

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 563/2025-T

Tema: IVA – procedimento de regularização do imposto adotado pelas associadas da APIFARMA aderentes ao Acordo

SUMÁRIO:

I – Resulta da jurisprudência do TJUE que uma contribuição aceite no quadro de um acordo entre o Estado e as empresas da indústria farmacêutica, com vista a devolver ao Estado uma parcela da sua despesa com medicamentos, deve ser reconhecida como redução de preço e dar lugar à redução do valor tributável dos fornecimentos.

II – A interpretação que a Autoridade Tributária portuguesa faz da lei, no sentido de que o pagamento das contribuições resultantes do Acordo APIFARMA não dá lugar à redução do valor tributável das transmissões de bens realizadas pelas empresas em causa às entidades integrantes do SNS, mostra-se por isso contrária ao princípio da neutralidade e ao artigo 90.º, n.º1, da Diretiva IVA, na leitura que dele faz o TJUE.

III – É totalmente legítimo o procedimento de regularização do imposto adotado pelas associadas da APIFARMA aderentes ao Acordo, dado estarmos perante uma redução de um preço inicialmente praticado tendo-se verificado uma alteração do valor tributável e do valor do imposto devido ao Estado, pelo que tais notas de crédito consubstanciam verdadeiras reduções do preço, sob pena de, em caso contrário, estarmos perante uma clara violação do Direito da União Europeia, atentando contra o princípio fundamental da neutralidade, o princípio da igualdade de tratamento consagrado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, e o princípio da contraprestação efetiva, contante dos artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA e do artigo 78.º do Código do IVA, como devem ser interpretados de acordo com a jurisprudência clara do TJUE, maxime, nos Casos Boehringer e Novo Nordisk.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, António Pragal Colaço e Catarina Belim, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ..., ..., n.º..., ..., ... (“Requerente”), na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada a 11 de novembro de 2024, veio, ao abrigo do disposto nos artigos 57.º, n.os 1 e 5, e 95.º, n.os 1 e 2, alínea d), da Lei Geral Tributária (“LGT”), 97.º, n.º 1, alíneas a) e c), 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributária (“CPPT”), e 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.os 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL com vista à declaração de ilegalidade e anulação da decisão final de indeferimento tácito da reclamação graciosa em referência e, bem assim, das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e de juros compensatórios referentes ao ano de 2020 objeto dessa reclamação graciosa, das quais resultou o montante total a pagar de 89.079,43 EUR:

Período	Natureza	N.º da liquidação	N.º da demonstração de acerto de contas	Montante (EUR)
2020/01	IVA	2024 ...	2024 ...	61.499,76
	Juros	2024 ...	2024 ...	10.203,90
2020/12	IVA	2024 ...	2024 ...	15.410,04
	Juros	2024 ...	2024 ...	1.965,73

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 9 de junho de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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 Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 31 de julho de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 20 de agosto de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 30 de setembro de 2025.

Tendo primeiramente sido designada audiência para produção de prova no dia, a mesma foi prescindida pelas partes, pelo que por despacho de 11 de novembro de 2025, o TAC proferiu a seguinte decisão:

“1. Perante o requerimento do Requerente a prescindir da prova pericial, pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.

2. Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

3. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.

4. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal mensal de tributação, que desenvolve a sua atividade económica no setor farmacêutico, dedicando-se ao fabrico, comercialização, importação e exportação de produtos farmacêuticos, parafarmacêuticos, dermatológicos, vacinas, veterinários, químicos e outros produtos similares para a saúde, integrando um grupo internacional, cuja atividade consiste no desenvolvimento e produção de medicamentos.
- b. A Requerente comercializa os seus produtos farmacêuticos e outros junto de hospitais que integram o Sistema Nacional de Saúde (“SNS”).
- c. No âmbito da sua atividade, a Requerente aderiu ao Acordo entre o Estado Português e a Associação Portuguesa da Indústria Farmacêutica (“APIFARMA”), em representação das empresas da Indústria Farmacêutica,

previsto no artigo 5.º do Regime da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (“RCEIF”).

