

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 389/2025-T

Tema: IVA. Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica.

SUMÁRIO:

A regularização do IVA contido nas notas de crédito emitidas pelas empresas aderentes ao Acordo celebrado entre a APIFARMA e os Ministérios das Finanças, da Economia e da Saúde, não só é legal como é imposta pelos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento consagrado na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e em obediência aos critérios estabelecidos nos artigos 90.º da Diretiva IVA e 78.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1.A..., Lda., contribuinte n.º ..., sediada na ..., n.º ..., ..., Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração

de ilegalidade das seguintes liquidações adicionais de IVA, juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas:

- Período 2020/01, liquidação n.º 2024..., € 7155,26 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 7155,21 de IVA e € 1336,94 de juros compensatórios, a pagar;
- Período 2020/08, liquidação n.º 2024..., € 53,34 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 53,31 de IVA, a pagar;
- Período 2020/11, liquidação n.º 2024 ... € 12 711,47 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 12 711,43 de IVA e € 1936,31 de juros compensatórios, a pagar;
- Período 2020/12, liquidação n.º 2024..., € 27 608,43 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 27 608,43 de IVA e € 4 099,66 de juros compensatórios, a pagar;

no valor total de € 54 901,41.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 15 de abril de 2025 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, no dia 17 de abril de 2025, e automaticamente notificado à AT.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, em 5 de junho de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos

conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. A Requerida apresentou resposta, em 17 de setembro de 2025, na qual defendeu a manutenção na ordem jurídica dos atos objeto desta ação arbitral.

5. O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 18 de novembro de 2025, (i) que a produção de prova testemunhal redundaria na prática de um ato inútil, na medida em que o dissídio se encontra na matéria de direito e (ii) dispensar a reunião a que o artigo 18.º do RJAT alude ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas (artigo 16.º, alínea c), do RJAT). Determinou, ainda, a notificação das partes para apresentarem, querendo, alegações finais escritas e simultâneas.

6. A Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações finais nos dias 3 e 5 de dezembro de 2025, respetivamente, tendo concluído como no pedido de pronúncia arbitral e na resposta.

II. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

7. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas de direito português, cujo objeto social consiste, designadamente, na importação e exportação de medicamentos, sua transformação, embalagem, armazenamento e comercialização, bem como a representação e distribuição de produtos e marcas conexos;
(Facto não controvertido)

3.

- b)** A Requerente é uma empresa da indústria (farmacêutica) associada da Associação Portuguesa da Indústria Farmacêutica (“APIFARMA”) e encontra-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 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”);
(Facto não controvertido)
- c)** Enquanto titular da autorização de introdução no mercado de diversos produtos farmacêuticos, a Requerente vende estes produtos a entidades do Serviço Nacional de Saúde (“SNS”) e pelo fornecimento de produtos farmacêuticos emite, maioritariamente, faturas com IVA à taxa reduzida de 6%, nos termos da verba 2.5 da Lista I, anexa ao CIVA;
(Facto não controvertido)
- d)** No âmbito da sua atividade, e à semelhança do que sucedeu com a grande maioria das empresas da indústria farmacêutica, a Requerente aderiu ao Acordo celebrado em 2020 entre o Estado e a Indústria Farmacêutica;
(Documento junto pela Requerente, sob o n.º 4, com o pedido de pronúncia arbitral)
- e)** O Estado e a APIFARMA (em representação da Indústria Farmacêutica), em 1997, deram início a um processo de colaboração com vista à celebração de protocolos que permitissem garantir a sustentabilidade orçamental e financeira do SNS e o acesso dos cidadãos a medicamentos;
(Facto não controvertido)
- f)** Inicialmente, aqueles protocolos visavam controlar o crescimento dos encargos do SNS. Porém, a partir de 2012, o grande objetivo passou a ser o da redução da despesa do SNS com medicamentos;
(Facto não controvertido)

