

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .
- Assunto: Contribuição extraordinária sobre o setor farmacêutico
- Processo: 28345, com despacho de 2025-07-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo:
1. A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal, desde 1986.01.01, tendo iniciado a sua atividade na mesma data. Está, ainda, registada como prosseguindo, a título principal, a atividade de "Comércio por Grosso de Produtos Farmacêuticos" - CAE 46460 -, tendo declarado praticar, exclusivamente, operações que conferem direito à dedução.
  2. A Requerente tem como atividade principal a promoção o comércio por grosso de produtos farmacêuticos e, conseqüentemente, sujeita ao pagamento da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica (CEIF).
  3. As empresas do setor farmacêutico "comparticipam" de duas formas diferentes nas despesas do Estado com a saúde:
    - Ou aderem a um Acordo com o Estado e estão isentas da CEIF;
    - Ou, não aderindo ao Acordo, ficam sujeitas ao pagamento da CEIF.
  4. Com efeito, a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, veio introduzir a figura da CEIF, que incide sobre o volume de vendas e tem por objetivo garantir a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde (SNS) na vertente dos gastos com medicamentos.
  5. Nos termos do n.º 2.º do artigo 5.º do regime da CEIF, as empresas do setor que celebrem um Acordo com o Estado estão isentas do pagamento desta contribuição.
  6. O referido Acordo, que tem vindo a ser prorrogado, prevê que as empresas aderentes aceitem participar na despesa pública com medicamentos num valor acordado anualmente, que é dividido pelas diversas empresas aderentes em função do volume de medicamentos vendidos.
  7. Refere a Requerente que essa participação reflete-se na emissão de notas de crédito aos hospitais, reduzindo o valor de venda faturado. Nessas notas de crédito é regularizado o IVA a favor do sujeito passivo.
  8. Finalmente, refere que, a natureza dual da CEIF - acordo previsto no n.º 1 do regime da CEIF ou contribuição financeira, prevista nos artigos 2.º e 3.º - não obstará a que, quer num caso, quer no outro, o valor pago a título de participação para a sustentabilidade do SNS pudesse ser considerado uma redução do preço, conferindo o direito à regularização do IVA nos termos do artigo 78.º do Código do IVA (CIVA), constituindo uma violação do princípio da neutralidade, provocando distorções de concorrência, se a regularização só pudesse ser efetuada em função do regime de contribuição financeira adotado.
- Enquadramento em sede de IVA:

9. A Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para o ano de 2015, criou no seu artigo 168.º, o regime da CEIF, com o objetivo de garantir a sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde, na vertente dos gastos com medicamentos.

10. Esta contribuição incide sobre as entidades que procedem à primeira alienação em território nacional de medicamentos (titulares de autorização ou registo, de introdução no mercado, ou seus representantes, intermediários, distribuidores por grosso ou apenas comercializadores de medicamentos) - artigo 2.º do regime.

11. A base tributável desta contribuição é obtida a partir do total das vendas de medicamentos realizadas em cada trimestre (n.º 1 do artigo 3.º do regime), abatida das despesas de investigação e desenvolvimento (n.º 4 do artigo 3.º do regime) desde que realizadas em território nacional e devidas e pagas a contribuintes portugueses.

12. De referir que o total de vendas de medicamentos a considerar corresponde à parte do preço de venda ao público, deduzido do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e da taxa sobre a comercialização de medicamentos (TSCM) (n.º 2 do artigo 3.º do regime).

13. Quanto à taxa a aplicar, a mesma varia entre os 2,5% e os 14,3% consoante os medicamentos sejam comparticipados ou sujeitos a receita médica (artigo 4.º do regime).