- d. Ao abrigo da cláusula 5.ª do Acordo entre o Estado Português e a APIFARMA e da declaração de adesão, a Requerente concretiza a sua Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica trimestralmente na proporção da quota de mercado do ano anterior, mediante a emissão de notas de crédito em benefício das entidades do SNS e que compensam ou liquidam as faturas mais antigas anteriormente emitidas a estas entidades – cfr. cópias do Acordo, da sua renovação para o ano de 2020 e da declaração de adesão da Requerente, juntas como documento n.º 3.
- e. Através das referidas notas de crédito, a Requerente reduz o preço inicialmente praticado na venda de bens a entidades que integram o SNS.
- f. Concretamente no que respeita aos presentes autos, com referência aos períodos de tributação de janeiro e dezembro de 2020, ao abrigo do Acordo entre o Estado Português e a APIFARMA, a Requerente emitiu notas de crédito, que, refletindo a redução do preço inicialmente praticado na venda de bens a entidades que integram o SNS, se traduziram na redução do valor tributável de tais operações.
- g. Face à redução do preço inicialmente praticado nas referidas operações, e consequente alteração do respetivo valor tributável, a Requerente considerou as notas de crédito emitidas no campo 40 das correspondentes declarações periódicas de IVA, regularizando a seu favor o imposto contido em tais notas de crédito.
- h. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., foi instaurada uma inspeção tributária externa e de âmbito parcial, incidente sobre o ano de 2020, da qual resultaram correções em sede de IVA no montante global de 76.909,80 EUR, referentes a imposto alegadamente indevidamente regularizado a favor da

Requerente, relevado no campo 40 das declarações periódicas de janeiro e dezembro de 2020 – cfr. cópia do relatório final de inspeção tributária, junta como documento n.º 4.

- i. Em concretização das referidas correções, foram emitidas as liquidações adicionais de IVA n.os 2024 ... e 2024 ..., no montante total de 76.909,80 EUR, e respetivas liquidações de juros compensatórios n.os 2024 ... e 2024 ..., no montante total de 12.169,63 EUR – cfr. documento n.º 2.
- j. A 7 de junho de 2024, a Requerente efetuou o pagamento das referidas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios – cfr. cópias dos respetivos comprovativos de pagamento, juntas como documento n.º 5.
- k. A 11 de novembro de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários – cfr. documento n.º 1.
- l. Na presente data, a reclamação graciosa encontra-se pendente de decisão junto da Administração Tributária.
- m. Volidos mais de 4 meses sem que a Administração Tributária tenha proferido decisão final, a reclamação graciosa apresentada pela Requerente considera-se tacitamente indeferida.
- n. A Requerente não se conforma com os atos tributários e decisório sub judice, motivo pelo qual apresenta o presente requerimento de constituição de tribunal arbitral, em sede do qual explanará as razões de facto e de direito que, em seu entender, determinam a ilegalidade da decisão final de indeferimento tácito da reclamação graciosa em referência e das subjacentes liquidações de IVA e juros compensatórios.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a. Os factos são os apurados pelos SIT e, feitos constar do RIT, que deverão ser julgados provados, desde já se impugnando todos os factos alegados pela Requerente que se encontrem em contradição com aqueles, ou que ali sejam omissos.
- b. Não concordando, quer com a fundamentação, quer com o sentido das referidas correções, a Requerente apresenta, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, o presente pedido de constituição de Tribunal Arbitral.
- c. Em suma, requer a anulação dos atos tributários de liquidação aqui em causa, por entender que o pagamento da contribuição voluntária ao SNS, por via do acordo celebrado entre o Estado e a Indústria Farmacêutica, concretizada mediante a emissão de notas de crédito a favor de entidades do SNS, lhe confere o direito à regularização do imposto nelas titulado.
- d. A Requerente é uma empresa do ramo da indústria farmacêutica que, no âmbito da sua atividade, e à semelhança da grande maioria das empresas da referida indústria, aderiu ao acordo celebrado entre o Estado e a Indústria Farmacêutica, com vista a garantir a sustentabilidade do SNS, através do pagamento da CEIF.
- e. Ora, de forma a operacionalizar o estipulado no acordo, as empresas emitem notas de crédito a favor das entidades do SNS, correspondentes ao valor devido, apurado e proporcional ao valor por si faturado às mesmas, no período respetivo.
- f. Por sua vez, as notas de crédito são de imediato compensadas, por liquidação das faturas mais antigas, vencidas e não pagas.

