.º do PPA);
- R)** As notas de crédito foram **emitidas com base em faturas relativas a produtos distintos do FreeStyle Libre**, fornecidos aos hospitais do SNS, os quais estavam sujeitos a taxas de IVA de **6% e 23%**. (Cf. Docs. n.ºs 14 a 19 juntos ao PPA e artigos 35.º, 45.º, 66.º e 67.º daquela mesma peça);
- S)** O valor total das notas de crédito n.ºs 06919/00101, 06919/00102, 06919/00103, 06919/00104, 06919/00105 e 06919/00106 emitidas em 31/05/2019, corresponde exatamente ao valor a reembolsar ao SNS (Cf. Doc. n.º 13 junto ao PPA), através da redução dos valores a pagar pelos dispositivos médicos vendidos aos centros hospitalares do SNS, pelo que as respetivas faturas dizem respeito aos produtos vendidos pela Requerente diretamente aos Centros hospitalares do SNS, os quais estão sujeitos, consoante a respetiva natureza, às taxas 6% e 23% de IVA (Cf. Docs. 14 a 19 juntos ao PPA);
- T)** As notas de crédito n.ºs 06919/00101, 06919/00102, 06919/00103, 06919/00104, 06919/00105 e 06919/00106, emitidas no dia 31/05/2019, foram devidamente datadas,

- carimbadas e assinadas, não tendo os Centros Hospitalares feito qualquer pagamento nem a Requerente recebido qualquer valor respeitante às mesmas (Cf. Docs. n.ºs 14 a 19 juntos ao PPA e artigo 47 daquela mesma peça).
- U) Atendendo a que o imposto liquidado nas faturas objeto das notas de crédito solicitadas pelo INFARMED foi objeto de redução, a Requerente **regularizou o IVA a seu favor, no montante de 68.006,80 €, no Campo 40 da declaração periódica de IVA do período de tributação de 2019-05T.** (Cf. artigo 49.º do PPA);
- V) Não foram emitidas notas de crédito relativamente ao FreeStyle Libre, vendido a farmácias, uma vez que o respetivo preço **não sofreu qualquer alteração.** (Cf. artigos 36.º e 50.º do PPA);
- W) A Requerente foi objeto de inspeção tributária (Ordem de Serviço n.º OI2022...), da qual resultou a **correção do valor regularizado**, com fundamento na alegada aplicação incorreta da taxa de IVA. (Cf. Docs. n.ºs 20 e 21 juntos ao PPA e artigos 56.º a 59.º daquela mesma peça);
- X) No âmbito do procedimento inspetivo que dealbou a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2022...e referido no ponto W) do probatório, a AT efetuou correções aritméticas em sede de IVA que estão fundamentadas no ponto V.1. do RIT e que sob a epígrafe “Regularização indevida de IVA” (Cf. fls. 12 do Doc. n.º 21 junto ao PPA) refere: “[E]m 28 de dezembro de 2017, o sujeito passivo celebrou um contrato com o INFARMED I.P. que estabelece a comparticipação no preço do dispositivo médico FREESTYLE LIBRE, (sistema flash de monitorização de glicose, indicado para medição dos níveis de glicose no líquido intersticial em indivíduos a partir dos 4 anos com diabetes tipo I) pelo SNS (...). A cláusula terceira define o montante máximo de encargos a suportar pelo Estado com a comparticipação deste dispositivo (...). O acordo, prevê o valor de venda, a percentagem de comparticipação, o montante máximo de encargos. A cláusula terceira define o montante máximo de encargos a suportar pelo Estado com a comparticipação deste dispositivo, também designado pelo SP por clawback. O cálculo do montante devido pela A... é efetuado e comunicado pelo INFARMED IP até ao ultimo dia do quarto mês posterior ao termo inicial de vigência do contrato (no ponto 4, da clausula 3.a) que o segundo contratante, a A..., devolverá

*ao SNS os montantes pagos em excesso através da emissão de notas de crédito a favor dos hospitais do SNS, (ponto 6, da clausula 3.a) na falta de emissão destas a Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS IP) procederá à emissão de documentos de cobrança. O SP apresentou o email do INFARMED I.P., que corresponde ao ponto 4 da cláusula 3.ª, solicitando a devolução ao SNS dos montantes pagos em excesso através da emissão de notas de crédito a favor dos hospitais do SNS [o e-mail ali reproduzido em parte é o que está transcrito no ponto N) do probatório]. Abaixo relacionamos as seis notas de crédito emitidas para “Contrato clawback FSL - 2018”, com Bases tributáveis de 339.642,20, a que acresceram IVA no valor de 68.006,80 no total de 407.649€. Tendo regularizado o IVA a seu favor, no campo 40, na declaração periódica de IVA de Maio de 2019. (...) Estas operações enquadráveis nas situações previstas no n.º 7 do artigo 29.º do CIVA em conjugação com o n.º 2 do artigo 78.º do mesmo diploma, destinam-se a corrigir, a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de imposto ou seja, que as notas de crédito em questão incluíssem IVA a regularizar, a taxa de imposto a ser aplicada nas notas de crédito emitidas, e contrariamente ao praticado pela A..., deveria ser a taxa correspondente aos bens faturados anteriormente. No que respeita aos descontos concedidos há que ter em consideração o previsto no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA que determina que “Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro”. Ora, cinco das seis notas de crédito acima identificadas, mencionam IVA à taxa normal. Como se pode facilmente constatar pelos documentos que serviram de base ao apuramento do valor de reembolso ao SNS, verifica-se que a faturação que foi objeto de suposta retificação diz respeito ao dispositivo medico Freestyle Libre, cláusula 3.ª do Contrato de participação do SNS, aos quais é aplicada a taxa reduzida de acordo com a alínea e) do ponto 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, as notas de crédito deveriam ser liquidadas com uma taxa de imposto de 6% (taxa reduzida) e não a uma taxa de 23% (como o sujeito passivo procedeu). Quanto às regularizações do imposto encontram-se previstas no artigo 78.º*

*do CIVA, e destinam-se a corrigir, a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de imposto, por força de diversas circunstâncias ocorridas após o envio da declaração periódica de IVA e que não estejam contempladas noutros normativos legais. (...) Pelo exposto efetuámos a correção de 44.932,33 de imposto indevidamente regularizado, na declaração de IVA 201905 (...).” (Cf. Doc. n.º 21 junto ao PPA).*

- Y)** O ponto X. do RIT refere-se ao “Direito de Audição” que foi exercido pela Requerente subsequentemente a ter sido notificada do Projeto de RIT, em 27.11.2023. Ali se refere o seguinte: “(...) *Análise das Alegações do Sujeito Passivo: Constatamos finalmente que as alegações do sujeito passivo têm como pedra basilar/cerne, um alegado erro, nos pressupostos da fundamentação dos Serviços de Inspeção. Vejamos, pois, o alegado erro: - Nem as faturas nem as notas de crédito em causa dizem respeito ao dispositivo médico Freestyle libre - que não é vendido aos centros hospitalares -, mas sim a faturas emitidas pela Requerente resultantes da venda de outros dispositivos médicos; Consta-se quer da leitura do contrato de participação, quer da comunicação do INFARMED IP que, o valor de devolução de participações de Janeiro de 2018 a dezembro de 2018, que justifica a emissão das notas de crédito aqui em análise, referem-se ao encargo suportado pelo SNS com a participação sobre o volume de vendas do dispositivo médico FREESTYLE LIBRE foi de 10.907.649 €, valor que excede o montante máximo de encargos a suportar pelo SNS em 407.649€. - Pelo facto de o contrato de participação do dispositivo médico FREESTYLE LIBRE prever um mecanismo de reembolso, através da emissão de notas de crédito a favor dos hospitais do SNS, na proporção do encargo que cada um destes tem com quaisquer dispositivos médicos cuja distribuição por grosso seja assegurada e realizada pela A..., em nada altera que, o crédito concedido é um desconto/redução da participação do Estado, isto é, a contraprestação final recebida pela A..., resultante das vendas do dispositivo Freestyle Libre durante o exercício de 2018, através de farmácias são reduzidas. - O código do IVA, permite a regularização/dedução do imposto quando é reduzido o valor tributável de uma operação, “em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos*

*ou descontos”. - Esta regularização é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, (n.º 3 do art.º 78.º do CIVA) e só pode ser efetuada caso a A... tenha na sua posse prova de que o destinatário tomou conhecimento da retificação. - É totalmente incorreta a afirmação do sujeito passivo, no direito de audição, ponto 18, quando refere “a requerente procedeu a emissão das notas de crédito acima referidas, anulando as faturas emitidas aos diversos hospitais do SNS e juntas como Docs. n.ºs 1 a 6.” - As faturas referidas nas notas de crédito não foram anuladas, pois a transmissão daqueles bens não foi alvo de devolução, redução de valor ou retificação, outrossim, foram aquelas faturas saldadas por conta da redução da contrapartida recebida (devolução de valor participado) pela A... da venda do dispositivo medico Freestyle libre através das farmácias aos utentes do SNS. - O que o acordo prevê é que esta devolução seja realizada através de um encontro de contas com os hospitais do SNS, o que só ocorre porque a A... exerce outras áreas de negócio ADD a AMD em que a A... vende outros dispositivos aos hospitais do SNS. Face ao exposto concluímos que, - As notas de crédito em análise foram emitidas de acordo com o contrato de participação do dispositivo médico Freestyle libre e com a comunicação do INFARMED, IP, cujo valor total corresponde ao excesso do montante máximo de encargos a suportar pelo Estado com a participação do dispositivo médico (clausula 3.a do contrato), calculado sobre a participação sobre vendas do dispositivo Freestyle libre em 2018. Estas notas de crédito têm como destinatários os Hospitais do SNS, seus clientes, reduzindo deste modo as dividas do SNS e em particular a A... . - Pelo atrás exposto mantemos as correções propostas e concluímos com o paragrafo que consta neste relatório no capítulo V: Como se pode facilmente constatar pelos documentos que serviram de base ao apuramento do valor de reembolso ao SNS, verifica-se que a faturação que foi objeto de suposta retificação diz respeito ao dispositivo médico Freestyle Libre, clausula 3.a do Contrato de participação do SNS, aos quais é aplicada a taxa reduzida de acordo com a alínea e) do ponto 2.5 da Lista I anexa ao Código do IVA, as notas de crédito deveriam ser liquidadas com uma taxa de imposto de 6% (taxa reduzida) e não a uma taxa de 23% (como o sujeito passivo procedeu).” (Cf. Doc. n.º 21 junto ao PPA);*