- g) Nesse sentido, foi celebrado em 2012 um Acordo entre os Ministérios da Saúde, da Economia, do Emprego e das Finanças e a Indústria Farmacêutica (“Acordo de 2012”), nos termos do qual as empresas da indústria farmacêutica aderentes se comprometiam a colaborar numa redução da despesa com medicamentos no valor de 300 milhões de euros e a prestar uma contribuição na parte que excedesse os objetivos de despesa pública com medicamentos, fixado em 2038 milhões de euros;
(Facto não controvertido)
- h) Dado o valor da contribuição que as empresas farmacêuticas tinham sido convocadas a fazer, o Acordo de 2012 foi aditado pelas partes em 2013 (“Aditamento de 2013”). Nos termos do aditamento, as empresas farmacêuticas aderentes comprometiam-se a efetuar uma contribuição de 122 milhões de euros para a redução da despesa pública com medicamentos, mediante o pagamento de uma contribuição em valor proporcional à sua quota de mercado, calculada por referência ao mercado hospitalar total. O pagamento da contribuição era realizado mediante a emissão de notas de crédito aos hospitais;
(Facto não controvertido)
- i) Já em junho de 2014, foi celebrado entre os Ministérios das Finanças e da Saúde e a APIFARMA, em representação da Indústria Farmacêutica, um novo Acordo (“Acordo de 2014”), através do qual as empresas aderentes se vinculavam a efetuar uma contribuição no valor de 160 milhões de euros para a redução da despesa pública com medicamentos, mediante o pagamento de uma contribuição em valor proporcional à sua quota de mercado, calculada por referência aos encargos totais do SNS. O pagamento da contribuição era realizado mediante a emissão de notas de crédito aos hospitais e/ou pagamento à Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (“ACSS, I.P.”);
(Facto não controvertido)
- j) O Acordo de 2014 foi posteriormente revisto e, em novembro de 2014, foi celebrado, entre as mesmas partes, novo Acordo para 2015 (“Acordo de 2015”), através do qual as empresas farmacêuticas aderentes se vinculavam a uma contribuição no valor de 180 milhões de euros, calculada considerando o total de vendas por tipo de medicamento,

com a possibilidade de acréscimo na medida da respetiva proporção, caso a empresa aderente fosse representativa de uma quota superior a 75% dos encargos totais do SNS. Se o valor da despesa pública fosse ultrapassado, as empresas aderentes pagariam ainda o montante que excedesse o objetivo máximo, durante o primeiro trimestre de 2016. O pagamento da contribuição era realizado mediante a emissão de notas de crédito aos hospitais e/ou pagamento à ACSS, I.P.;

(Facto não controvertido)

- k)** Em março de 2016, foi celebrado entre os Ministérios das Finanças, da Economia e da Saúde e a APIFARMA, em representação da Indústria Farmacêutica, um novo Acordo referente ao triénio 2016-2018 (“Acordo APIFARMA”), aditado em 2017, 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 respetiva proporção, caso a empresa aderente fosse representativa de uma quota superior a 75% dos encargos totais do SNS. Caso o valor da despesa pública fosse ultrapassado, as empresas aderentes pagariam, ainda, o montante que excedesse o objetivo máximo, durante o primeiro trimestre de 2017, na proporção da sua responsabilidade pelo aumento da despesa pública, e com limites máximos expressamente previstos. O pagamento da contribuição era realizado mediante a emissão de notas de crédito aos hospitais e/ou pagamento à ACSS, I.P.;

(Documento junto pela Requerente, sob o n.º 5, com o pedido de pronúncia arbitral)

- l)** O acordo APIFARMA, celebrado no dia 15 de março de 2016 e revisto em 2017, foi prorrogado desde 2019 até aos dias de hoje, mantendo-se em vigor;

(Facto não controvertido)

- m)** A Requerente vem contestar os atos tributários, emergentes das correções promovidas pelos Serviços de Inspeção Tributária (“SIT”), a coberto da ordem de serviço n.º OI2023..., respeitante ao ano de 2020;

(RIT)

- n) O Relatório de Inspeção Tributária promoveu correções meramente aritméticas em IVA, com os seguintes fundamentos:

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 faturado 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 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 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 incobrabilidade 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 2020, 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 serviços ou de uma entrega de bens.

