

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 644/2024-T

**Tema: IVA. Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (CEIF).
Redução do preço.**

SUMÁRIO:

- 1. O regime decorrente dos Acordos APIFARMA e o regime decorrente da CEIF constituem regimes distintos e não-equiparáveis, já que a Requerente, quando cumpre a contribuição financeira, fá-lo ao abrigo de um contrato administrativo ao qual aderiu e numa situação em que a obrigação tributária, advinda da CEIF, não chegou a constituir-se, por força de isenção.**
- 2. A contribuição financeira prestada pela Requerente, ao abrigo do acordo APIFARMA, não tem natureza tributária e não constitui um mero modo diverso de pagamento da CEIF.**
- 3. Sempre que se verifique a redução do preço recebido pelo sujeito passivo depois de realizada uma operação, como ocorre nos autos, e ainda que essa vicissitude não envolva a contraparte na operação, deve reduzir-se o respectivo valor tributável.**
- 4. Qualquer redução do preço ocorrida após a realização de uma operação tributável deve dar lugar à redução do respectivo valor tributável, não permitindo os princípios da neutralidade, da igualdade de tratamento e da prevalência da substância sobre a forma, que o sujeito passivo seja obrigado a pagar imposto sobre um preço superior ao que é efectivamente exigido ao adquirente, independentemente do mecanismo ou da razão pela qual a redução do preço se efective - seja esta de fonte legal ou contratual.**
- 5. O pagamento da contribuição financeira devida pela Requerente ao abrigo da adesão ao Acordo APIFARMA, mediante a emissão de notas de crédito às entidades do SNS suas devedoras, consubstancia uma redução do valor tributável em IVA e, em consequência,**

autoriza a Requerente a regularizar a seu favor o IVA mencionado naquelas notas, no ano a que se referem os actos tributários impugnados.

DECISÃO ARBITRAL

Os signatários, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 23-07-2024, acordam no seguinte:

A - RELATÓRIO

A.1 - Requerente da constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT): A... LDA, com sede em ..., ..., n.º ..., ..., ...-..., Lisboa, titular do número de identificação fiscal

A.2 - Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira.

A.3 - Objecto da pronúncia arbitral:

Constituem objecto do pedido de pronúncia arbitral as liquidações adicionais de IVA n.º 2023..., relativa ao período de 201907, n.º 2023..., relativa ao período de 201908, n.º 2023..., relativa ao período de 201909, n.º 2023..., relativa ao período de 201910, n.º 2023..., relativa ao período de 201911 e n.º 2023..., relativa ao período de 201912, bem como as liquidações de juros compensatórios n.º 2023...,

relativa ao período de 201907, n.º 2023..., relativa ao período de 201908, n.º 2023..., relativa ao período de 201909, n.º 2023..., relativa ao período de 201910, n.º 2023..., relativa ao período de 201911 e n.º 2023..., relativa ao período de 201912, no valor total a pagar de € 272.008,72.

A.4 - Pedido:

A anulação dos actos tributários objecto do pedido de pronúncia arbitral e, na medida da procedência do pedido anterior, o reembolso do pagamento indevido e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, relativos ao período que mediar entre a data do pagamento da quantia referida e a sua devolução à Requerente.

A.5 - Fundamentação do pedido:

Para fundamentar o seu pedido, a Requerente alega, em síntese, que é uma empresa da indústria farmacêutica associada da Associação Portuguesa da Indústria Farmacêutica, a APIFARMA, e que vendeu, no ano a que respeitam os factos tributários, fármacos a entidades do Serviço Nacional de Saúde.

Que, em 03-05-2019, aderiu ao Acordo celebrado entre o Estado e a Indústria Farmacêutica - comumente conhecido como 'Acordo APIFARMA' -, através do qual as empresas aderentes se vincularam a uma contribuição financeira no valor de 200 milhões de euros, com a possibilidade de acréscimo na medida da respectiva proporção, caso a empresa aderente fosse representativa de uma quota superior a 75% dos encargos totais do SNS.

Que no ano a que respeitam os factos tributários, e em cumprimento do Acordo APIFARMA, procedeu ao pagamento da contribuição, mediante a emissão de notas de crédito a favor de entidades do Serviço Nacional de Saúde, as quais fazem referência ao Acordo APIFARMA e à parcela a que dizem respeito.

Que a emissão das notas de crédito, implicou que as entidades do SNS suas devedoras vissem diminuída a sua dívida à Requerente.

Nestes termos, a Requerente renuncia assim a uma fracção da contrapartida que deveria ser paga pelas entidades do SNS, ou seja, há uma parte da contrapartida das vendas às entidades do SNS que não chega a ser recebida pela Requerente.

A Requerente considera, suportada em pareceres jurídicos que juntou oportunamente, que se está perante a redução de um preço inicialmente praticado e que, portanto, se verificou uma alteração do valor tributável e do valor do imposto devido ao Estado.

Daí que, consubstanciando as referidas notas de crédito verdadeiras reduções do preço, a Requerente regularizou a seu favor o IVA contido naquelas notas.

A.6 - Resposta da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira:

A Requerida defende que o que está em causa é saber se o pagamento da contribuição financeira, devida pela Requerente ao abrigo da Adesão ao Acordo Apifarma (acordo celebrado entre o Estado Português e a Indústria Farmacêutica), em 3 de Maio de 2019, consubstancia uma redução do valor tributável, relativamente a vendas efectuadas anteriormente pela Requerente aos hospitais do Serviço Nacional de Saúde (SNS).

A Requerida entende que a contribuição cumprida ao abrigo do Acordo Apifarma e a contribuição cumprida nos termos do regime da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica - CEIF - se apresentam como idênticos, e que quer os objectivos, quer a forma de apuramento, também terão de ser idênticos, não podendo o contribuinte através da sua operacionalização obter qualquer vantagem, já que isso implicaria que o princípio da equivalência entre as duas contribuições não se concretizasse.