**Z)** Sobre o RIT referido no ponto **X)** do probatório, recaiu o despacho de 07.12.2023, da Exm.<sup>a</sup> Senhora Chefe de Equipa da Direção de Finanças de Lisboa que refere: *“[C]onfirmo a informação elaborada, na sequência da ação inspetiva externa ao exercício de 2019 de âmbito parcial em sede de IRC e IVA efetuada ao contribuinte supra referido, da qual resultaram correções de natureza meramente aritméticas no apuramento do IVA devido a final, que se encontram descritas e quantificadas nos capítulos IV do relatório, conforme se resume: O sujeito passivo deduziu indevidamente IVA, infringindo os artigos 19.º e 20.º do CIVA no montante de €44.932,33. Em conformidade com o artigo 60.º da Lei Geral Tributaria e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributaria e Aduaneira, o sujeito passivo foi notificado para exercer no prazo de 15 dias o direito de audição sobre o projeto de correções do relatório da Inspeção Tributaria através de notificação remetida para a caixa postal do sujeito passivo (depósito ViaCTT de 13/11/2023). Foi exercido o direito de audição, por escrito, dentro do prazo legal concedido, submetido no portal das finanças em 27/11/2023. Da análise aos elementos invocados propõe-se a manutenção das correções inicialmente propostas, conforme referido no capítulo X do relatório. Foi elaborado o respetivo documento de correção (DC), por forma a permitir a liquidação do imposto em falta - IVA. As infrações descritas estão previstas e punidas nos termos do artigo 114º do RGIT, tendo sido lavrado o respetivo Auto de Notícia no SCO, que devera ser remetido ao Serviço de Finanças competente. À consideração superior. (...).”*

**AA)** Sobre o RIT referido no ponto **X)** do probatório recaiu ainda o despacho de 11.12.2023 (por subdelegação de competências do Exmº Senhor Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa) da Exm.<sup>a</sup> Senhora Chefe de Divisão e que dizia: *“[C]oncordo com o parecer da chefe de equipa, bem como com o relatório da ação inspetiva, em anexo. Dos fundamentos deles constantes resulta que relativamente ao IVA, foram desrespeitadas normas técnicas estatuídas no CIVA, com reflexo no apuramento do imposto devido, derivando consequente liquidação adicional nos termos e fundamentos dos diplomas referidos, bem como dos artigos 81º e 84º ambos da LGT. Para procedimento subsequente propõe-se: - Tramitação do documento de correção*

*DC-Único, por forma adequada à liquidação e cobrança do imposto nele quantificado;  
- Remessa do auto de notícia ao Serviço de Finanças de Amadora -... para efeitos de  
tramitação do processo de contraordenação fiscal pelas infrações detetadas; -  
Notificação ao sujeito passivo nos termos dos artigos 77º da LGT e do artigo 62º do  
RCPITA. (...).”*

- BB)** A AT entendeu que as notas de crédito se referiam ao FreeStyle Libre e que o IVA deveria ter sido regularizado à **taxa de 6%**, e não à taxa de 23%.
- CC)** Em consequência, foi emitida a **liquidação adicional de IVA n.º 2023...**, no valor de **44.932,40 €**, bem como a **liquidação de juros compensatórios n.º...**, no valor de **7.927,78 €**, ambas relativas ao período de tributação de **2019-05T**. (Cf. Docs. n.ºs 2 a 5 juntos ao PPA)
- DD)** A Requerente apresentou reclamação graciosa em 22 de maio de 2024, tendo-se formado a presunção de indeferimento tácito. (Cf. Doc. n.º 1 junto ao PPA e artigos 1.º a 3.º daquela mesma peça e ainda PA junto aos autos, concretamente o ficheiro pdf denominado ...\_1\_compressed\_rotated\_part\_1.pdf);
- EE)** Para suspender os processos de execução fiscal n.ºs ...2024... e ...2024..., a Requerente prestou **garantias bancárias nos montantes de 58.000 € e 10.500 €**, respetivamente. (Cf. Docs. n.ºs 22 e 23 e artigo 54.º daquela mesma peça)
- FF)** Em 20.12.2024, pelas 23:39 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- GG)** O PPA foi aceite em 23.12.2024, pelas 11:41 horas. (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

### **III.B) FACTOS NÃO PROVADOS:**

51. Não se provou que todas as faturas referidas nas notas de crédito emitidas pela Requerente tivessem sido efetivamente pagas pelos hospitais do SNS antes da emissão das respetivas notas de crédito.

52. Não se provou que a AT tenha demonstrado, com base documental concreta, que as notas de crédito em causa correspondiam a transmissões do dispositivo médico FreeStyle Libre.
53. Não se provou que a AT tenha demonstrado que as taxas de IVA utilizadas pela Requerente nas faturas e nas notas de crédito **não correspondiam às taxas legalmente aplicáveis aos bens efetivamente transmitidos.**
54. Não se provou que a Requerente tenha obtido qualquer compensação económica ou vantagem indireta pela emissão das notas de crédito além da redução contratual e legalmente imposta.
55. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

### III.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

56. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
57. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. art.º 596.º do CPC).
58. A convicção sobre os factos assim dados como provados fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados que não foram impugnadas pela parte contrária e nomeadamente na prova documental junta aos autos pela Requerente e Requerida. A matéria de facto provada e acima explicitada resultou da análise crítica dos documentos juntos aos autos, em especial: *i)* O contrato celebrado entre a Requerente e o INFARMED, que estabelece a obrigação de devolução de parte da comparticipação pública em caso de ultrapassagem dos tetos de despesa; *ii)* A comunicação do INFARMED indicando a ultrapassagem dos limites de despesa e instruindo a Requerente a devolver o montante proporcional aos hospitais públicos; *iii)* As faturas emitidas pela Requerente aos hospitais do SNS, que evidenciam a venda de diversos dispositivos médicos (com taxas de IVA de 6% e 23%); *iv)* As notas de crédito emitidas pela Requerente, identificadas e relacionadas com faturas concretas, com discriminação do valor e da taxa de IVA aplicada; *v)* A ausência, por parte da AT, de prova documental que demonstre que as notas de crédito

dizem efetivamente respeito ao FreeStyle Libre ou que a taxa de 6% deveria aplicar-se à totalidade da regularização.

59. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.
60. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

### **III.D) DO DIREITO:**

#### **III.D.1) APRECIACÃO DO MÉRITO DA CAUSA:**

#### **§ 1.º**

### **DO QUADRO JURÍDICO QUE CONFORMA A COMPARTICIPAÇÃO (PELO ESTADO) DOS DISPOSITIVOS MÉDICOS, CONCRETAMENTE, DO “FREESTYLE LIBRE”**

61. O Decreto-Lei n.º 145/2009, de 17 de junho, estabelecia as regras a que devia obedecer a investigação, o fabrico, a comercialização, a entrada em serviço, a vigilância e a publicidade dos dispositivos médicos e respetivos acessórios, transpondo para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2007/47/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de setembro (cf. artigo 1.º).
62. Nos termos do artigo 3.º do mesmo diploma, entendia-se por «dispositivo médico»:  
*“qualquer instrumento, aparelho, equipamento, software, material ou artigo utilizado isoladamente ou em combinação, incluindo o software destinado pelo seu fabricante a ser utilizado especificamente para fins de diagnóstico ou terapêuticos e que seja necessário para o bom funcionamento do dispositivo médico, cujo principal efeito pretendido no corpo humano não seja alcançado por meios farmacológicos, imunológicos ou metabólicos, embora a sua função possa ser apoiada por esses meios,*

- destinado pelo fabricante a ser utilizado em seres humanos para fins de: i) Diagnóstico, prevenção, controlo, tratamento ou atenuação de uma doença; ii) Diagnóstico, controlo, tratamento, atenuação ou compensação de uma lesão ou de uma deficiência; iii) Estudo, substituição ou alteração da anatomia ou de um processo fisiológico; iv) Controlo da concepção”.*
63. O Decreto-Lei n.º 145/2009 encontra-se atualmente revogado pelo Decreto-Lei n.º 29/2024, de 5 de abril, que assegura a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) 2017/745, relativo aos dispositivos médicos.
64. Nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 97/2015, de 1 de junho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 115/2017, diz-se: “1 - *É criado o Sistema Nacional de Avaliação de Tecnologias de Saúde (SiNATS).* 2 - *O SiNATS é constituído pelo conjunto de entidades e meios que procedem à avaliação de tecnologias de saúde e da respetiva utilização, cabendo a sua gestão ao INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e de Produtos de Saúde, I. P. (INFARMED, I. P.), nos termos do Decreto-Lei n.º 46/2012, de 24 de fevereiro.* 3 - *São abrangidas pelo SiNATS todas as entidades, públicas ou privadas, que produzem, comercializam ou utilizam tecnologias de saúde.* 4 - *A avaliação no âmbito do SiNATS abrange todas as tecnologias de saúde.* 5 - *A avaliação das tecnologias de saúde abrange, nomeadamente, a avaliação técnica, a avaliação de diagnóstico e ou terapêutica e ou a avaliação económica. [...]*”
65. No n.º 1 do artigo 3.º do mesmo diploma consta que são objetivos do SiNATS: “a) *Maximizar os ganhos em saúde e a qualidade de vida dos cidadãos;* b) *Contribuir para a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (SNS);* c) *Garantir a utilização eficiente dos recursos públicos em saúde;* d) *Monitorizar a utilização e a efetividade das tecnologias;* e) *Reduzir desperdícios e ineficiências;* f) *Promover e premiar o desenvolvimento de inovação relevante;* g) *Promover o acesso equitativo às tecnologias”.*
66. O n.º 1 do artigo 5.º do mesmo diploma estatui que: “[o] *resultado da avaliação das tecnologias de saúde constitui fundamento para:* a) *Autorizar, renovar ou revogar a utilização da tecnologia de saúde, nos casos legalmente previstos;* b) *Decidir sobre o preço, a comparticipação, a aquisição ou a instalação da tecnologia de saúde, por parte do sistema de saúde;* c) *A emissão de recomendações ou decisões de utilização de quaisquer tecnologias de saúde, quando necessário, após articulação com outras entidades do Ministério da Saúde;* d)

*Decidir a manutenção da comparticipação ou a aquisição, mediante avaliação prévia de tecnologia de saúde, as quais são efetuadas por contrato ou ato administrativo”.*

67. Segundo o n.º 7 do mesmo artigo: “[o]s procedimentos administrativos de avaliação de tecnologias de saúde são regulados por portaria do membro do Governo responsável pela área da saúde, relativamente a: a) Determinação e revisão de preços; b) Comparticipação, avaliação prévia e reavaliação”.
68. De harmonia com o preceituado no artigo 6.º do diploma em referência: “1 - Os contratos no âmbito do SiNATS são celebrados pelo INFARMED, I. P., e têm por objetivo assegurar um funcionamento eficiente e concertado do sistema de saúde. 2 - Os contratos a celebrar no âmbito do SiNATS são autorizados pelo membro do Governo responsável pela área da saúde, com faculdade de delegação no conselho diretivo do INFARMED, I.P. 3 - Os contratos previstos nos números anteriores enquadram as condições de comparticipação ou da decisão de aquisição mediante avaliação prévia da tecnologia de saúde, comprometendo de modo efetivo o titular dessas tecnologias com os objetivos do sistema de saúde. 4 - Os contratos no âmbito das tecnologias de saúde podem ser de comparticipação ou de avaliação prévia, os quais regulam, nomeadamente, os seguintes aspetos, conforme seja adequado a cada tipo de contrato e de tecnologia: a) Unidade de referência, como apresentações, dosagens ou formas farmacêuticas ou identificação da tecnologia de saúde; b) Preço máximo considerado adequado para a tecnologia de saúde em questão, de acordo com a decisão de avaliação proferida; c) Montante máximo de encargos a suportar pelo Estado, no conjunto dos estabelecimentos e serviços do SNS, com a aquisição da tecnologia de saúde em questão ou da respetiva Denominação Comum Internacional, tendo por base determinado número de doentes, e respetivos mecanismos de garantia; d) Consequências da ultrapassagem dos montantes de encargos previamente acordados, designadamente a fixação de um prazo, contado após notificação do INFARMED, I. P., para a efetiva devolução ao SNS dos montantes pagos em excesso, a redução do preço da tecnologia de saúde em causa ou de outras pertencentes ao mesmo titular, ou outros mecanismos de compensação ou dedução financeira ou garantia dessa devolução; e) Inclusão das metas a atingir após a implementação da