Assim, sendo a contribuição financeira/entrega de meio[s] 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 2020, o valor total de 47.528,38€ inscrito no campo 40 das declarações periódicas de IVA nos meses de janeiro, agosto, novembro e dezembro de 2020 (7.155,21€, 53,31€, 12.711,43€ e 27.608,43€, respetivamente), com base nas notas de crédito emitidas para Hospitais Públicos incluídos na rede do Serviço Nacional de Saúde (SNS), em 2019 e 2020;

(RIT)

o) Foram emitidas, em consequência, as seguintes demonstrações de liquidação de IVA, juros compensatórios e acerto de contas:

- a. Período 2020/01, liquidação n.º 2024 ..., € 7155,26 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 7155,21 de IVA e € 1336, 94 de juros compensatórios, a pagar;
- b. Período 2020/08, liquidação n.º 2024..., € 53,34 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 53,31 de IVA, a pagar;
- c. Período 2020/11, liquidação n.º 2024..., € 12 711,47 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 12 711,43 de IVA e € 1936,31 de juros compensatórios, a pagar;
- d. Período 2020/12, liquidação n.º 2024..., € 27 608,43 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 27 608,43 de IVA e € 4099,66 de juros compensatórios, a pagar;

(Documento junto pela Requerente, sob o n.º 10, com o pedido de pronúncia arbitral)

p) A Requerente pagou, no dia 19 de dezembro de 2024, o montante total das demonstrações de acerto de contas descritas na alínea anterior - € 54 901,29;

(Documento junto pela Requerente, sob o n.º 11, com o pedido de pronúncia arbitral)

q) A Requerente apresentou, em 15 de abril de 2025, o pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

(Sistema informático do CAAD)

§2 – Factos não provados

Não existem factos não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

8. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

9. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

10. Os factos assentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

III. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

A Requerente peticiona a anulação dos atos tributários objeto do pedido de pronúncia arbitral e, na medida da procedência do pedido anterior, o reembolso do imposto que considera indevidamente pago e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos

termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), relativos ao período que mediar entre a data do pagamento da quantia entregue e a sua devolução.

A Requerente alega, em síntese, o seguinte:

- a. Através da adesão a um Acordo celebrado entre o Estado e a Indústria Farmacêutica, comprometeu-se a ser parte do esforço que visa assegurar a sustentabilidade do 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;
- b. Concretiza a sua contribuição mediante a emissão de notas de crédito a favor de entidades do SNS, o que se consubstancia no não recebimento dos valores creditados e o SNS deixa de pagar aqueles montantes, dito de outro modo, a totalidade das vendas faturadas ao SNS são reduzidas no valor das notas de crédito emitidas, o que implica uma redução do valor tributável das operações tituladas por aquelas faturas, criando-se, assim, um nexo entre as notas de crédito emitidas pela Requerente e a venda de medicamentos ao SNS;
- c. Deste procedimento resulta que 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 CIVA e nos artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA, e que os serviços inspetivos da AT não aceitam a regularização do IVA, nem a redução do valor tributável, apesar de reconhecerem que as notas de crédito compensam as faturas emitidas, por entenderem que não (notas de crédito emitidas) se destinam a regularizar os valores anteriormente faturados, nem correspondem a qualquer abatimento ou desconto sobre o valor das vendas, não se verificando, consequentemente, a diminuição do valor tributável das operações antes realizadas;

- d. Considera que o procedimento por si seguido está em conformidade com o decidido sobre esta matéria pela jurisprudência arbitral, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) e, ainda, com pareceres jurídicos que juntou, devendo o pedido de pronúncia proceder.

Já a AT defende, em síntese, que a pretensão da Requerente deve improceder, nos termos e com os seguintes fundamentos:

- a. A contribuição financeira a liquidar pela Requerente é uma “*operação excluída da sujeição a IVA*” [artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do CIVA (*a contrario*)], pelo que, a nota de crédito emitida não tem enquadramento em sede deste imposto e é equivalente a uma entrega em dinheiro ao Estado, como se estivesse a pagar a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (“CEIF”);
- b. De acordo com a jurisprudência do TJUE é necessária a existência de nexo direto entre a contraprestação e as operações no âmbito de incidência do IVA;
- c. No caso *sub iudice*, esse nexo inexistente no caso da comparticipação resultante do Acordo APIFARMA em relação às operações de venda de medicamentos pela Requerente às entidades do SNS, pelo que, não estamos perante quaisquer descontos, abatimentos, reduções ou anulações de vendas. Por conseguinte, o IVA foi indevidamente mencionado nas notas de crédito e regularizado pela Requerente;
- d. Defende, contrariamente à Requerente, que a jurisprudência do TJUE não é aplicável ao presente caso;
- e. Destaca que no processo C-462/16, a entidade é obrigada a conceder um desconto a uma seguradora, por imperativo legal, pelo que, aí se trata de uma efetiva redução de preço,