- g. É este o objetivo da emissão das mesmas - reduzir a dívida do SNS para com as entidades aderentes, desobrigando em simultâneo estas entidades do pagamento da CEIF (ou da contribuição estipulada no acordo).
- h. No caso de, relativamente a alguma entidade, não existirem faturas vencidas e não pagas, o valor correspondente à contribuição é pago por transferência bancária.
- i. Assim, face às características deste tributo, existe, por um lado, um benefício, embora indireto, que se configura numa eventual contraprestação (o que o afasta da qualificação de taxa), pelo facto de aquela receita promover a sustentabilidade do SNS.
- j. Por outro lado, dado que a mesma se encontra consignada à satisfação de necessidades financeiras associadas ao SNS (e assim à liquidação das dívidas vencidas e não pagas aos fornecedores de medicamentos) e não a uma indiscriminada despesa pública (para a satisfação de outras necessidades públicas), este tributo afasta-se da noção de imposto.
- k. Da conjugação destes elementos que classificam este tributo que incide sobre a indústria farmacêutica, podemos aqui também concluir que a CEIF assume a natureza jurídica de uma contribuição financeira.
- l. Nesta conformidade, pode-se afirmar que, estando em causa o pagamento de um tributo, não se verifica, a redução de preço prevista no art.º 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA e no art.º 78.º, n.º 2, do CIVA.
- m. Que, o pagamento em causa consubstancia o cumprimento duma obrigação no âmbito de relação jurídico-tributária e não no âmbito de relação jurídica de direito privado sobre que incide o IVA.

- n. E que, dado que a Requerente deduz/regulariza indevidamente IVA a seu favor, infringindo os artigos 19.º e 20.º do CIVA, uma vez que a contribuição financeira devida pelos aderentes ao acordo, não constitui a contrapartida de uma prestação de serviços ou transmissão de bens, tal como definidos na al. a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, estão em causa operações fora do âmbito de aplicação do imposto.
- o. Fica, assim, demonstrado que as notas de crédito, cujo IVA é objeto de correção, não se consubstanciam num desconto no preço dos medicamentos anteriormente faturados, mas sim no cumprimento de uma obrigação a que o contribuinte está sujeito.
- p. A contribuição no âmbito do acordo configura um tributo de natureza fiscal ou para-fiscal (imposto, taxa ou contribuição especial), não qualificáveis como “desconto” pelo que não dão lugar à redução do valor tributável das operações efetuadas ou a qualquer direito de crédito aos sujeitos passivos que a ele se encontrem sujeitos.
- q. Já quanto às notas de crédito, estas não são mais do que um recibo de quitação face aos montantes em dívida e por essa via objeto de pagamento, operando-se no fundo um “encontro de contas”.
- r. Não são, como refere a Requerente, uma redução do valor tributável das operações ativas, por via dum abatimento ou desconto sobre o montante da faturação anteriormente emitida sobre o qual liquidou IVA.
- s. A Requerente, ao optar por efetuar o pagamento da contribuição financeira mediante a emissão de notas de crédito e ao regularizar a seu favor, no montante do IVA incorrido nas notas de crédito, está a reduzir o valor da contribuição financeira a que está sujeita por via da CEIF e que se encontra isenta do seu

pagamento na medida em que aderiu, individualmente e sem reservas, mediante declaração de adesão, ao acordo.

- t. Face a tudo quanto foi exposto, fácil é de perceber que toda a argumentação que é conduzida pela Requerente assenta na falsa convicção que a contribuição financeira é uma redução de um preço inicialmente praticado e que se verificou uma alteração do valor tributável e do valor que será devido ao Estado, pelo que considera a regularização a seu favor do IVA das notas de crédito emitidas.
- u. Com efeito, a nota de crédito retifica a conta corrente (e não uma fatura concreta) das entidades do SNS sobre dívidas de anos anteriores vencidas e não pagas.
- v. A contribuição efetuada pela Requerente ao Estado não possui qualquer nexo de causalidade com o preço dos medicamentos anteriormente vendidos.
- w. As notas de crédito emitidas não são mais do que um recibo de quitação face aos montantes em dívida e por essa via objeto de pagamento, operando-se, no fundo, um “encontro de contas”.
- x. Da prova documental produzida (nomeadamente, os anexos ao Doc. 3 junto com o P.I.), deve ainda resultar provado que:
 - Existem várias formas de pagamento da contribuição resultante do Acordo, nomeadamente, o pagamento por via da emissão de notas de crédito (se, o contribuinte for credor do hospital e, optar por esta forma de pagamento e, o pagamento por transferência bancária (caos o contribuinte não seja credor do hospital ou, sendo, opte por esta forma de pagamento).
 - As notas de crédito, compensam, não as faturas relativas aos fornecimentos que hajam dado origem à obrigação de pagamento da contribuição, mas antes e sim, as faturas que se encontrem por pagar, ordenadas cronologicamente e, sendo compensadas as faturas mais antigas ainda por pagar.