A Requerida considera que, face à sua natureza, a contribuição devida no âmbito do Acordo Apifarma encontra-se fora do âmbito de incidência do IVA, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA, uma vez que a contribuição paga pelas empresas

aderentes ao regime daquele Acordo consubstancia uma contribuição financeira que possui a mesma natureza jurídica que a contribuição paga no âmbito da CEIF.

A Requerida considera que as notas de crédito emitidas pela Requerente, cujo IVA foi objecto de correcção, não consubstanciam uma redução do preço dos medicamentos anteriormente facturados, uma vez que tais notas se referem ao cumprimento de uma obrigação a que a Requerente está sujeita por conta da subscrição da adesão ao Acordo, constituindo, antes, recibo de quitação face aos montantes em dívida, e por essa via, objecto de pagamento.

Na perspectiva da Requerida, através da emissão das notas de crédito, a Requerente apenas liquida uma parte dos créditos em dívida por parte do SNS em montante igual ao valor da contribuição que teria de entregar ao Estado, caso não tivesse aderido ao Acordo.

E tal situação não se enquadra nas situações previstas no n.º 7 do artigo 29.º, conjugado com o n.º 2 do artigo 78.º, ambos do Código do IVA, uma vez que esta operação não consubstancia num abatimento ou desconto sobre o valor das suas vendas, por não se verificar uma diminuição do valor tributável das operações activas anteriormente realizadas, conforme previsto no artigo 16.º do Código do IVA, pelo que a regularização do IVA a seu favor, a que a Requerente procedeu, se mostra, manifestamente, indevida.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

B - SANEAMENTO:

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

Dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAMT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAMT, o tribunal arbitral colectivo foi regularmente constituído em 23-07-2024.

Por despacho de 24-10-2024, foi decidido dispensar a produção de prova testemunhal e a produção de alegações, sem oposição das partes.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente, atenta a conformação do objecto do processo e à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAMT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAMT.

O processo não enferma de nulidades.

Não existem quaisquer excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

Cumpr assim apreciar e decidir, o que se fará de seguida.

C - FUNDAMENTAÇÃO:

C.1 - Matéria de facto - Factos provados:

Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes:

A Requerente é uma sociedade cujo objecto social consiste no comércio e indústria farmacêutica, designadamente a importação e exportação de medicamentos, sua transformação, embalagem, armazenamento e comercialização, bem como a representação e distribuição de produtos e marcas conexos - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

A Requerente é uma empresa associada da Associação Portuguesa da Indústria Farmacêutica - APIFARMA - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

Enquanto titular da autorização de introdução no mercado de diversos fármacos, a Requerente vendeu, no ano a que respeitam os factos tributários, produtos farmacêuticos a entidades do Serviço Nacional de Saúde - SNS - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

Pelo fornecimento de produtos farmacêuticos às entidades do SNS, a Requerente emitiu, maioritariamente, facturas com IVA à taxa reduzida de 6%, nos termos da verba 2.5 da Lista I, anexa ao Código do IVA - Facto alegado pela Requerente e não impugnado.

No ano a que respeitam os factos tributários, a Requerente encontrava-se enquadrada, em sede de IVA, no regime normal mensal, em conformidade com o disposto no artigo 41.º, n.º 1, alínea a), do respectivo Código - Facto alegado pela Requerente e não impugnado.

No âmbito da sua actividade, e à semelhança do que sucedeu com a grande maioria das empresas da indústria farmacêutica, a Requerente aderiu ao Acordo celebrado em 2016 entre o Estado e a Indústria Farmacêutica - comumente conhecido como 'Acordo APIFARMA' -, através do qual as empresas aderentes se vincularam a uma contribuição financeira no valor de 200 milhões de euros, com a possibilidade de acréscimo na medida da respectiva proporção,

caso a empresa aderente fosse representativa de uma quota superior a 75% dos encargos totais do SNS - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

Caso o valor da despesa pública fosse ultrapassado, as empresas aderentes pagariam ainda o montante que excedesse o objectivo máximo, durante o primeiro trimestre de 2017, na proporção da sua responsabilidade pelo aumento da despesa pública, e com limites máximos expressamente previstos.

O referido Acordo APIFARMA, foi revisto em 2017 e foi prorrogado desde 2019.

A Requerente aderiu ao Acordo APIFARMA, e este começou a produzir efeitos na esfera da Requerente na data da assinatura da declaração de adesão, em 03-05-2019 - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

No ano a que respeitam os factos tributários, e em cumprimento do Acordo APIFARMA, a Requerente procedeu ao pagamento da contribuição - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

O pagamento da contribuição relativa àquele ano foi realizado mediante a emissão, pela Requerente, de notas de crédito a favor de entidades do Serviço Nacional de Saúde - Documentos juntos pela Requerente e não impugnado.

As notas de crédito emitidas pela Requerente fizeram referência ao Acordo APIFARMA e à parcela a que dizem respeito - Documentos juntos pela Requerente e não impugnado.

Estas notas de crédito foram, por sua vez, evidenciadas, a sinal negativo, nas listagens da conta-corrente de fornecimentos que a Requerente tem com as entidades do SNS - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

A Requerente foi objecto de procedimento tributário de inspecção tributária externo, tendo como âmbito o IRC e o IVA, relativamente ao exercício de 2019 - Processo Administrativo.

A fundamentação das liquidações objecto do presente pedido de pronuncia arbitral consta do relatório final do procedimento de inspecção tributária junto no processo administrativo e é a seguinte:

Como já referido anteriormente, encontra-se estipulado no ACORDO assinado entre o Estado Português e a Indústria Farmacêutica (representada pela APIFARMA), assim como na declaração de Adesão e nos comunicados efetuados pela APIFARMA aos seus associados que o pagamento da contribuição sobre a indústria farmacêutica se realiza de duas formas alternativas:

- Emissão de nota de crédito no montante da contribuição apurada (proporcionalmente ao valor facturado a cada entidade do SNS no período objeto de pagamento) contra a liquidação de faturas (emitidas ao SNS) não pagas e vencidas por critério de antiguidade;*
- Pagamento por transferência bancária a favor da ACSS da contribuição apurada, no caso do valor das faturas não pagas e vencidas ser inferior ao valor da contribuição.*

Assim, só no caso do valor das faturas emitidas ao SNS que se encontram em dívida para a empresa aderente ser inferior ao valor apurado para efeitos de contribuição, se verificará um fluxo financeiro de saída, da empresa aderente para a ACSS e consequentemente um recebimento efetivo por parte desta entidade a título de contribuição no âmbito do ACORDO.