o que aqui não sucede. A posição é semelhante em relação ao processo C-717/19, em que o beneficiário é o organismo estatal de seguro de saúde;

- f. As notas de crédito do IVA, 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;
- g. A contribuição paga no âmbito do Acordo, não consubstancia nenhum nexo de causalidade com o preço dos medicamentos anteriormente vendidos;
- h. A contribuição paga no âmbito do Acordo configura um tributo de natureza fiscal ou parafiscal, não qualificável como “desconto” e, por isso, não dá lugar à redução do valor tributável das operações efetuadas ou a qualquer direito de crédito aos sujeitos passivos que a ele se encontrem sujeitos;
- i. 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”, e não, como refere a Requerente, uma redução do valor tributável das operações ativas, por via dum abatimento ou desconto relativamente ao montante da faturação anteriormente emitida sobre o qual liquidou IVA;
- j. Ao optar por efetuar o pagamento da contribuição financeira mediante a emissão de notas de crédito e ao regularizar IVA a seu favor, no campo 40 das declarações periódicas de IVA, no montante do IVA dessas notas de crédito, a Requerente 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, ao Acordo;

- k. Solicita que o Tribunal Arbitral determine a suspensão dos presentes autos e ordene o reenvio prejudicial para o TJUE.

§2 – Violação de lei

A Requerente advoga que, na qualidade de aderente ao Acordo celebrado entre os Ministérios das Finanças, da Economia e da Saúde e a APIFARMA, tem direito à redução, *a posteriori*, do valor do tributável de IVA (bem como à regularização do imposto), contido nas notas de crédito emitidas em 2019 e 2020, por aplicação do princípio da neutralidade e pelo princípio da igualdade de tratamento consagrado na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, pois encontram-se preenchidos os critérios do artigo 90.º da Diretiva IVA e do artigo 78.º do CIVA.

Já a Requerida entende que não se encontram reunidos os critérios previstos no artigo 78.º do CIVA, na medida em que a contribuição financeira não constitui uma contrapartida de uma prestação de serviços ou de transmissão de bens, não consubstanciando tais notas de crédito qualquer regularização de vendas anteriormente faturadas, mas, pelo contrário, um acerto na conta corrente do cliente, relativo ao pagamento de uma contribuição a que o sujeito passivo está sujeito e não isento, sendo a emissão de notas de crédito a forma que a Requerente escolheu para cumprir a obrigação tributária, nos termos consignados no Acordo.

O TJUE já se pronunciou sobre a questão: determinar quando um sujeito passivo fornecedor de medicamentos não receba (nem vá receber) a totalidade da contraprestação pela respetiva venda, pode deduzir do valor tributável do IVA essa parcela, com a consequente diminuição da base de incidência e do imposto liquidado. Vejam-se os acórdãos *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16, de 20 de dezembro de 2017 (*Boehringer I*), *Boehringer Ingelheim RCV*, C-717/19, de 6 de outubro de 2021 (*Boehringer II*), e *Novo Nordisk*, C-248/2023, com acórdão de 12 de setembro de 2024.

Destaca-se o seguinte segmento do segundo acórdão referido no parágrafo anterior:

*42.O Tribunal de Justiça declarou, no n.º 46 do Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), que o artigo 90.º, n.º 1,*

da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o desconto concedido, por força de uma lei nacional, por uma empresa farmacêutica a uma empresa de seguros de saúde privados implica, na aceção do referido artigo, uma redução do valor tributável a favor desta empresa farmacêutica, quando sejam efetuadas entregas de produtos farmacêuticos por intermédio de grossistas a farmácias que efetuam essas entregas a pessoas cobertas por um seguro de saúde privado que reembolsa aos seus segurados o preço de compra dos produtos farmacêuticos.