*tecnologia de saúde, para efeitos de reavaliação da mesma; f) Indicação de todas as ações necessárias à criação e gestão de informação que permita aferir o cumprimento das metas estabelecidas para a utilização e efetividade, em contexto real, da tecnologia de saúde, de modo credível e cientificamente sustentado em evidências; g) Mecanismos de monitorização, designadamente dos montantes de encargos, na perspetiva do contributo da tecnologia de saúde em causa para a sustentabilidade do SNS; h) Definição clara e precisa das responsabilidades dos diversos intervenientes na realização das ações referidas nas alíneas anteriores e dos recursos a afetar às mesmas; i) Existência de um período limitado no tempo, findo o qual se procede à redução do montante de comparticipação, com equivalente redução do preço da tecnologia de saúde, ou à respetiva exclusão da comparticipação; j) Existência de um período limitado no tempo, durante o qual deve ser apresentado um conjunto adicional de evidências que fundamentem as decisões de manter a comparticipação ou de alterar o respetivo escalão, no caso da comparticipação, ou de permitir a aquisição da tecnologia de saúde pelas entidades tuteladas pelo membro do Governo responsável pela área da saúde, no caso da avaliação prévia; k) Entidades que podem usar as tecnologias de saúde objeto de comparticipação ou avaliação prévia; l) Estabelecimento de restrições de utilização da tecnologia de saúde; m) Mecanismos de partilha de risco relativamente à utilização da tecnologia de saúde; n) Deveres ou condicionantes considerados adequados à obtenção dos fins visados pelo contrato; o) Vigência, renovação, modificação e cessação do contrato.[...].”*

69. No artigo 12.º do mesmo diploma, encontra-se estabelecido que: “1 - Nos termos previstos no presente decreto-lei, para efeitos de comparticipação ou de avaliação prévia de dispositivos médicos, podem determinados dispositivos médicos ou grupos genéricos de dispositivos médicos ser sujeitos a regimes especiais de preços máximos para os utentes do SNS e ou para as entidades tuteladas pelo membro do Governo responsável pela área da saúde. 2 - A determinação dos preços máximos prevista no número anterior pode ser feita, sem prejuízo de outros critérios, através de análise retrospectiva dos preços praticados nos estabelecimentos e serviços do SNS durante um período não inferior a seis meses e, sempre que possível, expurgados da influência dos

*seguintes fatores: a) A quantidade de bens adquirida; b) A urgência necessária ao fornecimento do dispositivo médico; c) O prazo e a forma de pagamento estabelecidos; d) A necessidade de prestar formação aos utilizadores do dispositivo; e) A inclusão de serviços de manutenção necessários ao bom funcionamento do dispositivo. [...].”*

70. Destaca-se ainda o artigo 23.º do mesmo diploma, referente à comparticipação dos dispositivos médicos, com a seguinte redação: *“1 - Quando se verificarem razões de saúde pública ou vantagens económicas comprovadas, o Estado pode comparticipar, nos termos do presente decreto-lei, a aquisição de dispositivos médicos aos beneficiários do SNS e de outros subsistemas públicos de saúde, mediante requerimento do fabricante ou do seu representante com poderes para o efeito. 2 - A competência para decidir a comparticipação dos dispositivos médicos referidos no número anterior ou, nos casos em que isso seja considerado adequado, a autorização de celebração de contrato de comparticipação, cabe ao membro do Governo responsável pela área da saúde, podendo ser delegada no conselho diretivo do INFARMED, I. P. 3 - Os dispositivos médicos que podem ser objeto de comparticipação, bem como as condições referentes à sua comparticipação, são estabelecidos através de portaria do membro do Governo responsável pela área da saúde. 4 - A comparticipação determina a atribuição de um código ao dispositivo médico, pelo INFARMED, I. P., do qual depende o pagamento do valor da comparticipação. 5 - O valor máximo de comparticipação para um determinado dispositivo ou grupo genérico de dispositivos é estabelecido na portaria referida no n.º 3. 6 - Podem ser fixados preços máximos para efeitos de comparticipação nos termos previstos na portaria a que se refere o n.º 3. 7 - É aplicável à comparticipação dos dispositivos médicos, com as necessárias adaptações, o regime previsto na secção anterior”.*
71. A Portaria n.º 35/2016, de 1 de março, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 15/2018 e Declaração de Retificação n.º 2/2018, estabelece o regime de comparticipação do Estado no preço máximo dos reagentes (tiras-teste) para determinação de glicemia, cetonemia e cetonúria e das agulhas, seringas, lancetas e de outros dispositivos médicos para a finalidade de auto monitorização de pessoas com

- diabetes, a beneficiários do SNS, doravante dispositivos médicos (cf. artigo 1.o), tendo revogado a Portaria n.º 222/2014, de 4 de novembro.
72. O artigo 2.º da mesma Portaria preceitua que: “[c]onstitui atribuição do INFARMED – Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P. (INFARMED, I. P.), a instrução do procedimento de comparticipação dos dispositivos médicos previstos no artigo anterior”.
73. Segundo o artigo 3.º: “[a] comparticipação dos dispositivos médicos previsto na presente Portaria depende de requerimento, apresentado pelo fabricante ou seu representante legal com poderes para o efeito”.
74. O artigo 4.º da mesma Portaria estipula que: “1 - Os dispositivos médicos objeto da presente Portaria estão sujeitos a um regime especial de preços máximos de venda ao público (PVP máximo), que inclui as margens de comercialização e o IVA à taxa legal em vigor. 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, os mesmos dispositivos médicos têm que ser dispensados ao utente ao mesmo preço, ainda que a autorização de comparticipação tenha sido concedida a requerentes distintos. 3 - As margens de comercialização são definidas por acordo entre os agentes do setor de produção e distribuição”.
75. O artigo 5.º procede à fixação de preços, como se segue: “1 - Os PVP máximos dos dispositivos médicos são os seguintes: a) Para determinação de glicose no sangue (preço unitário) - 0,5002 EUR; b) Para determinação de cetonemia (preço unitário) - 1,4588 EUR; c) Para determinação de corpos cetónicos na urina (preço unitário) - 0,1049 EUR; d) Agulhas e seringas (preço unitário) - 0,0983 EUR; e) Lancetas (preço unitário) - 0,0786 EUR. 2 - Os PVP máximos dos dispositivos médicos, quando destinados aos utentes do SNS, como tal devidamente identificados e que apresentem prescrição médica, são os seguintes: a) Para determinação de glicose no sangue (preço unitário) - 0,3658 EUR; b) Para determinação de cetonemia (preço unitário) - 1,3129 EUR; c) Para determinação de corpos cetónicos na urina (preço unitário) - 0,0767 EUR; d) Agulhas e seringas (preço unitário) - 0,0719 EUR; e) Lancetas (preço unitário) - 0,0575 EUR; f) Sensor para determinação de glicose intersticial - 53,00 EUR. 3 - No caso de embalagens com mais de 50 tiras-teste para determinação de glicose no sangue, deduz-se 10 % ao preço unitário referido no número anterior, passando este a ser considerado o PVP máximo. 4 - Podem ser livremente praticados preços inferiores aos

*PVP máximos, que são, para efeitos de aplicação da presente Portaria, os definidos neste artigo”.*

76. O artigo 6.º da mesma Portaria prevê que: “1 - O Estado comparticipa o preço dos dispositivos médicos quando destinados a beneficiários do SNS que apresentem prescrição médica, nos termos seguintes: a) O valor máximo da comparticipação do Estado no custo de aquisição das tiras-teste e dos sensores para determinação de glicose intersticial para pessoas com diabetes corresponde a 85% do PVP máximo referido no n.º 2 do artigo 5.º; b) O valor máximo da comparticipação do Estado no custo de aquisição das agulhas, seringas e lancetas para pessoas com diabetes corresponde a 100 % do PVP máximo referido no n.º 2 do artigo 5.º; 2 - Se, no momento da dispensa, o preço praticado for inferior ao PVP máximo referido no n.º 2 do artigo 5.º, as percentagens de comparticipação do Estado previstas nas alíneas anteriores incidem sobre aquele preço. 3 - O receituário é faturado pelas farmácias às administrações regionais de saúde, juntamente com o restante receituário e pago por estas nos mesmos termos, prazos e condições em vigor para os medicamentos”.
77. Em 28-12-2017, foi celebrado um contrato, autorizado pelo Secretário de Estado de Saúde, por decisão dessa mesma data, entre o INFARMED - AUTORIDADE NACIONAL DO MEDICAMENTO E PRODUTOS DE SAÚDE IP (doravante INFARMED) (Primeiro Contratante), e a Requerente, distribuidor, representante local em Portugal do fabricante C..., Ltd., do dispositivo médico FREESTYLE LIBRE” (Segundo Contratante), considerando que: - O Decreto-Lei n.º 97/2015, de 1 de junho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 115/2017, de 7 de setembro, criou o Sistema de Avaliação de Tecnologias de Saúde (SINATS), no qual foi estabelecido o regime de comparticipação de dispositivos médicos, de acordo com o artigo 23.º; - Nos termos do artigo 6.º do diploma legal suprarreferido, os contratos de comparticipação são celebrados entre o INFARMED, I.P. e o distribuidor, representante, com o objetivo de assegurar um funcionamento eficiente e concertado do sistema de saúde; - O Segundo Contratante pretende a comparticipação no preço do dispositivo médico FREESTYLE LIBRE, pelo Serviço Nacional de Saúde (doravante SNS), de acordo com a caracterização plasmada no n.º 1 da Cláusula Primeira; - O dispositivo médico

FREESTYLE LIBRE encontra-se abrangido pelo disposto no artigo 3.º, alínea t) subalínea i) do Decreto-Lei n.º 145/2009, de 17 de junho, na sua atual redação; - Com fundamento nas vantagens, existe interesse público na inclusão da referida tecnologia na lista de dispositivos médicos comparticipados pelo SNS; - Não obstante, é necessário introduzir mecanismos tendentes à limitação dos encargos dentro de parâmetros considerados razoáveis, tendo em conta a evolução e a transferência da prescrição esperadas.