- y. Por outro lado, como decorre da prova documental produzida, nomeadamente do referido Doc. n.º 3 junto com o P.I., ao contrário do que sucede no caso apreciado pelo TJUE, no Caso Novo Nordisk, Processo C-248/23 (sobre o qual nos pronunciaremos infra), não decorre diretamente da venda dos medicamentos, quando subvencionados, a obrigação de pagamento da contribuição.
- z. No caso em apreço, a obrigação do pagamento da contribuição, decorre da ponderação dos fornecimentos de medicamentos levados a cabo pela Requerente, na totalidade dos fornecimentos efetuado pelos vários fornecedores, na parte que ultrapasse um determinado montante, inicialmente assumido como a despesa a suportar pelo SNS com medicamentos.
- aa. Daqui resulta que, no caso em apreço, a obrigação do pagamento da contribuição, não tem um nexo direto com os fornecimentos levados a cabo pela Requerente, nem sequer, realce-se, depende única e exclusivamente destes.
- bb. A formulação constante do Acordo determina que a obrigação da Requerente dependa ainda dos fornecimentos também levados a cabo pelos demais operadores e, do teto de despesa assumido para determinado período.
- cc. Quer isto dizer que, as notas de crédito emitidas, não só não decorrem de um facto gerador coincidente com o facto gerador do IVA - porque apenas depois de ponderados os fornecimentos da Requerente na totalidade dos fornecimentos e, verificado o teto de despesa, ocorre o facto gerador de pagamento da contribuição -, como também, não se verifica uma coincidência entre o facto gerador da contribuição e, que determina o momento e montante das notas de crédito emitidas e, as faturas que serão compensadas (ou corrigidas), por via da emissão das notas de crédito.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal mensal de tributação, que desenvolve a sua atividade económica no setor farmacêutico, dedicando-se ao fabrico, comercialização, importação e exportação de produtos farmacêuticos, parafarmacêuticos, dermatológicos, vacinas, veterinários, químicos e outros produtos similares para a saúde, integrando um grupo internacional, cuja atividade consiste no desenvolvimento e produção de medicamentos.
- b. A Requerente comercializa os seus produtos farmacêuticos e outros junto de hospitais que integram o Sistema Nacional de Saúde (“SNS”).
- c. No âmbito da sua atividade, a Requerente aderiu ao Acordo entre o Estado Português e a Associação Portuguesa da Indústria Farmacêutica (“APIFARMA”), em representação das empresas da Indústria Farmacêutica,

previsto no artigo 5.º do Regime da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (“RCEIF”).

- d. Ao abrigo da cláusula 5.ª do Acordo entre o Estado Português e a APIFARMA e da declaração de adesão, a Requerente concretiza a sua Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica trimestralmente na proporção da quota de mercado do ano anterior, mediante a emissão de notas de crédito em benefício das entidades do SNS e que compensam ou liquidam as faturas mais antigas anteriormente emitidas a estas entidades – cfr. cópias do Acordo, da sua renovação para o ano de 2020 e da declaração de adesão da Requerente, juntas como documento n.º 3.
- e. Através das referidas notas de crédito, a Requerente reduz o preço inicialmente praticado na venda de bens a entidades que integram o SNS.
- f. Concretamente no que respeita aos presentes autos, com referência aos períodos de tributação de janeiro e dezembro de 2020, ao abrigo do Acordo entre o Estado Português e a APIFARMA, a Requerente emitiu notas de crédito, que, refletindo a redução do preço inicialmente praticado na venda de bens a entidades que integram o SNS, se traduziram na redução do valor tributável de tais operações.
- g. Face à redução do preço inicialmente praticado nas referidas operações, e consequente alteração do respetivo valor tributável, a Requerente considerou as notas de crédito emitidas no campo 40 das correspondentes declarações periódicas de IVA, regularizando a seu favor o imposto contido em tais notas de crédito.
- h. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2023..., foi instaurada uma inspeção tributária externa e de âmbito parcial, incidente sobre o ano de 2020, da qual resultaram correções em sede de IVA no montante global de 76.909,80 EUR, referentes a imposto alegadamente indevidamente regularizado a favor da

Requerente, relevado no campo 40 das declarações periódicas de janeiro e dezembro de 2020 – cfr. cópia do relatório final de inspeção tributária, junta como documento n.º 4.