Caso contrário, apenas se verifica uma diminuição da dívida do SNS para com a empresa aderente em valor equivalente ao da contribuição por via do efeito da emissão

das notas de crédito. Quer isto dizer que, com base no Acordo, a A... em vez de entregar ao Estado o quantitativo a que está obrigada, vai receber menos esse montante por parte dos seus clientes (hospitais do SNS).

Como está bem claro no ACORDO a forma de pagamento não consubstancia qualquer desconto relativamente a vendas efetuadas anteriormente.

Os efeitos obtidos pelo Estado são equivalentes em termos de resultado final (quer sejam emitidas notas de crédito quer haja pagamentos efetivos): no primeiro caso, diminui o saldo da dívida do SNS em medicamentos; no segundo caso, o montante em dinheiro recebido permitirá fazer face aos compromissos financeiros do SNS, ou seja, com grande probabilidade, solver dívidas dos fornecedores de medicamentos.

Em ambos os casos, o objetivo de melhorar a sustentabilidade financeira e orçamental do SNS é atingido, assim como se espera também que o impacto económico e financeiro nas empresas aderentes seja equivalente. Se assim não fosse, ou seja, se o resultado económico não fosse igual para ambos os casos (menos recebimento = não pagamento), violar-se-iam os princípios da equivalência e da igualdade subjacentes ao pagamento da contribuição a favor do Estado, entre aderentes ao ACORDO consoante esses tivessem créditos vencidos ou não ao SNS.

Para que essa desigualdade não aconteça, a nota de crédito deve funcionar apenas e tão só como um documento de quitação dos créditos não pagos e vencidos, e não como um documento de desconto do valor da faturação anteriormente emitida. Em concreto, o que se verifica é uma liquidação das faturas mais antigas em dívida e não uma retificação do valor tributável das mesmas, ou seja, o pagamento da contribuição por parte da A... concretiza-se através do não recebimento dos valores faturados mais antigos, vencidos e não pagos.

Como já se referiu, a forma de cálculo da contribuição de cada aderente baseia-se no volume de vendas de medicamentos que esse realizou no período (trimestre) correspondente ao período de pagamento da contribuição.

Refira-se novamente que, através da emissão das notas de crédito, a A... apenas líquida uma parte dos créditos em dívida por parte do SNS em montante igual ao valor da contribuição que teria de entregar ao Estado (caso não estivesse no ACORDO).

Ora esta situação não se enquadra nas situações previstas no n.º 7 do artigo 29.º do CIVA em conjugação com n.º 2 do artigo 78.º do mesmo diploma, pois, em termos práticos, a operação de pagamento da contribuição não se consubstancia num abatimento ou desconto sobre o valor das suas vendas uma vez que não se verifica uma diminuição do valor tributável das operações ativas anteriormente realizadas conforme previsto no artigo 16.º do CIVA.

O valor da faturação anteriormente realizada ao SNS e sobre a qual o sujeito passivo liquidou o respetivo IVA, não sofreu qualquer diminuição, apenas foi objeto de liquidação financeira por parte do SNS através do mecanismo da emissão de um crédito em seu favor, a título de contribuição financeira (leia-se a título de substituição da CEIF - contribuição a que a A... está sujeita, face à atividade exercida).

A emissão destas notas de crédito traduz o pagamento da contribuição financeira a que a A... está obrigada e como tal nunca poderão dar lugar à regularização de IVA, por parte do fornecedor, pois não tem enquadramento nas situações previstas no artigo 78.º ou em qualquer outro artigo do Código do IVA.

A situação em que o credor prescinde do recebimento da contraprestação, em substituição de um não pagamento, não é uma situação em que tenha havido uma alteração do valor tributável da operação que ocorreu anteriormente, tal como se verificaria se estivéssemos perante um desconto ou devolução dos produtos

anteriormente faturados. Também não se trata de um caso de incobabilidade do valor faturado por um dos processos referidos no artigo 78.º, n.º 7 ou no n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA.

É a própria forma de apuramento da contribuição financeira em favor do SNS que, como já foi referido, segue a metodologia preconizada na CEIF, a qual determina que a sua base tributável incide sobre o total das vendas de medicamentos realizadas em cada trimestre, sendo que esse valor de venda "corresponde à parte do preço de venda ao público, deduzido do imposto sobre o valor acrescentado (IVA)" (alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º do regime da CEIF).

Ora, se a contribuição financeira a liquidar ao ACSS se materializa em meios monetários, sendo por isso uma operação excluída da sujeição a IVA, então, forçosamente a nota de crédito que a concretiza não tem enquadramento em sede deste imposto.

A emissão de nota de crédito aqui em crise é equivalente, em termos de produção de efeitos, a uma entrega em dinheiro por parte da A... ao Estado, tal como o faria se pagasse a CEIF.

A acontecer a sua emissão não pode a mesma ser objeto de liquidação de IVA dada a natureza da operação que lhe está subjacente: "Crédito no âmbito do Acordo de 2019, celebrado entre o Governo e a Indústria Farmacêutica".

Tal acontece porque a contribuição em questão não tem enquadramento nesse imposto por se encontrar fora do âmbito da sua aplicação. O Código do IVA, no seu artigo 1.º, n.º 1, sujeita a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

Para aferir da sujeição a imposto das operações, importa verificar se estão reunidas as condições objetivas e subjetivas da incidência do imposto sobre o valor acrescentado. No caso em apreço, a operação de pagamento da contribuição teria de se qualificar como prestação de serviços ou de uma entrega de bens a título oneroso e ser efetuada por um sujeito passivo agindo como tal.