78. Conforme se fez constar da Cláusula Primeira: *“1. O presente contrato regula os termos e condições em que o SNS comparticipa o dispositivo médico FREESTYLE LIBRE, sendo que” O Sistema Flash de Monitorização de Glicose FREESTYLE LIBRE está indicado para medicação dos níveis de glicose no líquido intersticial em indivíduos a partir dos 4 anos com Diabetes Tipo I. A indicação para crianças (entre os 4 e os 17 anos) limita-se a indivíduos vigiados por um prestador de cuidados com idade igual ou superior a 18 anos”. 2. Para efeitos de comparticipação, e para efeito de cálculo do montante máximo de encargos a suportar pelo Estado previsto na Cláusula Terceira, é considerada a seguinte apresentação e preço máximo no SNS: Sistema Flash FREESTYLE LIBRE, sensor, Ref. 71635-01 com n.º de Registo 6398248 - 53€; 3. Os preços referidos no número anterior foram calculados tendo em consideração a demonstração técnico-científica da inovação tecnológica e ficam sujeitos às deduções ou reduções de preços determinadas pelo Estado”.*
79. A Cláusula Segunda estabelece que: *“1. A percentagem de comparticipação a suportar pelo SNS é a prevista na Portaria n.º 35/2016, de 1 de março, atualmente de 85% do preço estabelecido no n. 2 da Cláusula Primeira. 2. Para efeitos deste contrato, e tendo em consideração uma estimativa do número de doentes a tratar, são estabelecidos os seguintes montantes máximos de encargos a suportar pelo Estado com a comparticipação do dispositivo médico FREESTYLE LIBRE na vigência do presente contrato: Patamar PVP Máximo SNS PVP Negociado Montante de encargos % Reembolso 1.º 53,00 € - até 10.500.000 € - 2.º 53,00 € - 10.500.001 € até 11.500.000 € 100% do excedente 3.º 53,00 € 50,00 € 11.500.001 € até 12.500.000 € 80% do excedente 4.º 53,00 € 50,00 € > 12.500.001 € 100% do excedente 3. Para que não subsistam dúvidas, esclarece-se que o método de aplicação da tabela prevista no número anterior é o seguinte: a) No primeiro patamar caso o montante máximo de encargos*

*não seja ultrapassado, o Segundo Contratante não terá de reembolsar o SNS em qualquer valor. b) No segundo patamar, caso seja excedido o montante máximo de encargos referido, o Segundo Contratante deverá reembolsar o SNS em valor equivalente ao diferencial dos montantes máximos de encargos previstos nesse mesmo patamar (100% do diferencial, no máximo de 1 (Um) milhão de euros). c) No terceiro patamar, caso seja excedido o montante máximo de encargos referido, o Segundo Contratante deve reembolsar o SNS em valor equivalente ao diferencial dos montantes máximos de encargos previstos nesse mesmo patamar (80% do diferencial, no máximo de 800 (oitocentos mil euros). d) No quarto patamar, caso seja excedido o montante máximo de encargos referido, o Segundo Contratante deve reembolsar o SNS em valor equivalente ao excedente do montante máximo de encargos previsto nesse mesmo patamar (100% do valor excedente). e) No primeiro e no segundo patamares, o PVP negociado a aplicar para efeitos de comparticipação pelo SNS é igual ao PVP Máximo SNS. f) No terceiro e no quarto patamares, o Segundo Contratante reembolsa ao SNS os montantes correspondentes à diferença entre o PVP Máximo SNS e o PVP negociado, multiplicado pelo número de embalagens vendidas no SNS, nesses patamares. g) O disposto nas alíneas anteriores assume um carácter cumulativo. 3. Para efeitos de sustentabilidade do SNS, o cálculo do montante devido pelo Segundo Contratante nos termos das alíneas anteriores, é efetuado e comunicado pelo Primeiro Contratante ao Segundo Contratante, até ao último dia do quarto mês posterior ao termo inicial de vigência do contrato, considerando para o efeito a informação enviada pelo Centro de Conferência de Faturas (CCF). 4. Para os efeitos do disposto no número anterior, o Segundo Contratante devolverá ao SNS os montantes pagos em excesso através da emissão de notas de crédito a favor dos hospitais do SNS, na proporção do encargo que cada um destes tem com quaisquer dispositivos médicos cuja distribuição por grosso seja assegurada e realizada pelo Segundo Contratante. 5. As notas de crédito referidas no número quatro devem conter a menção "Contrato FREESTYLE LIBRE - Cláusula Terceira n.º 2", e devem ser emitidas no prazo de 30 dias após a receção da comunicação do Primeiro Contratante a que se refere o n.º 3 da presente Cláusula. 6. Não procedendo o Segundo Contratante à emissão das notas de crédito em conformidade com o disposto no n.º 4, a Administração Central do Sistema de Saúde, I. P. (ACSS, I.P.) ou a entidade que lhe suceda nas respetivas competências, procederá à emissão de documentos de cobrança, com base na informação remetida pelo Primeiro Contratante para o efeito, devendo o Segundo Contratante proceder ao respetivo pagamento no prazo de 30 dias a contar da receção da notificação do documento de cobrança. [...]"*

80. A cláusula Quarta fixa como obrigações do Segundo Contratante: a) Respeitar os preços máximos definidos na Cláusula Primeira, bem como os montantes máximos de encargos a suportar pelo Estado com o dispositivo médico FREESTYLE LIBRE nos termos estabelecidos no presente contrato; b) Proceder à efetiva devolução ao SNS dos montantes pagos em excesso, bem como a devolução do diferencial de preço referidos na Cláusula anterior; c) Assegurar o fornecimento adequado e contínuo do dispositivo médico no mercado, de forma a satisfazer as necessidades dos doentes; d) Cumprir as demais obrigações legais e regulamentares em vigor, em especial as regras deontológicas nas relações entre a indústria farmacêutica, as associações de doentes e as sociedades científicas.

## 2.º

### DO ENQUADRAMENTO JURIDICO-TRIBUTÁRIO PROPRIAMENTE DITO

81. O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) é um imposto indireto sobre o consumo, aplicado de forma generalizada às transmissões de bens, prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações. Embora suportado pelo consumidor final, o IVA é liquidado e entregue ao Estado pelos sujeitos passivos ao longo da cadeia de produção e distribuição, funcionando como um imposto plurifásico e não cumulativo, com base no princípio da dedução do imposto suportado a montante.
82. Em Portugal, o IVA encontra-se regulado pelo Código do IVA (CIVA), cuja disciplina nacional se articula com o regime harmonizado da União Europeia, estabelecido na Diretiva 2006/112/CE, conhecida como a Diretiva IVA.
83. Um dos aspetos fundamentais do IVA prende-se com a determinação do valor tributável das operações sujeitas a imposto, ou seja, a base sobre a qual o imposto é calculado.
84. Esta matéria está regulada no artigo 16.º do CIVA, que corresponde aos artigos 73.º a 80.º da Diretiva IVA.
85. Nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, *“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.”*

86. Trata-se, portanto, de uma base de incidência objetiva, que corresponde ao valor económico efetivo da operação, refletindo a remuneração acordada entre as partes.
87. Além da contraprestação principal, integram o valor tributável, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 5 do mesmo artigo, todos os impostos, taxas, direitos e encargos incidentes sobre a operação, com exceção do próprio IVA, bem como as despesas acessórias como comissões, custos de embalagem, transporte e seguro cobradas ao cliente.
88. Em contrapartida e nos termos do que refere o n.º 6 do mesmo normativo, são excluídos do valor tributável: *“a) Os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações; b) Os descontos, abatimentos e bónus concedidos; c) As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas; d) As quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido efetivamente transacionadas e da fatura constem os elementos referidos na parte final da alínea b) do n.º 5 do artigo 36.º.”*
89. A Diretiva IVA estabelece, como dito, princípios análogos nos seus artigos 73.º a 80.º.
90. O artigo 73.º fixa a regra geral da contraprestação como base de incidência, ao estatuir como segue: *“[N]as entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.”*
91. Enquanto o artigo 80.º permite aos Estados-Membros fixar o valor normal como valor tributável em certas operações entre partes relacionadas, sempre que o preço acordado seja inferior ao valor de mercado e tal diferença possa comprometer a arrecadação do imposto.
92. Esta articulação entre o valor de mercado e o valor efetivamente praticado (contrapartida real e efetiva) permite assegurar uma base tributável justa, combatendo manipulações de preços que visem reduzir artificialmente o imposto devido.

93. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem sido essencial para a interpretação destas normas. A título meramente exemplificativo, refira-se, desde já, o caso **Tolsma (C-16/93)** se concluiu que apenas há sujeição a IVA quando existe uma relação jurídica com obrigações recíprocas, ou seja, quando a prestação se encontra vinculada a uma contraprestação determinada. Adiante serão identificadas outras decisões do TJUE com relevância para o objecto do presente dissídio.
94. Em situações em que ocorre uma **alteração superveniente do preço**, especialmente quando resulta de imposições legais ou de cláusulas contratuais previamente estabelecidas, surge a necessidade de ajustar o valor tributável das operações já realizadas.
95. O **artigo 90.º da Diretiva IVA** prevê expressamente a possibilidade de **redução do valor tributável** quando, após o facto gerador, ocorra anulação total ou parcial da operação ou redução da contraprestação.
96. Em Portugal, tal mecanismo encontra apoio no **artigo 78.º do CIVA**, que permite a **retificação do imposto liquidado** sempre que o valor da contraprestação seja alterado, desde que tal facto seja comprovado e a retificação seja formalizada, tipicamente, através de notas de crédito ou de notas de débito.
97. No caso específico de **acordos celebrados entre sujeitos passivos e o INFARMED**, frequentemente verificados no setor farmacêutico e dos dispositivos médicos, estamos perante **acordos-quadro de regulação do mercado de medicamentos ou dos dispositivos médicos**, que estabelecem **limites de despesa pública** com certos produtos e preveem, caso esses limites sejam ultrapassados, uma **compensação ao Estado (tipicamente, aos hospitais do SNS)** por parte do fornecedor. A este propósito há desenvolvimentos no § 1.º deste ponto para onde se remete.
98. Neste setor, a celebração de **acordos com o INFARMED** estabelece limites de despesa pública com dispositivos médicos, tal como visto acima e, uma vez ultrapassados esses limites, o fornecedor compromete-se a emitir **notas de crédito** aos hospitais do SNS, anulando **faturas já emitidas e ainda não pagas**, em quantia equivalente à compensação devida.