- i. Em concretização das referidas correções, foram emitidas as liquidações adicionais de IVA n.os 2024 ... e 2024 ..., no montante total de 76.909,80 EUR, e respetivas liquidações de juros compensatórios n.os 2024 ... e 2024 ..., no montante total de 12.169,63 EUR – cfr. documento n.º 2.
- j. A 7 de junho de 2024, a Requerente efetuou o pagamento das referidas liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios – cfr. cópias dos respetivos comprovativos de pagamento, juntas como documento n.º 5.
- k. A 11 de novembro de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários – cfr. documento n.º 1.
- l. Na presente data, a reclamação graciosa encontra-se pendente de decisão junto da Administração Tributária.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, *“o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a 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 (*e.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.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Conforme bem refere a Requente no PPA, a questão em discussão é meramente de direito e já mereceu interpretação clara do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) nos acórdãos Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, e Boehringer Ingelheim Rcv, C-717/19, e, mais recentemente, do Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão 0376/23.1BESNT, de 12 de março de 2025 e Tribunal Arbitral, no âmbito do processo n.º 216/2023-T.

Por via da adesão a um Acordo celebrado entre o Estado e a Indústria Farmacêutica, a Requerente comprometeu-se a ser parte do esforço que visa assegurar a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (“SNS”) e o acesso a medicamentos e, nesse sentido, assumiu a obrigação de fazer uma contribuição voluntária de montante proporcional à despesa que o SNS tem com os seus medicamentos.

A Requerente concretiza a sua contribuição mediante a emissão de notas de crédito a favor de entidades do SNS, conforme as que junta no processo.

Assim, como resultado da emissão das notas de crédito, a Requerente deixa de receber (e a entidade destinatária das notas de crédito deixa de pagar) a totalidade do preço refletido nas faturas anteriormente emitidas às entidades do SNS (ou seja, a totalidade do preço de venda dos medicamentos abrangidos pelas notas de crédito emitidas), o que inequivocamente implica uma redução do valor tributável das operações tituladas por aquelas faturas (uma redução do valor tributável dessas vendas).

Existe, portanto, um nexu inequívoco entre as notas de crédito emitidas pela Requerente e a venda dos medicamentos às entidades do SNS.

Em consequência, a Requerente regulariza, a seu favor, o IVA liquidado nas vendas daqueles medicamentos às entidades do SNS, em estrito cumprimento do disposto no artigo 78.º do Código do IVA e nos artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA.

Não podemos acompanhar, assim e em consequência, os argumentos expendidos pela Requerida na Resposta e nas alegações.

Quanto à argumentação jurídica seguimos integralmente a decisão proferida no âmbito do processo 133/2025-T², e os respetivos pareceres que a acompanham, que em seguida transcrevemos:

“Em primeiro lugar quanto ao regime do CEIF, conforme é referido pelo Professor Doutor Sérgio Vasques, no parecer junto ao processo, “a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica serve um propósito claro e assumido abertamente pelo legislador, o de obrigar a colaborar na sustentabilidade do SNS as empresas do sector que não tenham assumido o compromisso voluntário de o fazer no quadro de acordos celebrados com o Estado. A contribuição extraordinária criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2015 constitui, pois, um tributo público com contornos muito particulares, que apenas abrange as empresas que não tenham aderido ao acordo de redução de custos intermediado pela APIFARMA.”

Assim, conclui, que:

- *“Assim, nos termos do Acordo APIFARMA as empresas podem deduzir ao montante das contribuições voluntárias as suas despesas de investigação e desenvolvimento bem como os investimentos associados aos procedimentos de combate aos medicamentos falsificados e os investimentos industriais de reforço da base produtiva. Estas últimas despesas não são, porém, dedutíveis à contribuição extraordinária.*
- *Vemos assim que, mantendo embora pontos de contacto, as contribuições voluntárias possuem contornos e regime bem diferentes da contribuição extraordinária. As contribuições voluntárias constituem obrigações contratuais, que resultam de um acordo de vontades entre o estado e as empresas do sector, cada qual aceitando os seus “compromissos”; a*

² Disponível em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&id=9825.

contribuição extraordinária constitui um tributo público, com fonte na lei como todos, alheio a qualquer relação contratual.”