43.No caso em apreço, a Boehringer Ingelheim vende, no mercado húngaro, medicamentos subvencionados pelo organismo estatal do seguro de saúde, por intermédio de grossistas, às farmácias que os revendem a pessoas cobertas por esse seguro mediante o pagamento por estas da diferença entre o preço do medicamento e o montante da subvenção paga diretamente pelo organismo nacional de seguro de saúde às farmácias. Nos termos dos contratos de direito privado, celebrados com o organismo estatal de seguro de saúde, a Boehringer Ingelheim paga a este organismo, relativamente aos medicamentos subvencionados que comercializa, contribuições de um montante definido nesses contratos, deduzidas dos rendimentos da venda desses medicamentos.

*44.Como o órgão jurisdicional de reenvio salientou, **ao celebrar esses contratos, a Boehringer Ingelheim renuncia a uma fração da contrapartida paga pelo grossista. Não seria assim conforme com a Diretiva IVA que a matéria coletável com base na qual é calculado o IVA devido pela empresa farmacêutica, enquanto sujeito passivo, fosse mais elevada do que o montante que esta acaba por receber. Se assim fosse, o princípio da neutralidade do IVA em relação aos sujeitos passivos, de que a empresa farmacêutica faz parte, não seria respeitado** (Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 35).*

45. Importa acrescentar que o facto de, no processo principal, o beneficiário direto das entregas dos medicamentos em causa não ser o organismo estatal do seguro de saúde

que reembolsa a posteriori o montante da subvenção à farmácia, mas sim os próprios segurados que pagam o preço subvencionado à farmácia, não é suscetível de romper o vínculo direto que existe entre a entrega de bens efetuada e a contrapartida recebida (v., neste sentido, Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 40).

46. Com efeito, uma vez que a farmácia deve pagar o IVA sobre o montante pago pelo paciente mas também sobre o montante que lhe é enviado pelo organismo estatal do seguro de saúde para os medicamentos subvencionados, deve considerar-se que este último interveio como consumidor final de uma entrega efetuada por uma empresa farmacêutica sujeita a IVA, pelo que o montante recebido pela administração fiscal não pode ser superior ao que foi pago pelo consumidor final (v., neste sentido, Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma, C-462/16, EU:C:2017:1006, n.º 41).

47. Não tendo uma parte da contrapartida obtida na sequência da venda dos medicamentos pela empresa farmacêutica sido recebida por esta devido à contribuição que envia ao organismo estatal de seguro de saúde, que paga às farmácias uma parte do preço desses medicamentos, há que considerar que o preço destes últimos foi reduzido depois de efetuada a operação, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

48. Esta interpretação não é posta em causa pela circunstância, salientada pelo órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual, contrariamente aos factos em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Boehringer Ingelheim Pharma (C-462/16, EU:C:2017:1006), as contribuições pagas pela Boehringer Ingelheim ao organismo estatal do seguro de saúde não são devidas em virtude de uma obrigação legal, mas em virtude de contratos celebrados entre ela e esse organismo.

49. Com efeito, não resulta da redação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA nem do Acórdão de 20 de dezembro de 2017, *Boehringer Ingelheim Pharma* (C-462/16, EU:C:2017:1006), que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA deva ser interpretado no sentido de que o seu âmbito de aplicação está limitado às reduções de preço resultantes de obrigações legais.

50. A referida interpretação também não é infirmada pela 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. A este respeito, o Governo húngaro afirma que as contribuições baseadas num limite máximo não podem ser consideradas uma «redução do preço», na aceção desta disposição, uma vez que não são adaptadas à contrapartida dos medicamentos fornecidos na cadeia de operações, mas, por um período determinado, ao limite máximo do montante da subvenção concedida pelo organismo estatal de seguro de saúde e são de natureza pública.

51. A este respeito, há que salientar que, em virtude da jurisprudência acima referida no n.º 41, importa unicamente que o sujeito passivo não tenha recebido a totalidade ou parte da contrapartida dos seus produtos. Ora, no caso vertente, a *Boehringer Ingelheim* não dispôs da totalidade da contrapartida dos medicamentos vendidos, mas apenas de uma parte do montante final pago pelos grossistas aos quais vendeu os seus medicamentos, após dedução das somas pagas ao organismo estatal do seguro de saúde.