Dado que a contribuição financeira prevista pelo ACORDO não configura a contrapartida de um valor individualizável prestado pela ACSS por intermédio das entidades do SNS às empresas da indústria farmacêutica em relação às quais se possa considerar as importâncias entregues como a respetiva contraprestação ou sinalagma, está obviamente ausente o elemento objetivo que compõe o âmbito de incidência do IVA.

Uma mera transferência financeira entre uma pessoa coletiva de direito público e uma entidade de direito privado, por conta de um protocolo que pretende garantir a sustentabilidade financeira do SNS, constitui uma atividade fora do campo de incidência do imposto, pois não configura uma contraprestação de uma prestação de serviço ou de uma entrega de bens.

Assim, sendo a contribuição financeira/entrega de meio monetários pelos aderentes ao ACORDO à entidade pública que centraliza as operações financeiras do SNS, a ACSS, não constitui a contrapartida de uma prestação de serviços ou transmissão de bens, tal como definidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, tratando-se, por conseguinte, de uma operação fora do âmbito de aplicação do imposto.

Os movimentos contabilísticos, já referidos no ponto anterior, efetuados pela A..., permitiram que esta empresa efetuasse sob a forma de IVA, a recuperação do valor a que está obrigada a entregar ao Estado em termos de CEIF {leia-se no caso em concreto: contribuição estipulada no ACORDO}.

Desta forma, conclui-se que a A... regularizou indevidamente a seu favor, no ano de 2019, o valor total de 234.102,12€ inscrito no campo 40 das declarações periódicas de IVA nos meses de julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2019 (36.371,47€, 13.047,60€, 39.140,95€, 61.247,44€, 74.682,34€ e 9.612,32€, respetivamente), com base nas notas de crédito emitidas para Hospitais Públicos incluídos na rede do Serviço Nacional de Saúde (SNS).

A Requerente foi validamente notificada das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios impugnados - Processo Administrativo.

O termo do prazo para pagamento voluntário das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios impugnados ocorreu, em todos os casos, em 14-02-2024 - Documentos juntos pela Requerente e não impugnados.

O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi apresentado em 13-05-2024 - Sistema do CAAD.

Em 08-02-2024, a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações impugnadas - Documento junto pela Requerente e não impugnado.

C.2 - Matéria de facto - Factos não provados:

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

C.3 - Motivação quanto à matéria de facto:

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados em função da sua relevância jurídica, face às soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAMT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e pela Requerida, bem como no processo administrativo, que não foram impugnados, tendo igualmente em conta que, tal como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul, de 26-06-2014, no processo 07148/13,¹ o “[...] *relatório da inspecção tributária [...] poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

A convicção do Tribunal fundou-se igualmente nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não se entende posta em causa, e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objecto de uma análise crítica e de adequada ponderação, à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e de razoabilidade.

Por fim - e citando a Requerida na sua Resposta -, «[...] *a discussão nos presentes autos assenta exclusivamente em matéria de direito, não [se] conseguindo vislumbrar, que factos possam estar controvertidos, com vista à boa decisão da causa, cuja prova não esteja já feita por prova documental [...]*.

E de facto assim é, dado que, ao longo do processo, nem Requerente nem Requerida dissentiram em quaisquer factos.

C.4 - Matéria de direito:

C.4.1 - Questões a decidir:

Primeira questão a decidir - O pagamento da contribuição financeira devida pela Requerente ao abrigo da Adesão ao Acordo APIFARMA, mediante a emissão de notas de crédito às

¹ Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2b87be2135dfd38180257d0800509b79?OpenDocument>

entidades do SNS suas devedoras, consubstanciou uma redução do valor tributável em IVA e, em consequência, autoriza a Requerente a regularizar a seu favor o IVA mencionado naquelas notas, no ano a que se referem os actos tributários impugnados?

Segunda questão a decidir: Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Vejamos, então:

Primeira questão a decidir - O pagamento da contribuição financeira devida pela Requerente ao abrigo da Adesão ao Acordo APIFARMA, mediante a emissão de notas de crédito às entidades do SNS suas devedoras, consubstanciou uma redução do valor tributável em IVA e, em consequência, autoriza a Requerente a regularizar a seu favor o IVA mencionado naquelas notas, no ano a que se referem os actos tributários impugnados?

Questão semelhante foi já abordada no âmbito do processo arbitral n.º 216/2023-T, do CAAD,² cujos fundamentos a presente decisão arbitral seguirá de perto.

Sumariamente, para convocar em seu favor a possibilidade de regularizar o IVA contido nas notas de crédito, a Requerente socorreu-se dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento, previstos na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e alegou que se encontram preenchidos os critérios dos artigos 90.º, da Directiva IVA e 78.º, do Código do IVA português, interpretados à luz da jurisprudência do TJUE nos casos BOEHRINGER INGELHEIM PHARMA GMBH & CO. KG (C-462/16), BOEHRINGER INGELHEIM RCV GMBH & CO. KG (C-717/19) e NOVO NORDISK A/S (processo C-248/23).

² Disponível em:

<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/view.php?!=MjAyNDA0MzAxNTA3NDcwLlAyMTZfMjAyMy1UIC0gMjAyNC0wMy0yMCAtIEpVUkITUFJvREVOQ01BLnBkZg%3D%3D>

Antes de mais, importa esclarecer a relação entre o regime decorrente dos Acordos APIFARMA e o regime decorrente da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica - CEIF, em especial se tais regimes se equiparam ou, diversamente, se são distintos.

A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2015, criou, no seu artigo 168.º, o regime da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica.

O artigo 5.º deste regime³ é do seguinte teor:

Artigo 5.º Acordo para sustentabilidade do SNS

1 - Pode ser celebrado acordo entre o Estado Português, representado pelos Ministros das Finanças e da Saúde, e a indústria farmacêutica visando a sustentabilidade do SNS através da fixação de objetivos de valores máximos de despesa pública com medicamentos e de contribuição de acordo com o volume de vendas das empresas da indústria farmacêutica para atingir aqueles objetivos.