Em segundo, quanto à regularização do IVA, acompanhamos plenamente, os argumentos expendidos pela Professora Doutora Clotilde Palma, junto pela Requerente no PPA, a saber:

- 1. “Em Portugal, à semelhança de procedimentos idênticos existentes em diversos outros países, iniciou-se em 1997 um processo de colaboração entre o Estado e a APIFARMA (em representação da Indústria Farmacêutica), concretizado maioritariamente através da celebração de protocolos com o duplo objetivo de garantir a sustentabilidade do SNS, assim como de facilitar o acesso dos cidadãos aos medicamentos.*
- 2. Entre tais mecanismos, assumem especial relevância na situação vertente os Acordos celebrados entre o Estado, representado pelos Ministérios das Finanças, da Economia e da Saúde, e a Indústria Farmacêutica, representada pela APIFARMA, ao abrigo da qual as entidades associadas da APIFARMA se comprometem a contribuir para este esforço.*
- 3. No contexto do Acordo vigente celebrado com a APIFARMA e à semelhança dos Acordos anteriores, o procedimento adotado pela esmagadora maioria das suas associadas aderentes concretiza-se na emissão de notas de crédito a favor das entidades do SNS, que compensam/liquidam as faturas mais antigas emitidas por estas entidades, e na regularização do IVA correspondente a seu favor.*
- 4. Tais entidades:*

- *Emitem faturas à taxa reduzida pelo fornecimento de medicamentos às entidades do SNS.*
 - *Emitem notas de crédito, que concretizam a sua contribuição para o esforço que visa assegurar a sustentabilidade do SNS e o acesso aos medicamentos, ao compensarem/liquidarem as faturas mais antigas emitidas àquelas entidades do SNS.*
 - *As notas de crédito com IVA fazem referência quer ao Acordo, quer às faturas a que se reportam.*
5. *Tendo em conta as regras do IVA, a sua interpretação pela jurisprudência do TJUE e a factualidade em apreço, concluímos estarmos perante transmissões de bens onerosas sujeitas a IVA levadas a cabo por sujeitos passivos de IVA, existindo contraprestações recíprocas e um nexo de causalidade entre tais contraprestações.*
6. *Uma das decorrências naturais do denominado princípio da contrapartida real e efectiva conforme tem vindo a ser delineado pela jurisprudência do TJUE, resulta na exclusão dos descontos, abatimentos e bónus do valor tributável do IVA.*
7. *O valor tributável é constituído por tudo o que constitui a contrapartida recebida ou a receber pelo fornecedor da parte do adquirente, ou seja, segundo o TJUE, a contrapartida realmente recebida.*
8. *É este princípio da tributação da despesa efectiva que determina que não façam parte da base tributável os descontos, bónus e abatimentos.*

- 9. Dentro da mesma lógica, outra das decorrências, consubstancia-se precisamente nas regras relativas às regularizações do imposto em caso de não pagamento total ou parcial ou redução do preço.*
- 10. Em todas estas situações estamos perante regras que visam repor o princípio da contrapartida real e efetiva, tendo em vista a neutralidade do imposto.*
- 11. Ou seja, qualquer redução do preço facultada ao adquirente no momento em que se realiza uma operação tributável, independentemente da sua forma ou designação, deve ter reflexo no valor tributável e, consequentemente, no imposto a liquidar ao Estado.*
- 12. Ora, ou a redução de preço ocorre em momento anterior à operação e nesse caso o valor tributável da operação terá, desde o início, em consideração essa mesma redução de preço, ou a redução de preço ocorre em momento posterior à operação, situação esta em que, nos termos do disposto no artigo 90.º da Diretiva IVA, é forçosa a regularização do IVA a favor do sujeito passivo assim se assegurando a neutralidade do imposto.*
- 13. A assim não suceder desvirtua-se a característica básica da neutralidade deste tributo e são onerados consumos não verificados, arrecadando o Estado um montante a que não tem, naturalmente, direito.*

14. O TJUE pronunciou-se, em diversas ocasiões de forma clara sobre as regras de determinação do valor tributável das operações e as regularizações do IVA, salientando que o disposto no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, constitui uma garantia fundamental do princípio da neutralidade, procurando que o valor tributável de uma operação corresponda ao valor efetivamente recebido como contrapartida dos serviços e ou bens fornecidos.