99. Este ato jurídico não constitui um simples pagamento ou transferência de montante já recebido; é, antes, um mecanismo de **anulação/neutralização** das faturas, reduzindo de forma retroativa e formal o valor da contraprestação inicialmente fixada.
100. Ora, essa compensação tem natureza jurídica de **redução da contraprestação inicialmente acordada**, ainda que ocorra *ex post*, e pressupõe que o sujeito passivo não tenha recebido integralmente o montante da venda. A causa da redução é **contratual e legal**, decorre de um acordo válido, transparente e documentado entre o fornecedor e a autoridade pública (INFARMED) e, portanto, não pode deixar de relevar, diga-se desde já, **para efeitos de correção do valor tributável**.
101. O TJUE, no **acórdão Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG (C-462/16)**, decidiu precisamente sobre um caso similar na Alemanha, em que uma empresa farmacêutica era obrigada a devolver às entidades seguradoras públicas (equivalente ao SNS português) uma parte do valor recebido, caso as vendas excedessem determinados tetos. O Tribunal concluiu que essa compensação **corresponde a uma redução da contraprestação** e, portanto, **obriga à redução proporcional do valor tributável do IVA inicialmente liquidado**. Este acórdão é especialmente relevante, pois consagra o entendimento de que **restituições baseadas em acordos com entidades públicas que regulam o mercado e os preços de medicamentos são juridicamente equiparáveis a reduções de preço com impacto no valor tributável**.
102. O acórdão do TJUE de 06.10.2021, prolatado no Processo **C-717/19, caso Boehringer Ingelheim II** complementa e reforça o anteriormente referido. Aqui, o TJUE analisou a mesma situação, mas centrando-se em contribuições **obrigatórias por força da lei** pagas às seguradoras públicas. O Tribunal reafirmou que essas contribuições **devem ser consideradas como reduções da contraprestação**, mesmo quando o beneficiário da restituição **não é o próprio adquirente da mercadoria**, mas sim uma terceira entidade pública. O Tribunal reiterou que a neutralidade do IVA exige que o valor tributável reflita apenas o montante **efetivamente recebido** pelo sujeito passivo, independentemente do enquadramento jurídico da devolução.

103. Num caso mais recente, o TJUE, no seu acórdão de 12.09.2024, Processo **C-248/23, Caso Novo Nordisk**, confirmou que contribuições obrigatórias pagas por laboratórios a entidades públicas, determinadas por quotas de mercado ou limites de despesa, devem ser entendidas como **reduções supervenientes da contraprestação**, obrigando à **redução do valor tributável do IVA**. O Tribunal foi claro: os Estados-Membros **não podem excluir** essas situações do artigo 90.º da Diretiva, mesmo quando a obrigação de devolução decorre da lei e não diretamente do contrato com o cliente.
104. Com base nestes acórdãos, pode concluir-se com segurança que as compensações impostas por acordos com o INFARMED: **i)** Constituem **reduções efetivas do preço**, mesmo que posteriores à operação; **ii)** Resultam de obrigações contratuais ou legais previamente assumidas; **iii)** Refletem uma renúncia voluntária e documentada a parte da contraprestação recebida; **iv)** Devem, por isso, ser tratadas como **correções do valor tributável do IVA** nos termos do artigo 78.º do CIVA e do artigo 90.º da Diretiva IVA.
105. A jurisprudência do TJUE nos processos **C-462/16, C-717/19 e C-248/23** oferece uma base sólida para a defesa do direito à **retificação do imposto liquidado** mediante a emissão de **notas de crédito** relativas às quantias restituídas, o que, aliás, a Requerida, na sua Resposta, não parece, sequer, contraditar.
106. Está aqui em causa a impugnação de uma correção efetuada pela Autoridade Tributária (AT) em sede de **IVA referente ao período 2019-05T** e relacionada com a emissão de **notas de crédito** pela Requerente, no âmbito do **Contrato FreeStyle Libre com o INFARMED a que acima nos reportávamos com todo o desenvolvimento e para onde se remete**.
107. No âmbito do procedimento inspetivo a AT entendeu que relativamente às notas de crédito aqui em causa e que estavam associadas ao dispositivo **FreeStyle Libre** (ao qual é aplicável a taxa reduzida de IVA de 6%) a regularização de IVA feita à taxa de 23% não seria correta.
108. Corrigiu, assim, o valor de IVA deduzido (de forma aritmética) e emitiu as liquidações impugnadas.

109. A Requerente defende que as notas de crédito se referem a **produtos distintos do FreeStyle Libre**, vendidos aos **centros hospitalares do SNS**, e não às farmácias (onde o FreeStyle Libre é vendido). A Requerente dá nota de que as notas de crédito emitidas estão a anular faturas que titulavam operações com IVA liquidado à taxa de 6% e de 23% de acordo com a natureza dos bens efetivamente vendidos.
110. Refere ainda que as regularizações foram feitas em conformidade com os artigos **29.º, n.º 7 e 78.º do CIVA**, havendo fundamento contratual (Cláusula 3.ª do contrato com o INFARMED) para tal devolução.
111. Conclui a Requerente que a AT ignorou o conteúdo das faturas e os produtos a que estas efetivamente diziam respeito, incorrendo em **erro sobre os pressupostos de facto e de direito**. Invoca ainda **princípios do direito da União Europeia**, como os da **contraprestação efetiva, neutralidade, igualdade de tratamento e capacidade contributiva** para suportar a ilegalidade da correção e bem assim como vasta jurisprudência do **TJUE** para sustentar o direito à regularização.
112. O Tribunal entende que o entendimento sustentado pelos Serviços de Inspeção enferma, efetivamente, de ilegalidade. A AT partiu de uma errada presunção (não verificada, nem mesmo em sede de Resposta com a enunciação do quadro normativo que regula a comparticipação dos dispositivos aqui em causa) de que as notas de crédito estavam associadas ao **dispositivo médico FreeStyle Libre** ao qual é aplicável a taxa reduzida de 6%.
113. A AT assume, sem prova, que as faturas objeto das notas de crédito dizem respeito ao FreeStyle Libre, quando os documentos juntos aos autos (e já antes apresentados aquando do procedimento inspetivo) mostram o contrário.
114. A AT foca-se excessivamente na **taxa aplicável às notas de crédito (6%)**, ignorando que a **natureza do bem e da operação original a corrigir é que determina a taxa aplicável**, sendo que as faturas corrigidas pelas notas de crédito aqui em causa titulavam a transmissão de produtos que eram tributados em sede de IVA, quer à taxa reduzida de 6%, quer à taxa normal de 23%.
115. A AT dá mostras de, no decorrer do procedimento inspetivo, haver desconsiderado, liminarmente, **o contexto contratual subjacente à emissão das notas**

- de crédito, na medida em que ignora que a Requerente não tinha alternativa:** estava contratualmente obrigada a devolver valores, o que corresponde a uma **alteração superveniente da contraprestação** que, tal como visto acima, não pode deixar de ter reflexos no valor tributável das operações antes realizadas.
116. Não obstante, a Requerente demonstra com **documentos (Cf., Docs. n.ºs 14 a 19, juntos ao PPA)**, sem margem para qualquer dúvida, que as notas de crédito se referem a **outros dispositivos vendidos a hospitais do SNS**, que tanto podem estar sujeitos à aplicabilidade da taxa reduzida de 6% como da taxa normal de 23%.
117. E isto é circunstancialismo absolutamente **essencial para a resolução do dissídio submetido a julgamento**, pois o erro da AT resulta de uma **associação indevida entre a necessidade de emissão das notas de crédito e o FreeStyle Libre**.
118. A emissão das notas de crédito aqui em causa resultou de uma **obrigação contratual imposta pelo INFARMED** e não uma decisão comercial voluntária. O valor a devolver ao Estado resulta de uma **regra objetiva de plafonds excedidos (Cfr. § 1.º deste ponto)**, comunicada só **após a venda dos produtos titulados nas faturas anuladas pelas notas de crédito emitidas**, o que, repise-se, configura uma **redução superveniente do preço**.
119. A Requerente atuou em conformidade com os artigos **29.º, n.º 7 e 78.º, n.º 2 e 13 do Código do IVA**, que permitem a emissão de notas de crédito e a **regularização a favor do sujeito passivo** quando o valor tributável é reduzido após a emissão da(s) fatura(s).
120. Foi feita a retificação proporcional (imposto + contraprestação) como manda o artigo 78.º, n.º 13.
121. Não devendo olvidar-se que tal atuação da Requerente tem respaldo na jurisprudência que vem sendo firmada pelo **Tribunal de Justiça da União Europeia** (como sejam, v.g., o **acórdão Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, Pº C-462/16**, o acórdão do TJUE de 06.10.2021, prolatado no Processo **C-717/19**, caso **Boehringer Ingelheim II** e o acórdão do TJUE de 12.09.2024, Processo **C-248/23**, **Caso Novo Nordisk**) que confirmam que o IVA não pode incidir sobre valores que o sujeito passivo **não recebeu efetivamente**.

122. É que atenta a vigência do princípio da **contraprestação real e efetiva, os sujeitos passivos de IVA** não pagam IVA sobre valores não recebidos.
123. Acaso a interpretação sustentada pela AT colhesse, levaria a que a Requerente **pagasse imposto sobre valores que devolveu** ao Estado, contrariando os princípios do IVA, nomeadamente, o da **neutralidade fiscal**, sendo que, ademais, houve preocupação da Requerente em evitar deduções duplicadas, *rectius*, a ausência de regularização a favor do Estado em resultado da contabilização pelos destinatários das notas de crédito, carimbando as mesmas em cumprimento, aliás, do que dispõe o n.º 5 do art.º 78.º do CIVA, o que demonstra cuidado e rigoroso cumprimento do normativo em vigor.
124. Ademais, a jurisprudência arbitral do **CAAD** (Centro de Arbitragem Administrativa) tem sido **particularmente rica e favorável à pretensões dos contribuintes** em casos próximos ao *sub judicio*, sobretudo quando estão em causa: *i)* **Notas de crédito emitidas por imposição contratual ou legal e a regularização do IVA a favor do sujeito passivo ao abrigo do artigo 78.º do CIVA;** *ii)* **Reduções supervenientes da contraprestação recebida;** *iii)* **Operações com o SNS, nomeadamente, a venda de medicamentos a hospitais públicos.**
125. A título meramente exemplificativo, traga-se aqui o **acórdão de 20.03.2024, Processo n.º 216/2023-T e que pode ser lido in <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPage=1&id=9327> que reforça a posição da Requerente. Vejamos.** No âmbito do dissídio ali em causa a Requerente, empresa farmacêutica, havia emitido notas de crédito ao abrigo de um acordo celebrado com o Estado (Ministérios da Saúde, Finanças e Economia), tendo regularizado o IVA em conformidade. Tal decisão arbitral **deu razão ao contribuinte**, reconhecendo que: *“A redução de preço ocorrida em momento posterior à operação confere o direito à retificação da matéria coletável, nos termos do artigo 78.º do CIVA.”*
126. E a questão que importa trazer à colação é a de saber que relevância para o caso em análise tem a decisão arbitral acima identificada?
127. Tal decisão valoriza a **contraprestação efetiva recebida**, não a meramente faturada e não deixa de atribuir importância à **obrigação contratual de reembolso ao SNS** como fator legítimo para regularização de IVA.