2 - Ficam isentas da contribuição as entidades que venham a aderir, individualmente e sem reservas, ao acordo a que se refere o n.º 1 nos termos do número seguinte, mediante declaração do INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P.

3 - A isenção prevista no presente artigo produz efeitos a partir da data em que as entidades subscrevam a adesão ao acordo acima referido e durante período em que este se aplicar em função do seu cumprimento, nos termos e condições nele previstos.

³ O artigo 312.º da Lei n.º 71/2018, de 31 de Dezembro (OE 2019) estabelece que «Mantém-se em vigor em 2019 a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica, cujo regime foi aprovado pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, na sua redação actual».

4 - O texto do acordo previsto no n.º 1 deve ser publicitado no sítio na internet do INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P.

A previsão contida artigo 5.º, n.º 1, do Regime da CEIF não foi propriamente inovadora, uma vez que, já desde 2012, que o Estado e Apifarma, em representação da Indústria Farmacêutica, haviam estabelecido procedimentos de cooperação visando a celebração de protocolos visando garantir a sustentabilidade orçamental e financeira do SNS e o acesso dos cidadãos aos medicamentos.

Com efeito, em 2012 foi celebrado o Acordo entre os Ministérios da Saúde, da Economia, e do Emprego e das Finanças e a Indústria Farmacêutica, segundo o qual o objectivo de despesa com medicamentos para o ano de 2012 foi fixado em 2038 milhões de euros e as empresas aderentes comprometeram-se a colaborar numa redução da despesa no valor de 300 milhões de euros, face aos valores verificados no ano anterior, e, nos termos da clausula quinta do Acordo, a prestar uma contribuição correspondente à parte que exceder os objectivos de despesa pública com medicamentos, tendo sido celebrados novos Acordos todos os anos.

Ou seja, tais acordos têm sido, desde então, celebrados anualmente entre o Estado português e a Apifarma.

Como referem JOANA BRANCO PIRES e RITA COIMBRA DE OLIVEIRA:⁴

Os pressupostos subjacentes à celebração do acordo (e que se têm mantido ao longo dos vários anos) assentam, essencialmente, em 2 pilares fundamentais: a gestão dos recursos de forma eficiente e sustentável e a partilha do risco entre as entidades públicas e a indústria farmacêutica, sempre que ocorram situações extraordinárias, em que o estado necessite de aumentar a despesa com medicamentos e/ou produtos farmacêuticos.

⁴ *Cadernos IVA 2020*, Almedina, 2021, pág. 323.

Trata-se, como aquelas Autoras referem, de uma contribuição financeira, de tal forma que «cada empresa associada e aderente ao acordo deve pagar uma contribuição proporcional à despesa que o SNS teve com os seus medicamentos, seja através do consumo hospitalar destes medicamentos ou da participação dos mesmos aos pacientes».⁵

No caso da Requerente, a contribuição financeira foi paga mediante a emissão de notas de crédito às entidades do SNS, devedoras daquela.

Esta conduta traduziu-se em a Requerente emitir notas de crédito pelo valor da percentagem da contribuição financeira sobre o valor total das compras efectuadas por essas entidades, de modo a reduzir o montante devido por estas pela aquisição de medicamentos à Requerente.⁶

Os Acordos APIFARMA revestem a natureza de meros contratos administrativos - cfr. Acórdão do STA, de 19-11-2020, processo n.º 0819/19.9BESNT,⁷ e parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, n.º P000322015.⁸

No que respeita à CEIF, a Lei do Orçamento do Estado para 2015, criou, para os respectivos sujeitos passivos, uma obrigação tributária *stricto sensu*, a cujo pagamento ficaram obrigadas as entidades que procedam à primeira alienação, a título oneroso, em território nacional, de medicamentos de uso humano, podendo a Autoridade Tributária promover a cobrança da dívida em caso de não pagamento dentro dos prazos legalmente estabelecidos e sendo o incumprimento da obrigação sancionado nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias.

⁵ Ob.cit., pág. 324.

⁶ Cfr. ob.cit., pág. 325.

⁷ Disponível em:

<http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbb22e1bb1e680256f8e003ea931/9a8443d2d7425168802586320037c144?OpenDocument&ExpandSection=1>

⁸ Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/pgrp.nsf/7fc0bd52c6f5cd5a802568c0003fb410/4b454288090b60a780258002004a210d?OpenDocument&ExpandSection=-3>

Na redacção conferida pela Lei n.º 98/2017, de 24 de Agosto, o regime da CEIF define, no seu artigo 2.º, sob a epígrafe «*incidência subjectiva*» os respectivos sujeitos passivos:

Estão sujeitas à contribuição as entidades que procedam à primeira alienação a título oneroso, em território nacional, de medicamentos de uso humano, sejam elas titulares de autorização, ou registo, de introdução no mercado, ou seus representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou apenas comercializadores de medicamentos ao abrigo de autorização de utilização excecional, ou de autorização excecional, de medicamentos.

Decorre daqui que são sujeitos da CEIF todas as entidades ali enumeradas - nas quais se inclui a Requerente.

Porém, nos termos do artigo 5.º, nrs. 2 e 3, do referido regime:

2 - Ficam isentas da contribuição as entidades que venham a aderir, individualmente e sem reservas, ao acordo a que se refere o n.º 1 nos termos do número seguinte, mediante declaração do INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, I. P.

3 - A isenção prevista no presente artigo produz efeitos a partir da data em que as entidades subscrevam a adesão ao acordo acima referido e durante período em que este se aplicar em função do seu cumprimento, nos termos e condições nele previstos.

Daqui decorre claramente que a adesão, por parte de um sujeito passivo, aos contratos administrativos celebrados entre o Estado e a Indústria Farmacêutica, constitui facto fundador da isenção da CEIF.