14. Contudo, nos termos do artigo 5.º deste regime ("Acordo para sustentabilidade do SNS"), ficam isentas da CEIF as entidades que aderiram ao Acordo celebrado entre o Estado e a Associação Portuguesa da Indústria Farmacêutica (APIFARMA). De facto, pode ler-se no n.º 2 que "Ficam isentas de contribuição as entidades que venham a aderir, individualmente e sem reservas ao acordo a que se refere o n.º 1 nos termos do número seguinte, mediante declaração do INFARMED - Autoridade Nacional do Medicamento e Produtos de Saúde, IP".

15. O n.º 3 do mesmo artigo, acrescenta que "A isenção prevista no presente artigo produz efeitos a partir da data em que as entidades subscrevem a adesão ao acordo acima referido e durante o período em que este se aplicar em função do seu cumprimento, nos termos e condições nele previstos".

16. À semelhança do que acontece com a Contribuição sobre o setor Bancário e a Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético, a liquidação é efetuada pelo próprio sujeito passivo, através de uma declaração de modelo oficial aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das Finanças, que é enviada por transmissão eletrónica de dados.

17. No caso concreto da CEIF o modelo aprovado, Modelo 28, consta da Portaria n.º 77-A/2015 de 16 março, entretanto alterada pela Declaração de Retificação n.º 21/2015, de 11 de maio.

18. Finalmente, e não menos importante para a sua caracterização, o diploma da CEIF prevê que "a receita obtida com a contribuição é consignada ao Serviço Nacional de Saúde, gerido pela ACSS. I.P. constituindo sua receita própria." (vd. artigo 10.º da CEIF).

19. No que respeita ao Acordo, não estamos em presença de uma comparticipação no preço dos medicamentos, mas sim de uma verdadeira contribuição financeira genérica por um determinado setor de atividade, que tem por objetivo diminuir a despesa do

Estado com medicamentos e, por essa via, permite-lhe assegurar a continuação da prestação dos serviços de saúde de que é responsável.

20. A transferência bancária a favor da ACSS assim como as notas de crédito são meios alternativos de pagamento da contribuição do ACORDO, sendo determinante para o efeito, a existência ou não de dívidas vencidas e não pagas aos fornecedores de medicamentos.

21. A nota de crédito, no âmbito do ACORDO, é o documento suporte ao lançamento contabilístico que possibilita diminuir a dívida das entidades do SNS à indústria farmacêutica que está sujeita ao pagamento da contribuição.

22. Por tudo isto fica 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 a Requerente está sujeita.

23. A contribuição no âmbito do Acordo configura um tributo de natureza fiscal ou parafiscal (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.

24. 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 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.

25. Ao optar por efetuar o pagamento da contribuição financeira mediante a emissão de notas de crédito e ao regularizar 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, mediante declaração de adesão ao Acordo.

26. Face a tudo quanto foi exposto, a argumentação da 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.

27. Encontra-se estipulado nos Acordos, assim como nas diversas declarações de adesão e comunicados efetuados pela APIFARMA aos seus associados que o pagamento da contribuição 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 de o valor das faturas não pagas e vencidas ser inferior ao valor da contribuição.

28. 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 conseqüentemente um recebimento efetivo por parte desta entidade a título de contribuição no âmbito do Acordo.

29. 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.

30. Conforme referido, a forma de cálculo da contribuição de cada aderente baseia-se no volume de vendas de medicamentos que esse realizou no período corrente (trimestre) correspondente ao período de pagamento da contribuição. Mas isso não quer dizer que se procede, através da emissão dessa nota de crédito, para efeitos de pagamento da contribuição, à uma retificação do preço final dessas faturas, apenas se liquida uma parte dos créditos em dívida por parte do SNS em montante igual ao valor da contribuição devida.

31. 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.

32. O valor da faturação anteriormente realizada ao SNS e sobre a qual a Requerente liquidou o respetivo IVA, não sofreu qualquer diminuição, apenas foi objeto de liquidação financeira por parte do SNS através do mecanismo da emissão de crédito em seu favor, a título de contribuição financeira.