128. A jurisprudência que vem sendo emanada do CAAD (adequado se mostrando identificar ainda a recente decisão prolatada no Processo n.º 1217/2024-T), **reconhece o direito à regularização do IVA** sempre que há uma **redução superveniente do valor da contraprestação** (por contrato, obrigação legal, ou por acordo com o Estado) e são emitidas as correspondentes notas de crédito que passam a refletir **a realidade económica das operações**, garantindo-se ainda que o sujeito passivo **não recebeu nem pode exigir** os valores objeto de redução.
129. O presente dissídio **partilha a base jurídica e fática essencial com os anteriores** casos já decididos no CAAD, mas apresenta **especificidades relevantes** que merecem atenção e que, do ponto de vista deste Tribunal, até reforçam a posição da Requerente.
130. A primeira dessas especificidades é a que se consubstancia na **diferenciação entre produtos e destinatários (farmácias versus hospitais do SNS)**. Vejamos,
131. A AT parte do pressuposto de que as notas de crédito se referem ao **FreeStyle Libre** (produto vendido em farmácias e ao qual é aplicada a taxa reduzida de 6%). Mas a Requerente prova que as notas de crédito **não têm qualquer ligação ao FreeStyle Libre**, referindo-se a outros dispositivos vendidos **a hospitais do SNS**, aos quais são aplicáveis taxas **de 6% e de 23%**, conforme os produtos.
132. **Emergindo, assim, uma relevante diferença em relação aos casos já decididos no CAAD, já que, a AT, no âmbito de tais litígios, não punha em causa a identidade dos produtos ou dos destinatários**, apenas contestava a regularização em si.
133. Neste caso, há **erro de facto da AT quanto à identidade das operações objeto de retificação**, o que **agrava a ilegalidade da correção**.
134. A segunda especificidade que se pode identificar é a que se relaciona com o **mecanismo contratual de devolução que afeta produtos que não são o objeto participado (FreeStyle Libre)**.
135. O contrato com o INFARMED determina que a Requerente devolve ao SNS o valor excedente **através de redução de preço noutras vendas aos hospitais do SNS que não no mesmo produto (FreeStyle Libre)**. Ou seja, o SNS comparticipa o

- FreeStyle Libre no canal farmácia, mas o reembolso do excesso é feito **reduzindo-se o preço de outros produtos vendidos aos hospitais do SNS**.
136. Nas decisões que vêm sendo prolatadas no CAAD, a redução de preço operava **na mesma linha de produto que eram na generalidade medicamentos**.
137. Aqui, o mecanismo de devolução (“**indireto**”) opera através de outras vendas, o que não pode deixar de ser visto como uma **peculiaridade contratual relevante**.
138. Ainda assim, **a substância económica da questão *sub judicio* e das questões já decididas pelo CAAD é a mesma, ou seja, o que está aqui também em causa é a redução da contraprestação global recebida pela Requerente, independentemente da linha de produto em causa**.
139. A terceira especificidade tem a ver com o facto de, *in casu*, estarem em causa dispositivos médicos e nos casos já tratados no CAAD, estarem em causa medicamentos comparticipados pelo Estado. As reduções de preço decorriam de **acordos-quadro com a APIFARMA** ou de cláusulas legais/contratuais sobre ***plafonds* de despesa pública com fármacos**. As devoluções eram feitas via notas de crédito com relação directa com **esses mesmos medicamentos**.
140. No caso *sub judicio* estão em causa **dispositivos médicos, i.e., o FreeStyle Libre**, que mede os níveis de glicose através de um sensor com leitura intersticial.
141. A devolução de valores em excesso, por ultrapassagem dos limites contratualizados com o INFARMED, **não foi feita no próprio produto comparticipado**, mas **através da emissão de notas de crédito relativas a outros dispositivos vendidos aos hospitais do SNS (Cf. Docs. n.ºs 14 a 19 juntos ao PPA) e aos quais são aplicáveis taxas de IVA de 6% ou de 23%**.
142. **E a questão que se deve trazer à colação é a de saber se do ponto de vista jurídico-fiscal, concretamente em sede de IVA, se esta especificidade muda o que quer que seja?**
143. **E a resposta não pode deixar de vir negativa, ou seja, para este Tribunal esta especificidade não muda nada de essencial**.
144. O Código do IVA e a jurisprudência do TJUE não fazem distinção entre medicamentos e dispositivos médicos, ou seja, o que importa é saber: **i) se houve**

- redução da contraprestação; ii)** se essa redução deu origem à emissão de **notas de crédito válidas**; e **iii)** se foi feita a **retificação proporcional da base tributável e do imposto**, como manda o artigo 78.º do CIVA.
145. Importando não olvidar que o FreeStyle Libre **é legalmente qualificado como dispositivo médico** (cf. art.º 3.º, al. t), subal. i) do Decreto-Lei n.º 145/2009) e **está sujeito ao mesmo regime de comparticipação pública** que muitos medicamentos, ao abrigo da Portaria n.º 35/2016, sendo que a comparticipação pública **gera os mesmos efeitos económicos que são gerados para os medicamentos**, ou seja, se o Estado paga mais do que devia, o fornecedor tem de devolver, seja por via de descontos, de notas de crédito ou de redução de fatura.
146. **E em termos de prova, a Requerente demonstrou cabalmente que a base contratual e legal** da comparticipação do FreeStyle Libre é comparável à dos medicamentos e ainda que a devolução ao SNS se fez de forma contratualizada, proporcional e sobre bens efetivamente vendidos aos hospitais do SNS, titulados por faturas anuladas com a emissão das notas de crédito com IVA a 6% e a 23%.
147. Concluindo-se assim que tais especificidades ajudam a demonstrar que a AT **cometeu, efetivamente e tal como aduz a Requerente, erro sobre os pressupostos de facto e de direito**, ao sustentar (indevidamente) que o IVA das notas de crédito devia ser a 6%, corrigindo o diferencial para os 23%.
148. A AT não só errou na qualificação jurídica, como também **interpretou mal a factualidade relevante do caso**.
149. O **princípio subjacente à devolução ao Estado de montantes comparticipados em excesso** é o mesmo: o IVA deve ser regularizado **com base no valor efetivamente recebido**, independentemente de se tratar de um comprimido ou de um sensor.
150. A Requerente **celebrou contrato individual com o INFARMED** (Contrato FreeStyle Libre). Este contrato **reproduz a lógica do acordo com a APIFARMA em termos de** comparticipação, de *plafonds* e de devoluções. O **acordo celebrado entre o Estado e a APIFARMA** tem natureza semelhante nos seus **objetivos e lógica de**

- funcionamento, mas não é exatamente o mesmo acordo quando se trata de medicamentos versus dispositivos médicos.**
151. Para dispositivos médicos (como o **FreeStyle Libre**), o enquadramento é **paralelo**, mas assenta noutra base normativa, ou seja, na **Portaria n.º 35/2016**, de 1 de março (acima sobejamente enunciada) que regula a comparticipação de dispositivos médicos utilizados na diabetes e nos **Contratos individuais celebrados com o INFARMED** ao abrigo do **Decreto-Lei n.º 97/2015** (contratos de comparticipação) e ainda na **Circular INFARMED n.º 056/CD/100.20.200** (2018), que operacionaliza o modelo de comparticipação do FreeStyle Libre.
152. Nestes casos, as empresas **não aderem ao acordo da APIFARMA**, mas são obrigadas a celebrar contratos específicos que incluem: *i)* PVP máximo; *ii)* Percentagens de comparticipação; *iii)* Plafonds máximos de encargos do SNS; *iv)* Mecanismo de devolução dos montantes excedentes, via emissão de **notas de crédito a favor dos hospitais que integram o SNS**.
153. A AT parece ter feito **uma confusão conceptual**, tratando o caso *sub judicio* como se fosse mais um “desconto voluntário”, quando na verdade ele decorre **de um regime próprio dos dispositivos médicos** e tem respaldo no contrato celebrado com o INFARMED que **tem força legal e não é opcional**.
154. As notas de crédito emitidas **não refletem descontos comerciais**, mas **obrigações contratuais impostas pelo Estado**, à semelhança do acordo APIFARMA, mas fora dele.
155. Estão em causa **dispositivos médicos destinados à monitorização da glicemia intersticial**, sujeitos a comparticipação pública nos termos da **Portaria n.º 35/2016, de 1 de março**, em conjugação com o disposto no **Decreto-Lei n.º 97/2015, de 1 de junho**. Nos termos desse regime, a comparticipação do Estado depende da celebração de um **contrato individual entre o INFARMED, I.P. e o fornecedor do dispositivo médico**, nos moldes do contrato celebrado em **28 de dezembro de 2017** entre a Requerente e o INFARMED (doravante, “Contrato FreeStyle Libre”). Este contrato, celebrado no cumprimento da lei, reproduz uma lógica semelhante à dos acordos APIFARMA, ao estabelecer: *i)* Um **preço de venda ao público máximo** para os sensores; *ii)* Os **níveis**

- percentuais de comparticipação** a suportar pelo Estado; *iii*) E, de forma especialmente relevante, **patamares máximos de encargos públicos**, ultrapassados os quais a Requerente fica obrigada a devolver ao SNS os montantes em excesso, mediante a emissão de **notas de crédito a favor dos centros hospitalares do SNS** (cf. cláusula 3.<sup>a</sup> do Contrato).
156. É, pois, absolutamente claro que o **mecanismo de devolução previsto e cumprido pela Requerente não resulta de qualquer prática comercial voluntária**, nem de uma adesão a protocolo coletivo, mas sim de **uma imposição contratual legalmente prevista**.
157. Assim sendo, ainda que existam **paralelismos de fundo entre o acordo com a APIFARMA e o contrato celebrado pela Requerente com o INFARMED**, nomeadamente na lógica da devolução de valores ao Estado em caso de ultrapassagem de tetos de comparticipação, trata-se de **instrumentos jurídicos distintos, com fundamentos legais próprios**, aplicáveis a **bens de natureza diversa** (medicamentos, no primeiro caso; dispositivos médicos, no segundo).
158. Mas o que importa enfocar é que para efeitos de aplicabilidade do artigo 78.º do CIVA, **os dois mecanismos de devolução a favor do Estado são paralelos e não podem deixar de levar a soluções perfeitamente compatíveis e congruentes entre si**.
159. Partindo do quadro normativo acima traçado e do contrato bilateral com fundamento legal próprio aos quais a Requerente estava vinculada, impõe-se reconhecer que **o mecanismo de emissão de notas de crédito que está na origem da regularização de IVA foi legal, obrigatório e plenamente conforme ao disposto nos artigos 29.º, n.º 7, e 78.º do Código do IVA**, e aos princípios estruturantes do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
160. No plano jurídico-fiscal, a posição da AT confunde duas realidades distintas, ou seja, confunde a **causa da obrigação de devolução**, neste caso, um contrato relativo ao FreeStyle Libre celebrado com o INFARMED e que beneficia o Estado e a **operação concreta visada pelas notas de crédito, i.e.**, as vendas efetivamente faturadas e corrigidas.