A propósito das isenções fiscais, ensina ALBERTO XAVIER que «*a norma tributária material não se limita sempre, na sua hipótese, à previsão do facto tributário, isto é, do facto constitutivo da obrigação de imposto. Muitas vezes, na verdade, faz paralisar a eficácia desse facto pela*

previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro: esse outro facto é a isenção do imposto».⁹

E «a isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo autónomo e originário [pelo que] é certo que a isenção se configura como facto impeditivo quanto à constituição da obrigação tributária [...]».¹⁰

E, por isso, «a isenção dá-se quando, não obstante se ter verificado o facto tributário em todos os seus elementos, a eficácia constitutiva deste é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei atribui assim eficácia impeditiva».¹¹

Também SAINZ DE BUJANDA escreve que «el razonamiento parece ser éste: la deuda impositiva no nace, a pesar de haberse producido el hecho imponible. Este planteamiento es atrayente y tal vez el único que puede conducir a esa definición que se busca».¹²

Assim, «las normas de exención no son, pues, orientadoras o didácticas, sino que constituyen preceptos dotados de una eficacia singular: enervar, respecto a determinados supuestos o personas, la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo de que se trate. [...] Es, pues, ineludible una norma jurídica destinada a provocar precisamente el efecto de exoneración».

«Si ahondamos un poco más en el análisis advertimos que las normas de exención no se limitan a recortar el ámbito del impuesto, señalando en términos generales los hechos y las personas sujetos, sino a excluir o eliminar de ese ámbito, una vez delimitado para la generalidad de los casos, a determinados supuestos o personas. La exención no constituye, por tanto, como la no

⁹ *Manual de Direito Fiscal*, 1981 (reimp.), Faculdade de Direito de Lisboa, pág. 281 e 282.

¹⁰ ALBERTO XAVIER, ob.cit., pág. 282.

¹¹ ALBERTO XAVIER, ob.cit., pág. 283 e 284.

¹² *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria - Notas para un Coloquio*, 1969, Hacienda Y Derecho, II, Madrid, pág. 406.

*sujección, un mecanismo lógico ineludible para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados».*¹³

Por sua vez, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, entende que *«a isenção é um benefício em virtude do qual, embora exista o pressuposto previsto na lei como fonte ou base de determinada tributação, por razões extrínsecas, de conveniência política ou económica, a tributação é afastada, temporária ou definitivamente. É, por isso, que, em termos jurídicos, a isenção tem a natureza de um facto impeditivo autónomo e originário [...]».*¹⁴

A isto acrescento que *«no direito fiscal encontramos assim, em primeiro lugar, as normas de incidência dos impostos: [...] as normas que estabelecem isenções reais ou pessoais (isto é, que isentam do encargo fiscal certos factos ou situações, ou determinadas pessoas que em princípio estariam a ele adstritas [já que] delimitam negativamente os respectivos âmbitos real ou pessoal».*¹⁵

Deste excuro pela doutrina relativa à natureza jurídica das isenções, decorre medianamente que **a verificação do facto previsto na norma de isenção paralisa a eficácia da obrigação tributária, a qual não chega a constituir-se.**

Isto é, numa situação na qual, em regra, ocorreria tributação, porque verificado o facto tributário, aquela não ocorre devido à intervenção da norma de isenção.

E de facto assim é no caso da Requerente, a que se referem os presentes autos.

Com efeito, a Requerente é sujeito passivo da CEIF - artigo 2.º, do respectivo regime -, mas, por força da norma de isenção - artigo 5.º, do respectivo regime -, não é tributada em CEIF.

¹³ SAINZ DE BUJANDA, ob.cit., pág. 410 e 411

¹⁴ *Fiscalidade*, 2018, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, pág. 495.

¹⁵ CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 1972, 2.ª ed., policopiado, Coimbra.

Isto basta para que se possa afirmar-se que a contribuição financeira prestada ao abrigo dos Acordos APIFARMA não se confunde com a CEIF,

Já que a Requerente, quando cumpre a contribuição financeira fá-lo ao abrigo de um contrato administrativo ao qual aderiu e numa situação em que a obrigação tributária advinda da CEIF não chegou a constituir-se.

Disto resulta naturalmente que a contribuição financeira prestada pela Requerente, ao abrigo do acordo APIFARMA, não tem natureza tributária e não constitui um mero modo diverso de pagamento da CEIF.

Como doutamente se escreveu na Decisão arbitral deste CAAD, processo n.º 216/2023-T:

De todo o exposto, resulta cristalinamente que não é irrelevante se o pagamento é feito ao abrigo do Regime da CEIF, ou nos termos dos Acordos APIFARMA, nem tão pouco é irrelevante qual o método de pagamento escolhido pelas entidades aderentes, ao abrigo deste último, uma vez que se trata de regimes substantivamente diferentes, com implicações distintas, não existindo quaisquer indícios de que o legislador pretendia que assim não fosse.

Nesta matéria, invoca-se o elemento literal das normas, enquanto ponto de partida e limite de toda a interpretação, o qual assume duas funções: (i) uma função negativa ou de exclusão, que consiste em eliminar os sentidos que não tenham apoio na letra da lei; e (ii) uma função positiva ou de seleção, que consiste em favorecer o sentido técnico-jurídico (cf. neste sentido, entre outros, BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1987, página 187; A. SANTOS JUSTO, *Introdução ao Estudo do Direito*, Coimbra Editora, 5.ª edição, página 335 e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Novembro de 2011, proferido no processo n.º 701/10).

De facto, a letra da lei é um elemento irremovível da interpretação, não podendo em circunstância alguma, quer seja por lapso ou desídia do legislador, ser afastado, conforme resulta expressamente do n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil que consagra que *“Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal (...).”*

E, de acordo com o elemento literal, resulta que o legislador, ao criar a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, não pretendeu que a mesma substituísse as disposições do Acordo APIFARMA em vigor. Contrariamente ao defendido pela Requerida, do teor literal dos regimes não se extrai que o custo para as entidades sujeitas à Contribuição Extraordinária tenha, ou deva, ser semelhante ao custo suportado pelas entidades aderentes ao Acordo APIFARMA.

Pelo contrário, resulta notoriamente da letra de ambos os regimes que estes são distintos, prevendo métodos de apuramento do montante a pagar, e meios de pagamento, diferenciados.