52. Acresce que, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê que o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

53. Embora esta disposição deixe aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para fixarem as medidas necessárias para determinar o valor da redução, estes últimos têm, porém, a obrigação de admitir a redução do valor tributável nos casos previstos na referida disposição (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, n.º 50 e jurisprudência referida).

54. Ora, resulta da decisão de reenvio que as condições da redução a posteriori do valor tributável previstas pela legislação nacional, em virtude das quais os pagamentos, que dão direito a essa redução, devem ser determinados com base nas modalidades previamente fixadas por essa empresa no âmbito da sua política comercial e efetuados com um objetivo promocional, teriam como consequência privar todas as empresas farmacêuticas que celebraram contratos de comparticipação com o organismo estatal do seguro de saúde, da possibilidade de reduzirem a posteriori o seu valor tributável do IVA, a título das contribuições pagas a esse organismo, apesar de ter havido de facto uma redução do preço depois de efetuada a operação na aceção do n.º 1 do artigo 90.º da Diretiva IVA. Não se pode, pois, considerar que as referidas condições estão abrangidas pela margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem ao abrigo desta disposição.

A jurisprudência alinha no sentido de que 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 de mecanismos como o desconto ou a retificação *a posteriori* do preço tenha havido uma redução (do preço) depois de efetuada a operação. Ou seja, qualquer redução do preço verificada posteriormente à realização de uma operação tributável deve conduzir à redução do respetivo valor, não permitindo os princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento que o sujeito passivo seja obrigado a pagar imposto sobre preço superior ao que é efetivamente exigido do adquirente, independentemente do mecanismo ou da razão pela qual a redução do preço se efetive.

Importa agora analisar se deve ser aceite a redução do valor tributável do IVA que a Requerente alude, respeitante às notas de crédito por si emitidas às entidades do SNS, ao abrigo do Acordo APIFARMA.

A questão não é nova, veja-se, por exemplo, as decisões arbitrais 216/2023-T, de 20 de março de 2024; 644/2024-T, de 21 de janeiro de 2025; 877/2024-T, de 17 de março de 2025; 948/2024-T, de 7 de abril de 2025; e 149/2025-T, de 24 de setembro de 2025. A jurisprudência (arbitral) tem decidido no sentido interpretativo preconizado pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral.

Por ser plenamente aplicável ao *caso iudice*, e pelo facto de o Tribunal Arbitral não encontrar motivos para divergir da mesma, utiliza-se a fundamentação vertida na decisão arbitral 149/2025-T, de 24 de setembro de 2025:

Advém do exposto que as contribuições financeiras efetuadas pela Requerente ao SNS, ao abrigo do Acordo APIFARMA, operacionalizadas através da emissão de notas de crédito, implicam a diminuição do valor a receber por aquela na venda de medicamentos às entidades hospitalares que integram o SNS.

Afigura-se, de igual modo, que este decréscimo de valor está conexo com essa mesma venda de medicamentos, cujo encargo para o Estado constitui a sua razão de ser, sendo, aliás, a contribuição proporcional à despesa que o SNS tem com os medicamentos da Requerente. Constata-se, portanto, um nexo direto entre as operações da Requerente e o abatimento ao preço de que esta é alvo por via de cumprimento das obrigações assumidas no Acordo APIFARMA. Conexão que é evidenciada por via formal nas menções constantes dos documentos emitidos – as notas de crédito – que contêm a referência às faturas de venda de medicamentos sobre que incidem e cujo pagamento deixa de ser devido no todo ou em parte, na medida do valor do crédito concedido. As notas de crédito não configuram recibos de quitação de uma obrigação tributária, contrariamente ao que sustenta a Requerida. Aliás, tal recibo sempre teria de ser emitido pela entidade credora [o Estado] e não pelo devedor do tributo.

Estão, pois, reunidas as condições necessárias e suficientes para que opere a redução do valor tributável prevista no artigo 78.º, n.º 2 do Código do IVA, em transposição do artigo 90.º da Diretiva IVA.