161. O que o **artigo 78.º do CIVA** exige é que **a regularização do IVA seja feita com base na operação corrigida**, ou seja, a base tributável e a taxa de IVA a considerar são as **da operação original faturada e depois objeto de retificação, não a do bem que motivou contratualmente a devolução**.
162. E, *in casu*, as **notas de crédito** emitidas visam **operações concretas de venda a hospitais de bens distintos do FreeStyle Libre** (v.g., sensores, reagentes, leitores) e a taxa aplicável a essas operações era **23% ou 6%, consoante os bens** que estavam titulados nas faturas corrigidas, sendo que a Requerente aplicou **exatamente a mesma taxa** nas notas de crédito que usou nas faturas originais.
163. Em jeito de conclusão se dirá que a Requerente cumpriu integralmente o artigo 78.º.
164. A AT erra ao olhar apenas para a **origem contratual que motivou a devolução** (FreeStyle Libre) e ao ignorar **a natureza das operações concretas que foram corrigidas**.
165. E olhando para essa natureza teria de concluir no sentido de que o procedimento de regularização levado à prática pela Requerente era rigorosamente o correto.
166. A AT presume que a devolução devia ser feita **no mesmo bem** que originou a comparticipação (FreeStyle Libre), mas **o contrato celebrado com o INFARMED não exige isso; bem ao invés, o contrato com o INFARMED impõe a devolução do valor excedente dos patamares de comparticipação pública, sem impor que tal devolução ocorra através de notas de crédito sobre o próprio produto comparticipado**. Por conveniência logística e operacional, **a devolução foi feita por abatimento a outras vendas aos hospitais, sendo esta uma solução contratualmente prevista e aceite pelo INFARMED**.
167. Assim sendo, a devolução do montante excessivo foi feita sobre **operações distintas (das que determinaram o valor da renúncia de parte de contraprestação)**, mas **validamente faturadas** e que estão titular produtos efetivamente adquiridos pelos hospitais.

168. A regularização feita sobre essas operações é válida, e a AT incorre em **erro sobre os pressupostos de facto e de direito quando sustenta no RIT a interpretação que a levou às correções que estão a materializar as liquidações aqui sindicadas.**
169. O CAAD e o TJUE já decidiram, repetidamente, que a regularização do IVA deve corresponder à **operação retificada** e não, intui-se, à **causa jurídica subjacente, ou seja, à causa jurídica que motivou a regularização.** E também que por via da renúncia, (*in casu*, resultante do acordo celebrado com o INFARMED), de parte dos valores da contraprestação que foram acordados entre a Requerente e os Hospitais do SNS, não podia o IVA incidir sobre montantes **não recebidos** (princípio da contraprestação efetiva).
170. Dizendo de outro modo: se a Requerente renunciou (supervenientemente à realização das operações) receber parte das operações contratadas com os Hospitais do SNS, não podia o valor tributável dessas operações permanecer inalterado, justificando-se, claramente, a sua regularização nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 78.º do CIVA. Neste sentido veja-se o Acórdão do TJUE, **prolatado no Processo C-462/16, Caso Boehringer Ingelheim, donde se infere que o** sujeito passivo tem direito à retificação da base tributável quando é obrigado a reembolsar, no todo ou em parte, os valores recebidos, independentemente do motivo contratual. Adequado se mostrando ver igualmente a decisão arbitral tirada no Processo n.º **216/2023-T que igualmente permite que se retire da sua leitura que a** operação visada pela nota de crédito é a que determina a taxa de IVA aplicável à regularização e não a origem remota do encargo subjacente à regularização.
171. A leitura que este Tribunal faz da jurisprudência arbitral e comunitária acima identificada, permite claramente rejeitar a tese da AT.
172. A taxa de IVA da regularização **é a da operação concreta corrigida e não a da origem contratual do crédito subjacente à regularização.**
173. A interpretação da AT que o Tribunal rejeita, **aplica indevidamente uma taxa uniforme (6%) a operações que envolviam taxas diferentes (6% e 23%), pelo que contraria a letra e o espírito do artigo 78.º do CIVA e a jurisprudência do TJUE e do CAAD acima identificada.**

174. A Requerente, ao emitir notas de crédito relativas a faturas concretas, com taxas corretamente replicadas (6% e 23%), **cumpriu integralmente a lei.**
175. O que está em causa é uma efetiva redução do preço dos dispositivos médicos vendidos aos hospitais do SNS, não tendo as operações realizadas e cuja contraprestação foi parcialmente reduzida, nada a ver com a venda dos dispositivos Freestyle libre às farmácias.
176. **Tal como a Requerente diz no artigo 63.º do seu PPA, as notas de crédito emitidas visam a redução efetiva do preço de dispositivos médicos vendidos aos hospitais do SNS, e não têm qualquer relação direta com o produto participado (FreeStyle Libre), nem com as operações realizadas com as farmácias (onde ele é vendido ao público).**
177. A AT labora num erro crasso: confunde a "causa da devolução" com o "objeto da regularização". A AT erra quando percecioneira que a origem contratual da devolução radica no **excesso de comparticipação do Estado no FreeStyle Libre, mas exige que a regularização do IVA incida sobre esse mesmo produto** (com IVA a 6%).
178. Tal posição interpretativa **ignora totalmente o que as notas de crédito de facto corrigem, ou seja, operações concretas de fornecimento de outros dispositivos médicos aos hospitais, sujeitos a taxas diferentes, com faturas autónomas, legalmente emitidas e aceites.**
179. Não devendo olvidar-se que nos termos do artigo **78.º do CIVA**, o que releva é a alteração do valor tributável da operação **concreta** e a sua retificação proporcional, **com base nas taxas aplicáveis à operação original**, o que deita por terra as pretensões corretivas da AT. As faturas que foram parcialmente anuladas diziam respeito a **operações comerciais autónomas outorgadas com os hospitais do SNS**, de produtos diversos do **FreeStyle Libre** e tributados à **taxa legalmente aplicável no momento da venda** e que tanto podia ser de 6% como de 23%. A emissão de notas de crédito **representa uma redução de preço dessas operações concretas**, motivada por imposição contratual e estribada no quadro normativo acima traçado, portanto, a Requerente agiu de forma **legal, proporcional e documentalmente suportada.**

180. A AT atua como se as notas de crédito fossem “abstratas”, ligadas ao produto FreeStyle Libre (porque a causa remota da devolução é a ultrapassagem do *plafond* nesse produto), mas as notas de crédito: **i) São concretas; ii) Referem-se a operações faturadas a hospitais; iii) foram emitidas para permitir a devolução do valor ao SNS, como previsto contratualmente; iv) E são relativas a produtos com taxa normal ou reduzida.**
181. A Requerente identifica **os produtos concretos vendidos aos hospitais**, nomeadamente: **i) Leitores de glicose; ii) Soluções de controlo; iii) Tiras de teste para medição de glicemia e cetonas**, entre outros. Demonstra, com suporte documental, que **alguns destes produtos estão sujeitos à taxa reduzida de 6%**, nos termos da **Lista I anexa ao CIVA** (categoria II – dispositivos médicos), enquanto **outros estão sujeitos à taxa normal de 23%**, por não se enquadrarem em nenhuma das listas legalmente previstas. (Cf. Docs. n.ºs 14 a 19, nomeadamente, as faturas ligadas às notas de crédito emitidas e aos seus descritivos).
182. **Isto é crucial** porque confirma que as **notas de crédito visaram operações heterogêneas**, com diferentes taxas de IVA, logo, a regularização também **tinha de ser proporcional e diferenciada em termos de aplicação de taxas.**
183. Tal identificação permite desmontar a ideia errada da AT de que todas as notas de crédito diziam respeito ao FreeStyle Libre (6%) que, aliás, só era transacionado em farmácias **e afronta a tentativa da AT de aplicar uma taxa única (6%) à totalidade da regularização.**
184. No seu pedido, a Requerente descreve **com rigor e transparência** o método de apuramento da redução da contraprestação, ou seja, o método a partir do qual calculou o valor a restituir aos Hospitais do SNS e que serviu de base para a emissão das notas de crédito aqui em causa. O INFARMED **comunicou o montante global a devolver**, por ultrapassagem dos tetos de comparticipação pública. Esse montante foi **repartido proporcionalmente pelos hospitais públicos**. A Requerente **selecionou faturas reais emitidas a cada hospital** e reduziu o valor dessas transmissões por via da emissão de **notas de crédito** ligadas a tais faturas que identificou. As notas de crédito foram

- carimbadas e validadas pelos hospitais nos termos do n.º 5 do art.º 78.º do CIVA e nenhuma contraprestação foi recebida pela Requerente sobre esses montantes.**
185. Retirando-se daqui que houve uma **alteração superveniente da contraprestação** (art.º 78.º, n.º 2 do CIVA) e que, tal alteração, no sentido da redução do valor tributável das operações, teve **efeito económico real e definitivo nas mesmas**. Que o valor da base tributável e do IVA **foi corrigido com base em operações concretas e válidas**, não de forma abstrata e não desmontável e que **a taxa de IVA aplicada nas notas de crédito respeita a taxa da operação original**, o que é exatamente o que a lei exige.
186. A Requerente demonstra, assim, que **não recebeu a contraprestação original na totalidade** e, por isso, **tem o direito (e o dever) de regularizar proporcionalmente o IVA** já entregue ao Estado.
187. A AT, ao ignorar a substância das operações e ao aplicar uma **presunção genérica e uniforme**, incorre, repise-se, em **erro nos pressupostos de facto e de direito**, como a Requerente bem sublinha.
188. A Requerente explica que a devolução de montantes ao Estado **por via de notas de crédito emitidas a favor dos hospitais do SNS** é uma **prática comum e consolidada no setor da saúde**, especialmente nas relações entre empresas fornecedoras e o SNS. Dá como exemplo paradigmático os **acordos celebrados entre o Estado português e a APIFARMA**, onde as empresas associadas se comprometem a reembolsar ao Estado os montantes que excedam os limites de despesa pública com medicamentos, sendo tais reembolsos frequentemente realizados **através de notas de crédito sobre vendas a hospitais**. Salaria que **não escolheu livremente este modelo contratual, ou seja**, ele resultou de **imposição estatal através do INFARMED**, ao abrigo de normas legais específicas. Faz notar que **não aderiu voluntariamente a um modelo de desconto comercial**, mas foi **juridicamente vinculada a um mecanismo de devolução de participações públicas**, mediante um contrato obrigatório.
189. O Tribunal intui daqui que a Requerente demonstra a normalidade e previsibilidade no sector destas operações de redução superveniente de contraprestação

- de operações antes realizadas por operadores da indústria farmacêutica e, *in casu*, da indústria dos componentes médicos como é o FreeStyle Libre.
190. Ficando incontornavelmente demonstrado que a emissão de notas de crédito a favor dos hospitais do SNS **não é um expediente isolado ou suspeito**. É antes um **modelo institucionalizado**, amplamente aplicado no setor da saúde, e **validado por normativos legais e contratos celebrados com o Estado**.
191. E isso não pode deixar de reforçar a **legitimidade/adequação dos procedimentos de regularização levados à prática pela Requerente**, obliterando-se, assim, qualquer aparência de artificialidade ou manipulação fiscal que a Requerente pudesse experimentar.
192. O paralelo com os **acordos APIFARMA** permite à Requerente beneficiar da aplicabilidade da **jurisprudência já firmada pelo CAAD** sobre casos idênticos ao *sub judicio* (veja-se, v.g., a decisão tirada no Processo n.º 216/2023-T ou no Processo 1217/2024-T e mostrar que a prática foi **aceite pelo legislador e pelos tribunais arbitrais noutros contextos**.
193. **Exigir-se agora um tratamento diferente viola o princípio da igualdade tributária e da tutela da confiança**.
194. E por via da celebração do contrato com o INFARMED, a Requerente renunciou, *a posteriori*, a uma parte relevante da contraprestação a receber pelos bens transmitidos aos hospitais do SNS, já que se comprometeu a emitir as notas de crédito aqui em causa.
195. Esta é que é a verdadeira razão para a emissão das NC.
196. Comunicado o valor a regularizar pelo INFARMED, a Requerente, *ipso facto*, abdica de receber uma parte do preço dos bens transmitidos aos hospitais do SNS.
197. **Tal renúncia, a posteriori, a parte da contraprestação** devida pelos bens fornecidos aos hospitais não pode deixar de significar que os bens **foram efetivamente fornecidos** aos hospitais do SNS e que foram **faturados com IVA corretamente liquidado** (a 6% ou 23%, conforme o caso), mas **não foi recebida a totalidade do preço subjacente a tais transmissões, ou seja**, uma parte dele foi **renunciada por imposição contratual**, após comunicação do INFARMED.