Conforme decorre do artigo 11.º, n.º 1, da LGT *“na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.”*. Dispõe o artigo 9.º do Código Civil que: *“A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”*.

Sucedem que o entendimento da Requerida, ao referir que *“(...) é irrelevante se a contribuição é paga ao abrigo da Contribuição Extraordinária da Indústria Farmacêutica ou ao abrigo do Acordo, nem se a mesma é paga por encontro de contas (emissão de notas de crédito aos hospitais do SNS) ou em numerário. O custo tem de ser semelhante para toda a Indústria Farmacêutica.”* (cf. artigo 16 e 17 da Resposta da

Requerida), não só não tem qualquer respaldo na letra da lei,¹⁶ como não decorre tampouco dos elementos históricos e sistemáticos da interpretação.

Encontrando-se estabelecido que o regime decorrente dos Acordos APIFARMA e o regime decorrente da CEIF, são regimes distintos e não-equiparáveis, resta determinar se as notas de crédito a que se referem os presentes autos consubstanciaram uma redução do valor tributável em IVA das transmissões efectuadas pela Requerente e são, em consequência, dedutíveis em sede de IVA.

Resulta da Directiva IVA que o valor tributável das operações sujeitas a imposto corresponde ao valor efectivo da contraprestação, recebida pelo fornecedor, pelas entregas dos bens ou pelas prestações de serviços.

E resulta igualmente daquele texto comunitário - artigos 78.º e 79º - que o valor dos bens possa não corresponder ao respectivo preço, no caso, entre outros, de redução deste.

As normas referidas devem, de resto, ser combinadas com o artigo 90.º, n.º 1, da Directiva IVA, que estabelece que:

1 - Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

Também o Código do IVA português estatui no mesmo sentido.

Assim, nos termos do artigo 16.º, n.º 6, alínea *b*), daquele Código:

6 - Do valor tributável referido no número anterior são excluídos:

¹⁶ Constituindo uma mera *petição de princípio*.

[...]

b) Os descontos, abatimentos e bónus concedidos;

E, nos termos do artigo 78.º, n.º 2, do Código do IVA, sob a epígrafe *Regularizações*:

2 - Se, depois de efectuado o registo referido no artigo 45.º, for anulada a operação ou reduzido o seu valor tributável em consequência de invalidade, resolução, rescisão ou redução do contrato, pela devolução de mercadorias ou pela concessão de abatimentos ou descontos, o fornecedor do bem ou prestador do serviço pode efectuar a dedução do correspondente imposto até ao final do período de imposto seguinte àquele em que se verificarem as circunstâncias que determinaram a anulação da liquidação ou a redução do seu valor tributável.

Para SÉRGIO VASQUES:

Toda a redução de preço de que o adquirente beneficie deve ser expurgada do valor tributável, deva-se essa redução do preço à realização de pagamento antecipado ou a qualquer outro motivo.¹⁷

Parece assim certo que a emissão de notas de crédito pela Requerente, como modo de cumprimento da sua obrigação ao abrigo do Acordo APIFARMA implica efectiva diminuição do valor tributável da operação, com a correlativa e causal redução do montante em dívida pelas entidades do SNS.

E a este Tribunal não parece juridicamente relevante que as notas de crédito tenham sido emitidas no cumprimento do Acordo APIFARMA, pois - reitera-se - a emissão de notas de crédito é causal da diminuição do valor em dívida quanto ao fornecimento dos bens pela

¹⁷ Imposto Sobre Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pág. 282

Requerente e, em tal medida, verifica-se, por tais factos, uma variação para menos da contraprestação das entidades do SNS quanto à Requerente.

Assim, «[...] torna-se fácil perceber que o pagamento da contribuição financeira à APIFARMA através da emissão de notas de crédito aos hospitais, não é mais do que uma redução do preço devido pelos hospitais às empresas farmacêuticas, não existindo qualquer obstáculo a que as empresas farmacêuticas procedam à regularização do IVA pago ao Estado excessivo».¹⁸

E como refere SÉRGIO VASQUES, remetendo para as normas da Directiva IVA:¹⁹

Se a redução do preço é feita até ao momento em que se realiza a operação, expurga-se a redução do valor tributável nos termos do artigo 79.º; já se a redução se produz em momento posterior, e qualquer que seja a razão para o efeito, manda o artigo 90.º que se reduza o valor em conformidade.

A propósito da determinação do valor tributável das operações sujeitas a IVA, o acórdão do TJUE, de 22-11-2018, processo n.º C-295/17, parágrafo 25,²⁰ enunciou que:

[...] dado que o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final, o valor tributável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contraprestação efetivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai em definitivo sobre esse consumidor (v., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, [C-317/94](#), [EU:C:1996:400](#), n.º 19).

¹⁸ JOANA BRANCO PIRES e RITA COIMBRA DE OLIVEIRA, ob.cit. pág. 326.

¹⁹ Ob. cit., pág. 287.

²⁰ Disponível em:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:62017CJ0295>

Deste modo, sempre que se verifique - como foi o caso dos autos - a redução do preço recebido pelo sujeito passivo depois de realizada uma operação, e ainda que essa vicissitude não envolva a contraparte na operação, deve reduzir-se o respectivo valor tributável.

Remetendo para a Decisão Arbitral deste CAAD, processo n.º 216/2023-T:

Efetivamente, *in casu*, as associadas da APIFARMA, aderentes ao Acordo não dispõem da totalidade da contrapartida dos medicamentos vendidos, mas apenas de uma parte do montante final pago, após dedução dos montantes pagos no contexto do Acordo.

Por obediência ao princípio de prevalência da substância sobre a forma, consagrado, nomeadamente, como cânone de interpretação e aplicação das normas tributárias, no artigo 11.º, n.º 3, da LGT, impõe-se que se dê primazia à verdade material e à substância económica dos factos.

Razão pela qual, é forçoso concluir pelo direito da Requerente à regularização do IVA contido nas notas de crédito emitidas.