Os principais argumentos da Requerida para se opor a este entendimento assentam: i) na natureza de tributo da contribuição do Acordo APIFARMA, da qual retira a não sujeição a IVA; ii) na ausência de nexo direto e, por fim, iii) no princípio da igualdade, na medida em que entende que a CEIF não acarreta a redução do valor tributável, pelo que a contribuição também não pode gerá-la.

Em nenhum deles lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, porque a natureza da contribuição extraordinária e da contribuição do Acordo APIFARMA não é idêntica e esta última e não configura um tributo.

Em segundo lugar, porque, para efeitos de IVA, se a contribuição se manifesta pela diminuição do valor a receber pelas operações a que respeita, no caso, de venda de medicamentos, e seja qual for a sua natureza (tributo ex lege ou comparticipação voluntária), o sujeito passivo fornecedor (a Requerente) tem sempre o direito a ver reduzido o valor tributável das suas operações (v. artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA), desfeito que a AT não equaciona para a CEIF, mas que é manifesto que também aí se verifica à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça (Novo Nordisk). O nexo direto está acautelado, uma vez que a comparticipação se refere às operações de venda de medicamentos da Requerente e que, neste âmbito, segundo o Tribunal de Justiça, importa unicamente que o sujeito passivo não tenha recebido (ou venha a receber) a totalidade ou parte da contrapartida dos seus produtos.

Como refere Sérgio Vasques no parecer junto aos autos, os acórdãos Boehringer deixam claro que a aplicação do princípio da contraprestação efetiva às reduções de preço praticadas pela indústria farmacêutica não depende da fonte legal ou contratual das reduções a que as empresas se vinculem, sendo indiferente que consubstanciem obrigações legais ou que resultem de um qualquer acordo de vontades.

Os acórdãos Boehringer deixam claro ainda que o pagamento de contribuições associadas ao fornecimento de medicamentos ao estado, assentes em acordos ou na lei, deve dar lugar à redução do valor tributável dessas operações, mesmo quando as contribuições não sejam calculadas diretamente em função do respetivo preço. E que a redução do valor tributável ainda deve ser admitida quando o sujeito passivo não esteja munido de fatura ou documento de crédito que titule o desconto praticado, posto que haja suporte documental que sustente a pretensão.

As contribuições do Acordo APIFARMA não representam, pois, um “acerto de contas” relativo a operação incerta e distinta do fornecimento de medicamentos. Constituem, antes, um mecanismo contratual através do qual estas empresas reembolsam o SNS de uma parcela do preço que a este cobraram pelos medicamentos, a par de outros rebate schemes em aplicação no país, com fonte na lei ou em contrato. E são-no, independentemente de se registar nas notas de crédito o número de fatura das operações a que elas se reportam, como se depreende da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Por fim, e em terceiro lugar, em relação à alegada violação do princípio da igualdade e neutralidade, é precisamente a posição da Requerida que gera uma diferenciação arbitrária e não a da Requerente. Isto porque, mesmo no caso da CEIF, ocorrendo a redução da contraprestação a receber pelo sujeito passivo, assiste-lhe, de igual modo, a retificação do valor tributável e do IVA a seu favor relativamente às operações correspondentes.

Em resumo, qualquer redução do preço ocorrida após a realização de uma operação tributável deve dar lugar à redução do respetivo 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 efetivamente exigido ao adquirente, independentemente do mecanismo ou da razão pela qual a redução do preço se efetive, seja pela forma legal ou contratual.

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 descrito nas referidas notas, nos períodos a que respeitam os factos tributários impugnados.

O Supremo Tribunal Administrativo¹ julgou, na mesma linha, o seguinte:

I - A contribuição devida por empresa farmacêutica ao SNS, no âmbito do acordo APIFARMA, constitui compensação estabelecida nos termos do acordo em causa, com vista à redução da dívida do medicamento.

II - Na medida em que se traduz na redução do valor da transação, implica, também, a redução do valor da base tributável, em sede de IVA.

III - Quando existem elementos que a comprovem, a redução do valor da base tributável não pode ser rejeitada pela AT, sob pena de violação do princípio da neutralidade do imposto.