198. **Isto configura, inequivocamente, uma redução da contraprestação, nos termos do art.º 78.º, n.º 2 do CIVA.**
199. Essa renúncia decorre de contrato com o INFARMED, celebrado ao abrigo da lei.
200. E que efeitos decorrem daí?
201. A Requerente **não teve qualquer poder de negociação sobre o clausulado que lhe impõe a renúncia. Ela é-lhe imposta por regime legal (Portaria n.º 35/2016, DL n.º 97/2015). A Requerente aceita, por contrato, que pode ter de devolver parte do que recebeu, caso o Estado ultrapasse os plafonds anuais. E fá-lo emitindo notas de crédito a favor dos hospitais, que diminuem retroativamente a contraprestação original** dessas faturas.
202. **Isto não é um desconto comercial: é uma renúncia jurídica obrigatória e contratualizada ao recebimento integral do valor da contraprestação antes acordada com os hospitais do SNS aquando do fornecimento dos bens aqui em causa.**
203. **O artigo 85.º do PPA explica o que vem de ser dito com clareza: “A Requerente, por força do contrato celebrado com o INFARMED, e posteriormente à emissão das faturas, renunciou a uma parte significativa do valor da contraprestação relativa aos bens fornecidos aos hospitais do SNS. Foi essa a verdadeira razão para a emissão das notas de crédito [...]”.**
204. E que implicações fiscais daí decorrem é a questão que importa trazer à colação?
205. Se a Requerente **já não pode exigir o pagamento da totalidade da contraprestação, então não pode ser tributada em sede de IVA sobre a parte renunciada, porquanto, o n.º 1 do art.º 16.º do CIVA exclui do valor tributável operações com tais contornos. Se tivesse que manter o IVA sobre um valor que efetivamente não recebeu e nunca irá receber, estaria a pagar imposto sobre capacidade contributiva inexistente, violando os princípios: i) da efetividade tributária; ii) da neutralidade fiscal; iii) da contraprestação real e efetiva; iv) e da capacidade contributiva; e até, como muito bem sustenta a Requerente v) da igualdade de tratamento.**

206. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, conjugado com o artigo 78.º do mesmo código e com o artigo 90.º da Diretiva IVA, quando um sujeito passivo renuncia, por força de um acordo celebrado com o INFARMED, ao recebimento de parte do preço das operações anteriormente contratadas com hospitais do SNS, tal renúncia configura uma **redução superveniente da contraprestação**, juridicamente relevante para efeitos de correção do valor tributável do IVA. A emissão da nota de crédito correspondente é o instrumento fiscal apropriado para refletir essa alteração e ajustar o imposto entregue ao Estado, respeitando os princípios da neutralidade e da proporcionalidade do sistema comum do IVA.
207. Em suma, a redução superveniente da contraprestação, decorrente de acordos celebrados com o INFARMED e aplicáveis às vendas ao SNS, deve ser juridicamente qualificada como **redução do valor tributável do IVA**, obrigando à respetiva correção através de nota de crédito.
208. A interpretação conforme ao artigo 90.º da Diretiva IVA é imposta não só pelo seu texto, mas pela sua interpretação uniforme pelo TJUE.
209. As liquidações adicionais n.º 2023 ... (IVA) e n.º ... (juros compensatórios), relativas ao período de 2019-05T, devem ser **totalmente anuladas** por erro nos pressupostos de facto e violação de lei.

### III.D.2) INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA:

210. A Requerente peticionou ainda o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.
211. E fê-lo uma vez que prestou garantias tendentes à suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das quantias de IVA e de juros compensatórios que estão a ser sindicadas nos presentes autos. Afirma a Requerente no seu PPA que para efeitos de suspensão dos processos de execução fiscal n.ºs ...2024... e ...2024..., que correm termos no SERVIÇO DE FINANÇAS DE AMADORA-... - instaurados para cobrança coerciva da dívida de IVA e Juros Compensatórios relativa aos atos de liquidação em crise, procedeu à apresentação das garantias bancárias n.ºs ... e ..., emitidas pelo BANCO SANTANDER TOTTA, S.A, no montante, respetivamente, de 58.000,00 € e 10.500.00 € (Cf.

- ponto EE) do probatório), nos termos previstos nos artigos 169.º e 199.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (cf. Docs. 22 e 23 juntos ao PPA).
212. O n.º 1 do art.º 171.º do CPPT dispõe no sentido de que a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda e que a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (Cfr. n.º 2 do art.º 171º do CPPT).
213. Assim sendo, resulta clarividente que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido.
214. O pedido de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a legalidade de parte da dívida que está a ser exigida na fase executiva, pelo que, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.
215. O regime do direito a tal indemnização está previsto art.º 53.º da LGT.
216. Ali se refere: “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida. 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo. 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente. 4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”
217. Os pressupostos que fundamentam o direito à indemnização são: **i)** A existência de erro no ato de liquidação de um tributo; **ii)** Que ele seja imputável aos serviços; **iii)** A existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial ou ainda e como visto, em Pedido de Pronúncia Arbitral. O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21 de novembro de 2007, proferido no Processo n.º 0633/07 diz a dado passo da sua fundamentação jurídica: “O fundamento do direito à indemnização reside no facto complexo integrado pelo prejuízo resultante da prestação de garantia e pela ilegal atuação da

- administração devida a erro seu, ao liquidar indevidamente, forçando o contribuinte a incorrer em despesas com a constituição da garantia que, não fora aquela sua atuação, não teria sido necessária prestar.”*
218. Defendem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in *“Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”*, 4.<sup>a</sup> Edição, Encontro da Escrita Editora, 2012, Anotação 2, pág. 433, o seguinte: *“O erro imputável aos serviços considerar-se-á verificado se o sujeito passivo obtiver vencimento na reclamação ou na impugnação e o fundamento da anulação não lhe for imputável.”*
219. Neste mesmo sentido pode trazer-se à colação o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 11 de Novembro de 2021, Processo n.º 1353/04.7BELRS, onde se diz: *“(…) o conceito de “erro imputável aos serviços”, quer para efeitos do artigo 43.º, n.º 1, quer para efeitos do artigo 53.º, n.º 2, ambos da LGT, é entendido como o “erro sobre os pressupostos de facto e de direito imputável à Administração Tributária(…).”*
220. Onde se intui que o erro imputável aos Serviços deve ser entendido com o mesmo sentido que vale para os juros indemnizatórios, ou seja, tem ele respaldo na verificação de qualquer ilegalidade que possa estar a enfermar uma concreta liquidação de imposto.
221. Nessa conformidade e tendo sido demonstrada a existência de erro imputável aos serviços conducente à ilegalidade dos atos tributários sindicados e, consequentemente, à indevida prestação de garantia para suspensão das execuções fiscais resultantes do não pagamento da prestação tributária ilegalmente liquidada nos atos tributários aqui sindicados, assiste à Requerente o direito a ser ressarcida dos custos incorridos com a prestação e manutenção das garantias bancárias prestadas.
222. A já antevista anulação das liquidações *sub judicio* assentava na verificação do vício de violação de lei, consubstanciado, como visto, em erro sobre os pressupostos de facto e de direito de tais liquidações, pelo que se mostra comprovado o erro imputável aos serviços naquelas liquidações.
223. Acrescendo dizer que os aludidos atos de liquidação de IVA e de Juros Compensatórios foram da exclusiva iniciativa da AT, não tendo a Requerente contribuído em nada para que eles fossem praticados.
224. Resultou provado que a Requerente apresentou duas garantias (n.ºs ... e ..., emitidas pelo BANCO SANTANDER TOTTA, S.A, no montante, respetivamente, de 58.000,00 € e 10.500.00 €), tendentes à suspensão dos processos executivos acima melhor identificados, tendo

suportado custos (v.g. juros, comissões e impostos) com a constituição e manutenção das mesmas, não se mostrando esses custos definitivamente quantificados nos autos, não obstante se demonstrar a incorrência desses mesmos custos, o que é certo é que, assim, já se antevê que eles não eram definitivos, donde, só em sede de execução do julgado tal determinação se poderá efetivar.

225. Nesta conformidade, a prestação das referidas garantias bancárias por parte da Requerente têm de ser julgadas indevidas e, consequentemente, sem prejuízo da limitação do *quantum* indemnizatório estatuída no artigo 53.º, n.º 3, da LGT, tem de ser reconhecido à Requerente o direito à indemnização prevista no artigo 53.º da LGT pelos custos suportados com as garantias bancárias prestadas até ao respetivo cancelamento, o que deve ser calculado em sede de execução voluntária da presente decisão.

#### IV. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, O TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR DECIDE:

- A) JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL APRESENTADO PELA REQUERENTE, ANULANDO AS LIQUIDAÇÕES ADICIONAIS N.º 2023 ... (IVA) E N.º ... (JUROS COMPENSATÓRIOS), RELATIVAS AO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE 2019-05T;**
- B) JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO DE CONDENAÇÃO DA REQUERIDA NO PAGAMENTO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA, A DETERMINAR EM SEDE DE EXECUÇÃO VOLUNTÁRIA DO PRESENTE JULGADO.**

#### V. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 52.860,18 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

#### VI. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 2.142,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO (SENDO QUE, TAL VALOR FOI O INDICADO PELA REQUERENTE NO PPA E NÃO CONTESTADO PELA REQUERIDA E

---

CORRESPONDE AO VALOR DAS LIQUIDAÇÕES SINDICADAS), A CARGO DA REQUERIDA, NA **TOTALIDADE**, EM FUNÇÃO DA SUCUMBÊNCIA, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12.º, N.º 2 E 22.º, N.º 4 DO RJAT E AINDA ART.º 4.º, N.º 5 DO RCPAT E ART.º 527, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ART.º 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

**NOTIFIQUE-SE.**

Lisboa, 10 de julho de 2025.

O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do n.º 5, do art.º 131.º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e), do n.º 1, do art.º 29.º do RJAT.

O árbitro,

(Fernando Marques Simões)