15. Caso contrário, de acordo com o TJUE, o Estado estará a receber e manter, a título definitivo, em virtude da realização de uma operação tributável, um montante de IVA superior ao efetivamente recebido pelo fornecedor por parte do adquirente, violando o aludido princípio da contraprestação efetiva, constante do artigo 73.º da Diretiva IVA.

16. Por outro lado, o TJUE conclui de forma igualmente clara que o artigo 90.º da Diretiva IVA apenas permite aos Estados membros impor aos sujeitos passivos condições formais para o exercício do seu direito à regularização e não condições materiais adicionais que obstaculizem o exercício deste direito.

17. Ora, no caso vertente, 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”.

18. Nos Casos Boehringer Ingelheim Pharma GMBH & CO. KG e Boehringer Ingelheim RCV GMBH & CO. KG, cuja jurisprudência clara não poderá deixar de ser aplicável na situação concreta, tanto mais que estavam em causa situações de maior complexidade do que a presente está precisamente em análise factualidade idêntica à controvertida - mecanismos de compensação vigentes na Alemanha e na Hungria em que, à semelhança da situação em apreço, empresas farmacêuticas são chamadas a ser parte do esforço que visa assegurar o acesso a medicamentos e a terapias novas e modernas, garantindo simultaneamente a sustentabilidade orçamental.

19. Ora, a decisão do TJUE nesses caso é clara no sentido de que, atendendo ao princípio da neutralidade e ao princípio da igualdade de tratamento consagrado na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, o artigo 90.º da Diretiva 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, tenha havido de facto, tal como no caso em apreço, uma redução do preço depois de efetuada a operação.

20. Em particular no Caso Boehringer Ingelheim RCV GMBH & CO. KG, foi proferida jurisprudência suficientemente clara com factualidade similar à controvertida, tendo o TJUE afirmado que, importa unicamente que o sujeito passivo não tenha recebido a totalidade ou parte da contrapartida dos seus produtos, não sendo necessário que um sujeito passivo esteja contratualmente vinculado ao beneficiário direto de um desconto para que este último possa constituir uma redução de preço depois de efetuada a operação na aceção do artigo 90.º da Diretiva IVA.

21. Como sucede no caso do Acordo APIFARMA, neste Caso:

- *Está em causa o pagamento de uma contribuição para fazer face aos custos da saúde;*
- *O cálculo da contribuição é determinado tendo por base o valor de venda dos medicamentos;*
- *A celebração dos contratos tem base voluntária não sendo obrigatória;*
- *Devido ao pagamento de tal contribuição, apenas é recebido uma parte do preço definido para a comercialização dos bens apenas uma parte é recebida, existindo uma fração do preço estabelecido no fornecimento dos medicamentos que nunca chega a ser recebido devido aos acordos celebrados (independentemente de o beneficiário das entregas dos bens não ser o organismo estatal);*
- *A Boehringer apresentou uma declaração retificativa do IVA junto das respetivas autoridades fiscais para recuperar parte do IVA inicialmente liquidado, tendo em conta a redução do preço.*

22. Também neste Caso o TJUE concluiu que não poderia colher a argumentação do Governo húngaro segundo a qual, em substância, não pode haver “redução do preço”, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, uma vez que não existe um nexo direto entre a contrapartida recebida pela Boehringer Ingelheim e as contribuições pagas por esta ao organismo estatal do seguro de saúde, importando unicamente que o sujeito passivo não tenha recebido a totalidade ou parte da contrapartida dos seus produtos.

23. Ou seja, resulta claramente dos citados Casos Boehringer que se deve fazer prevalecer a substância económica dos factos, ao abrigo dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento, garantindo, independentemente do modelo de compensação adotado e desde que seja

23.

emitida documentação que permita o controlo das operações, que a contraprestação para efeitos tributáveis corresponde ao valor efetivamente recebido, ou seja, o preço de venda dos produtos diminuído dos pagamentos/descontos atribuídos pelo fornecedor efectuados com o objetivo de ter acesso a determinado mercado (como é o caso do mercado dos medicamentos sujeitos a prescrição médica).

24. Tendo em conta as regras vindas de enunciar e a factualidade em apreço, facilmente concluimos estarmos perante uma redução de preço que ocorre num momento posterior à operação, pelo que, inequivocamente, as associadas da APIFARMA aderentes ao Acordo têm direito à regularização do IVA contido nas notas de crédito emitidas.”