Acrescentar-se-á que o preço atribuído pela Requerente aos bens transmitidos encontra-se, por força do Acordo APIFARMA, sujeito a uma redução posterior, apurada em função das fórmulas de cálculo que constam daquele Acordo, pelo que se sabe antecipadamente que o preço dos bens será objecto de redução, apenas não se sabe de quanto no momento em que se realiza a transmissão.²¹

E é igualmente pela aplicação do princípio da substância sobre a forma, do princípio da neutralidade e das regras inerentes ao mesmo, nomeadamente, as normas constantes dos artigos 73.º e 90.º, da Directiva IVA, que este Tribunal considera não ser de acolher o argumento - invocado pela Requerida - de que, no caso dos autos, não está em causa uma contrapartida de uma prestação de serviços ou transmissão de bens, tal como definidos na alínea a) do n.º 1 do

²¹ Numa situação de alguma forma próxima do ‘rappel’: No momento da operação tributável sabe-se que haverá abatimento ao preço, não se sabe é quanto.

artigo 1.º do CIVA e, por conseguinte, estamos perante uma operação fora do âmbito de aplicação do imposto.

Pois, como vimos já, a contrapartida efectiva e final é determinada posteriormente ao momento da transmissão dos bens e contém, por virtude da adesão ao acordo APIFARMA, um **abatimento em potência**, faltando apenas determinar o respectivo valor.

E o valor desse abatimento - como é bom de ver -, **afecta determinantemente o valor tributável das operações tributáveis sobre que incide, reduzindo-o.**

Por fim, diga-se que a interpretação das normas aplicáveis no sentido de que à Requerente deve ser garantido o direito a proceder à regularização do IVA constante das notas de crédito emitidas ao abrigo do Acordo APIFARMA é a única conforme com a jurisprudência comunitária, nomeadamente, com os acórdãos do TJUE nos casos BOEHRINGER INGELHEIM (processo C-717/19), BOEHRINGER INGELHEIM PHARMA (processo C-462/16) e NOVO NORDISK A/S (processo C-248/23).

Na verdade, a citada jurisprudência do TJUE é clara no sentido de que o artigo 90.º, da Directiva IVA, se opõe a uma legislação nacional que prive uma empresa farmacêutica da possibilidade de reduzir *a posteriori* o seu valor tributável do IVA quando, por força daqueles mecanismos (desconto, no processo n.º C-717/19, e rectificação *à posteriori* do preço, nos processos nrs. C-462/16 e C-248/23), tenha havido de facto - tal como sucedeu no caso dos autos com a Requerente -, uma redução do preço depois de efectuada a operação.

Qualquer redução do preço ocorrida após a realização de uma operação tributável deve dar lugar à redução do respectivo valor, não permitindo o princípio da neutralidade e o princípio da igualdade de tratamento, consagrado na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, que o sujeito passivo seja obrigado a pagar imposto sobre um preço superior ao que é efectivamente exigido do adquirente, independentemente do mecanismo ou da razão pela qual a redução do preço se efective - e seja esta de fonte legal ou contratual.

Assim, entende este Tribunal que o pagamento da contribuição financeira devida pela Requerente ao abrigo da Adesão ao Acordo APIFARMA, mediante a emissão de notas de crédito às entidades do SNS suas devedoras, consubstanciou uma redução do valor tributável em IVA e, em consequência, autoriza a Requerente a regularizar a seu favor o IVA mencionado naquelas notas, no ano a que se referem os actos tributários impugnados.

Por fim, refira-se que a Requerente deduziu, a título subsidiário, um pedido de reenvio prejudicial - artigo 267.º, do TFUE -, ao qual aderiu a Requerida.

O reenvio prejudicial para o TJUE só se justifica quando o julgador tenha dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma disposição do direito da União Europeia.

Quando tal dúvida não exista, deve o tribunal limitar-se a aplicar o direito da União Europeia, mesmo que alguma disposição de direito interno com ele se mostre desconforme.

Tal como resulta da economia da presente decisão arbitral, este Tribunal considera que a resolução do litígio pode ser encontrada por recurso às normas e princípios, sejam da legislação nacional, sejam da União, quer por recurso à jurisprudência do TJUE sobre situações jurídicas semelhantes.

E assim, porque ao Tribunal não se colocam quaisquer dúvidas quanto à conformidade, com o direito comunitário, do entendimento adoptado - e com a fundamentação anterior -, entende-se não se justificar o pedido de reenvio prejudicial.

Razões pelas quais, a final, o Tribunal irá julgar procedente o pedido de anulação das liquidações impugnadas.

Segunda questão a decidir: Deve a Requerida AT ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios?

Peticiona a Requerente que a Requerida AT seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios, calculados nos termos constantes do artigo 43.º, da LGT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, estatui que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

O imposto encontra-se integralmente pago, não existindo dúvidas que, da prática do acto impugnado, resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

A ocorrência de *«erro imputável aos serviços»* constitui pressuposto da condenação da Requerida em juros indemnizatórios.

No caso concreto, verifica-se que a declaração de ilegalidade e a consequente anulação das liquidações impugnadas, se fundam em erro nos pressupostos de direito, erro esse imputável aos serviços da AT.

Tem assim a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, do CPPT, relativamente ao montante já pago, o que será determinado a final.

D - DECISÃO:

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Declarar ilegais e determinar a anulação das liquidações adicionais de IVA referentes ao exercício de 2019, ora impugnadas;
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o montante do imposto pago e

- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios contados desde o pagamento do imposto pela Requerente, até ao seu integral reembolso pela Requerida, à taxa legal em vigor.

E - VALOR DA CAUSA:

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 272.008,72.

O valor indicado pela Requerente não foi impugnado e não considera o Tribunal existir fundamento para o alterar, pelo que, de harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e ainda 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se à presente causa o valor de € € 272.008,72.

F - CUSTAS:

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, e da Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 4.896,00, a cargo da Requerida atenta a total procedência do pedido .

Notifique.

21 de janeiro de 2025.

Os Árbitros,

Rui Duarte Morais

Maria da Graça Martins

Martins Alfaro (relator)