33. O pagamento da contribuição financeira não deve dar lugar à regularização de IVA, por parte do fornecedor, pois também não tem enquadramento nas situações previstas no artigo 78.º ou sequer no artigo 78.º-A, ambos do CIVA.

34. A situação em que o credor prescinde do recebimento da contraprestação, não é propriamente uma situação em que tenha havido uma alteração do valor tributável da operação que efetivamente ocorreu, tal como se verificaria se estivessemos perante um desconto ou devolução dos produtos anteriormente faturados. Também não se trata de um caso de incobabilidade do valor faturado por um dos processos referidos no n.º 7 do artigo 78.º ou do n.º 4 do artigo 78.º-A, ambos do CIVA.

35. Por esta via, também não poderá haver uma regularização do IVA anteriormente liquidado. É a própria forma de apuramento da contribuição financeira em favor do SNS que 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).

36. 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 também não deve incluir esse imposto.

37. Ou seja, concretizando, ainda que a Requerente atue no âmbito do designado Acordo, estamos perante uma contribuição financeira (tal como vem qualificada na cláusula 3.ª do mesmo Acordo), a qual se encontra fora do âmbito de aplicação do IVA [cfr. artigo 1.º, n.º 1, alínea a) a contrario do CIVA].

38. Com efeito, nem o regime da CEIF nem o acordo preveem quaisquer descontos ou abatimentos, reduções ou anulações de vendas.

39. Nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, em regra, "(...) o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro".

40. Por força da alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo, do valor tributável são excluídos "[o]s descontos, abatimentos e bónus concedidos".

41. Em concreto, considera a Requerente que a possibilidade de regularização do IVA contido nas notas de crédito emitidas às entidades do SNS por redução do valor tributável resulta de forma evidente não só dos artigos 73.º e 90.º da Diretiva IVA, mas também da jurisprudência do TJUE, nomeadamente no acórdão "NOVO NORDISK A/S" (C-248/23), assim como do Tribunal Arbitral no âmbito do processo n.º 216/2023-T.

42. Sobre a jurisprudência invocada do TJUE, esta versa sobre um tipo de acordo diverso: - Contratos de comparticipação de medicamentos.

43. A caracterização dos Contratos de comparticipação de medicamentos é diversa do Acordo com a APIFARMA. A pronúncia do TJUE refere-se ao valor final de produtos farmacêuticos vendidos em farmácia, cujo valor de comparticipação em medicamentos é alterado refletindo-se no preço final dos medicamentos. No caso em análise, não se trata de uma comparticipação no preço final dos medicamentos, que reduziria a base tributável, onde faria sentido a regularização do IVA.

44. No âmbito do Acordo, desde a criação da CEIF, em 2015, existe uma obrigação legal que sujeita todo o setor farmacêutico a uma contribuição financeira, para atingir os objetivos orçamentais de despesa pública com medicamentos em ambulatório, incluindo subsistemas, e hospitalar do SNS, com vista a garantir a sustentabilidade do SNS.

45. Aliás, a adesão ao Acordo constitui o motivo de isenção à CEIF. A Requerente está sujeita a CEIF, apenas ficando isenta pelo facto de ter aderido ao Acordo, sendo que o incumprimento do Acordo, nos termos do n.º 3 do art.º 5 da CEIF, determina o fim da isenção.

46. Ou seja, não se vislumbra que se possam retirar conclusões ou fazer analogia entre a situação em causa e o citado acórdão do TJUE, como pretende o sujeito passivo, pois tratam-se de realidades totalmente diferentes. Estes contratos, são contratos de comparticipação, que reduzem o preço do medicamento.

#### Conclusão

47. O IVA não pode ser regularizado nas notas de crédito, atendendo a que:

- i) O Acordo tem a natureza jurídica de contribuição financeira;
- ii) Requerente encontra-se isenta do pagamento da CEIF, mas o que tem de pagar é ainda uma contribuição financeira (obrigatória), que se encontra excluída do âmbito do IVA.