E este entendimento é reforçado pelo Acórdão Novo Nordisk do TJUE, de acordo com o que a mesma Professora Doutora Clotilde Palma refere na Adenda ao parecer junta ao processo, a saber:

“Atendendo ao exposto não nos resta senão concluir que o recente Caso Novo Nordisk vem militar no sentido sufragado pela Consulente e já acolhido pelo TJUE e pelo Tribunal Arbitral na mencionada jurisprudência anterior do TJUE, reforçando-o, de que estamos no caso vertente perante uma redução de um preço inicialmente praticado tendo-se verificado uma alteração do valor tributável e do valor do imposto devido ao Estado. Destarte, tal como adequadamente as associadas da APIFARMA aderentes ao Acordo têm considerado, é nosso entendimento que as notas de crédito consubstanciam verdadeiras reduções do preço, sendo totalmente legítimo o procedimento de regularização do imposto adotado em observância do disposto no artigo 78.º do Código do IVA, conforme o previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA.

Tal como já antes salientámos no nosso Parecer, as regras da Diretiva IVA constantes do respetivo artigo 90.º têm por objetivo que o IVA, como imposto geral sobre o consumo que respeita o princípio fundamental da neutralidade, incida exclusivamente sobre o gasto efetivo feito com a aquisição de bens e serviços, como o TJUE tem vindo sucessivamente a afirmar na sua vasta e clara jurisprudência, nomeadamente no Caso Boehringer Ingelheim RCV GMBH & CO. KG, no qual, como então verificámos, foi proferida jurisprudência suficientemente clara com factualidade similar à controvertida. No Caso Novo Nordisk, como vimos, o Tribunal veio reiterar esta jurisprudência clarificando que, ainda que estejamos perante o pagamento de um imposto a uma autoridade pública, o sujeito passivo tem o direito de reduzir a posteriori o valor tributável a título dos montantes entregues.

A assim não suceder desvirtua-se a característica básica da neutralidade deste tributo e são onerados consumos não verificados, arrecadando o Estado um montante a que não tem, naturalmente, direito.

Em todos estes Casos, está precisamente em análise factualidade idêntica à controvertida - mecanismos de compensação vigentes na Alemanha e na Hungria em que, à semelhança da situação em apreço, empresas farmacêuticas são chamadas a ser parte do esforço que visa assegurar o acesso a medicamentos e a terapias novas e modernas, garantindo simultaneamente a sustentabilidade orçamental.

Ora, a decisão do TJUE é clara no sentido de que, atendendo ao princípio da neutralidade e ao princípio da igualdade de tratamento consagrado na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, o artigo 90.º da Diretiva 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, tenha havido de facto, tal como no caso em apreço, uma redução do preço depois de efetuada a operação.

Dúvidas pois não podem restar que, estando nós perante jurisprudência clara com factualidade similar à controvertida, não poderão os aplicadores da lei decidir em sentido distinto.

Termos em que se conclui uma vez mais a final ser totalmente legítimo o procedimento de regularização do imposto adotado pelas associadas da APIFARMA aderentes ao Acordo, dado estarmos perante uma redução de um preço inicialmente praticado tendo-se verificado uma alteração do valor tributável e do valor do imposto devido ao Estado, pelo que tais notas de crédito consubstanciam verdadeiras reduções do preço, sob pena de, em caso contrário, estarmos perante uma clara violação do Direito da União Europeia, atentando contra o princípio fundamental da neutralidade, o princípio da igualdade de tratamento consagrado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, e o princípio da contraprestação efetiva, contante dos artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA e do artigo 78.º do Código do IVA, como devem ser interpretados de acordo com a jurisprudência clara do TJUE, maxime, nos Casos Boehringer e Novo Nordisk.”

Pelo exposto, temos de concluir pela total procedência do pedido.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, o processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 – primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, entre os quais o de apreciar pedidos de juros indemnizatórios.

Em consequência da procedência do pedido de anulação dos atos tributários na componente dos juros compensatórios e moratórios, fica a AT vinculada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea

das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que inclui, para além da restituição do indevido, “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que “1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, que fixa o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por “outras circunstâncias” (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

No caso em análise, fica a Requerida obrigada ao pagamento a favor da Requerente de juros indemnizatórios sobre o valor da prestação tributária paga em excesso, a liquidar nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente PPA, com as legais consequências; e
- b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **89.079,43**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.754,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de janeiro de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(António Pragal Colaço)

(Catarina Belim)