A segurança jurídica subjacente à uniformização de jurisprudência garante aos cidadãos e às empresas, através da previsibilidade das soluções jurídicas emergentes da pronúncia, a certeza na aplicação do direito. Impõe-se, por isso, aplicar, ao caso *sub iudice*, igualmente os fundamentos jurídicos do referido acórdão.

Reenvio Prejudicial

O reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos previstos no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), só se justifica quando se suscitem dúvidas quanto ao sentido e alcance de alguma norma ou princípio do Direito da União Europeia.

¹ Acórdão de 3 de dezembro de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 0376/23.1BESNT.

Deste modo, pode afirmar-se que não se revela necessária, como pretendido pela Requerida, a formulação de reenvio prejudicial, já que, em face da orientação jurisprudencial estabelecida nos referidos acórdãos *Boehringer* e *Novo Nordisk*, estamos perante circunstancialismo em que existe jurisprudência europeia consolidada na matéria, cuja aplicação ao caso concreto não suscita nenhuma dúvida real (acórdão do TJUE, *Cilfit*, processo n.º C- 283/81, de 6 de outubro de 1982, números 13 e 14).

Assim, porque ao Tribunal não se colocam quaisquer dúvidas quanto à conformidade do entendimento adotado, com o Direito da União Europeia, nem relativamente à correta interpretação do CIVA e da Diretiva IVA, julga-se não se justificar o pedido de reenvio prejudicial.

Conclusão

À face do exposto, as liquidações de IVA, de juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas respeitantes aos períodos suprarreferidos são ilegais, por violação do disposto nos artigos 78.º, n.º 2, do CIVA em linha com o artigo 90.º da Diretiva IVA e o princípio da contraprestação efetiva subjacente e, em consequência, devem ser anuladas, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo.

As restantes questões colocadas são de conhecimento prejudicado.

§3–Reembolso das quantias pagas e condenação no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente peticiona o reembolso das quantias liquidadas, que defende ter indevidamente pago, acrescidas de juros indemnizatórios.

A Requerente pagou, no dia 19 de dezembro de 2024, o montante total das demonstrações de acerto de contas.

a. Reembolso

A Requerente tem direito, em resultado da anulação das liquidações impugnadas, a ser reembolsada do valor global indevidamente pago, ou seja, € 54 901,29.

b. Juros indemnizatórios

Sobre o direito aos juros indemnizatórios rege o disposto no artigo 43.º da LGT que, no seu número 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços, do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Na situação vertente, está em causa uma violação do princípio da neutralidade, do princípio da igualdade de tratamento consagrado no artigo 20.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, e do princípio da contraprestação efetiva, constante dos artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA e do artigo 78.º do CIVA, tendo ficado demonstrado que as liquidações de IVA em discussão padecem de erro substantivo imputável à AT, para o qual a Requerente não contribuiu, verificando-se o pressuposto de erro imputável aos serviços.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias emergentes do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e n.º 5, do RJAT, e 43.º e 100.º da LGT.

Insiste-se, as liquidações de IVA, de juros compensatórios e respetivas demonstrações de acerto de contas impugnadas foram emitidas pela AT por sua iniciativa, sem que a Requerente tivesse, de algum modo, influenciado a sua prática, assim, os erros que as inquinam são exclusivamente imputáveis à AT.

IV – DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Declarar ilegal e anular as seguintes liquidações adicionais de IVA, juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas:

- Período 2020/01, liquidação n.º 2024..., € 7155,26 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 7155,21 de IVA e € 1336,94 de juros compensatórios, a pagar;

- Período 2020/08, liquidação n.º 2024..., € 53,34 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 53,31 de IVA, a pagar;

- Período 2020/11, liquidação n.º 2024..., € 12 711,47 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 12 711,43 de IVA e € 1936,31 de juros compensatórios, a pagar;

- Período 2020/12, liquidação n.º 2024..., € 27 608,43 de IVA, com demonstração de acerto de contas de € 27 608,43 de IVA e € 4 099,66 de juros compensatórios, a pagar;

- b) Determinar a restituição do imposto e juros compensatórios pagos;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde o pagamento do imposto pela Requerente até à emissão da nota de crédito, à taxa legal em vigor.

V. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 54 901,41.

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2142, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de fevereiro de 2026

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos