

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 260/2023-T

Tema: IRS. Regime de transparência fiscal. Benefício fiscal por dedução à colecta do IRC

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Gonçalo Marquês de Menezes Estanque e Dra. Ana Rita do Livramento Chacim, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 21-06-2023, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., titular do número de identificação fiscal ... e **B...**, titular do número de identificação fiscal ..., ambos residentes na ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, na área de jurisdição do Serviço de Finanças de Lisboa – ... (e adiante conjuntamente designados por “REQUERENTES”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021..., relativa ao ano de 2020, e da correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., através das quais a Administração Tributária apurou o valor total a pagar de € 282.344,95.

Os Requerentes pedem ainda a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2022..., que teve por objecto aqueles actos de liquidação, bem como reembolso do impostos e juros indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

1.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 11-04-2023.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 31-05-2023, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21-06-2023.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 15-09-2023, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente A... (adiante individualmente identificada por “Requerente A...”) é sócia de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”): a C..., S.P., R.L, pessoa coletiva n.º ... (adiante designada simplesmente por “Sociedade Transparente”) – (Anexo G da declaração de Informação Empresarial Simplificada de 2020 que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- B) Por aplicação do referido regime de transparência fiscal e dos estatutos da Sociedade Transparente, 10,83% da matéria coletável de 2020 desta entidade é imputável à Requerente A... a título de rendimento da Categoria B de IRS (documento n.º 4);
- C) No exercício de 2020, a Sociedade Transparente fez um investimento em unidades de participação de um fundo de investimento que tem como objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo à investigação e desenvolvimento, nos termos previstos no artigo 37.º, n.º 1, alínea f), do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) (cópia da decisão de deferimento proferida pela Agência Nacional de Inovação e cópia da candidatura/do comprovativo da candidatura, que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- D) Nessa decisão de deferimento refere-se, além do mais que «*podendo a Requerente beneficiar da dedução prevista no artigo 38.º do CFI, recomendando-se a atribuição de crédito fiscal no montante de 2.475.000.00€ (dois milhões, quatrocentos e setenta e cinco mil euros)*» (documento n.º 5);
- E) No Anexo D (relativo à imputação de rendimentos) da sua declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020, a Requerente A... registou como rendimento líquido da Categoria B, o valor de € 752.470.86, correspondente à sua percentagem na matéria coletável da Sociedade Transparente e como dedução à colecta, o valor de € 261.180,90, correspondente a uma parte do benefício associado ao SIFIDE que foi gerado na esfera da Sociedade Transparente (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- F) Na determinação do valor da dedução à coleta, os Requerentes cometeram um lapso, pois o valor correcto da dedução que pretendem ver aplicada é de € 268.114,76, correspondente à percentagem da Requerente A... na imputação dos lucros da Sociedade Transparente (10,83%) (artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral, não contestado);
- G) Na liquidação de IRS n.º 2021..., relativa ao ano de 2020, a Administração Tributária desconsiderou totalmente a dedução à colecta relativa ao SIFIDE, tendo apurado o valor a pagar de IRS de € 282.344,95 e emitiu com base neste valor a liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., no valor de € 3.326.60 (documentos n.ºs 2 e 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) A data-limite de pagamento voluntário da liquidação era 31-08-2021 (documento n.º 2);
- I) Os Requerentes pagaram as quantias liquidadas (artigo 10.º do pedido de pronúncia arbitral, não contestado);
- J) Em 03-01-2022, os Requerentes apresentaram à Autoridade Tributária e Aduaneira um pedido de revisão das liquidações referidas (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- K) O pedido de revisão foi indeferido por despacho de 02-01-2023, proferido pelo Subdirector-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo de delegação de competências (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- L) O despacho de indeferimento manifesta concordância com uma informação que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:
- 4- O regime de transparência fiscal (RTF) visa essencialmente a concretização de três objetivos (cfr. CIRC Comentado e Anotado, DGCI, 1990, pp 95 e 96), a saber, neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da designada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios.*
- O objetivo da neutralidade fiscal implica que na tributação não seja tida em conta a forma jurídica adotada pelos sujeitos passivos, sendo tributados os respetivos*

sócios ou membros como se exercessem diretamente a atividade prosseguida pela sociedade. Procura-se assim atender tão só à capacidade contributiva daqueles sócios ou membros, manifestada indiretamente através dos rendimentos obtidos pela sociedade ou entidade transparente.

O objetivo do combate à evasão fiscal está igualmente presente na adoção do regime de

transparência fiscal, na medida em que se procura obviar, com tal adoção, a que sejam constituídas sociedades apenas com a finalidade de fuga aos impostos.

-O objetivo da eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos aos sócios, sendo o único que, quiçá, é plenamente atingido pelo regime de transparência fiscal.

Com efeito, na medida em que se afasta da tributação em sede de IRC, as sociedades e outras entidades abrangidas por esse regime, obsta-se a que o resultado por elas apurado seja duplamente tributado: na esfera da própria sociedade ou entidade transparente e na esfera dos respetivos sócios ou membros.

5- Por sua vez, o Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo arº 2º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, prevê, no seu Capítulo V, artº 35º, um benefício fiscal designado de Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II), a vigorar nos períodos de tributação de 2014 a 2025.

6- A dedução em causa é feita, nos termos do artº 90º do CIRC, na liquidação respeitante ao período de tributação em que foram realizadas as despesas.

7- O artº 15º do CIRC define como é determinada a matéria coletável para cada uma das entidades que sejam sujeitos passivos deste imposto, sendo que, esta se obtém pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos do artº 17º e seguintes do CIRC, dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro, ou seja, $\text{Matéria coletável} = \text{Lucro Tributável} - \text{Prejuízos Fiscais} - \text{Benefícios Fiscais}$ (os que operem por dedução ao Lucro Tributável).

8- Significa assim, que a dedução do benefício fiscal em causa (SIFIDE li), bem como as deduções relativas à dupla tributação jurídica internacional, à dupla tributação económica internacional, benefícios fiscais previstos no n.º 2 do art.º 90.º do CIRC, bem como as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, operam na fase de dedução à coleta e não da matéria coletável.

9- E, conforme determinam os n.ºs 1 e 2 do art.º 20.º do CIRS, constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no art.º 6.º do CIRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efetuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa, sendo que as respetivas importâncias se integram como rendimento líquido de categoria B, a englobar com os restantes rendimentos do agregado familiar para determinação da taxa geral de IRS a aplicar, integrando-se no procedimento de liquidação do IRS que se desenrola, enquanto imposto de natureza pessoal.

10- Quanto às deduções à coleta, concretamente, as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, as mesmas são dedutíveis nos termos da al. k do n.º 1 (benefícios fiscais) e do n.º 2 do art.º 78.º do CIRS (retenções na fonte).

11- No entanto, no que diz respeito aos benefícios fiscais, essa dedução está limitada pelo disposto nos n.ºs. 7 e 8 do citado artigo, uma vez que os requerentes têm um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do art.º 68.º, pelo que a soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1, não podem exceder os € 1.000,00, sendo este limite majorado 5% por cada dependente ou afilhado civil nos agregados com 6 ou mais dependentes.

12- Sendo o SIFIDE II um benefício fiscal o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do art. 78.º do CIRS, mas fica sujeito à limitação referida, pelo que, por força da referida limitação, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do artigo 78.º do CIRS, pelo que, independentemente do valor apurado do total de despesas com deduções à coleta, existem limites globais de

dedução consoante o escalão de IRS em que estiver incluído o sujeito passivo, ou seja, existe um teto global que depende do rendimento coletável e do número de filhos do agregado familiar.

13- Ora, as alegações da requerente não podem proceder, desde logo, porque a al. K) do n.º 1 do art.º 78.º do CIRS, não faz qualquer distinção sobre a forma de manifestação dos benefícios fiscais elegíveis para dedução à coleta, ou seja, dos benefícios fiscais previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), e demais legislação complementar, pelo que, onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (cfr. art.º 9.º do CC), e, se fosse essa a intenção do legislador, este tê-lo-ia feito em termos precisos.

14- Assim sendo, resulta da interpretação legal do disposto na al. k do n.º 1 e do n.º 7 do art.º 78.º do CIRS, que são admissíveis como deduções à coleta as «despesas de investigação e desenvolvimento» ao abrigo do SIFIDE li, nos termos da al. k do n.º 1, mas ficam sujeitas à limitação referida no n.º 7, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do artigo 78.º do CIRS.

15- Efetivamente, como já foi referido anteriormente, a lei determina através do n.º 1 do art. 6.º do CIRC, que é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria coletável, determinada nos termos deste Código, das sociedades de profissionais.

16- E, o benefício fiscal relativo ao SIFIDE II, opera através de uma dedução à coleta e não à matéria coletável, ou seja, opera num momento ulterior ao apuramento da matéria coletável, conforme n.º 1 do art. 38.º do CFI e al. a) do n.º 1, n.º 2 e n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, pois apenas são dedutíveis à matéria coletável os benefícios fiscais que operem por dedução ao lucro tributável, nos termos do disposto no art.º 15.º do CIRC.

17- Acrescendo, que tendo o regime de transparência fiscal (RTF) sido implementado tendo como um dos objetivos a neutralidade fiscal, o que implica que na tributação não seja tida em conta a forma jurídica adotada pelos sujeitos

passivos, sendo tributados os respetivos sócios ou membros como se exercessem diretamente a atividade prosseguida pela sociedade, atendendo-se assim à capacidade contributiva daqueles sócios ou membros, se abrisse a porta a que o rendimento líquido destes profissionais com o exercício de atividade através de uma sociedade, fosse anulado, via aplicação de poupanças/capitais em fundos de investimentos, enquanto os profissionais em prática individual veriam vedado este benefício.

CONCLUSÃO

18 -Nestes termos, atendendo ao anteriormente exposto, somos de parecer que deverá indeferir-se o pedido, conforme proposto na Informação-IRS n.º 259/2022, não devendo ser autorizada pelo Diretor-Geral da Administração Tributária e Aduaneira a revisão do ato tributário em causa.

M) A Administração Tributária emitiu a Circular n.º 8/90, de 16-12-1990, sobre o «Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais», cuja cópia consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Imputação de deduções à colecta

4. As deduções mencionadas nas alíneas a) a d) do n.º 2 do artigo 71.º do CIRC, nas quais se incluem as retenções na fonte, devem, para cumprimento do estabelecido no n.º 6 deste artigo, ser previamente quantificadas na sociedade de profissionais em impresso de modelo oficial e posteriormente imputadas aos respectivos sócios nos termos que resultarem do acto constitutivo dessas entidades ou, na falta de elementos, em partes iguais.

5. As importâncias referidas no número anterior serão deduzidas à colecta do IRS apurada com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a

imputação prevista no artigo 5.º do CIRC a qual deve efectivar-se no ano em que se inclua o fim do período de tributação da sociedade de profissionais.

N) Em 10-04-2023, os Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e que também constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

A questão essencial que é objecto do presente processo é a de saber se a dedução à colecta de SIFIDE, prevista no artigo 38.º do CFI, é aplicada à colecta de IRS, nos casos de sociedades transparentes, com os limites previstos no artigo 78.º, n.º 7, alínea b), do CIRS, na redacção da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro (vigente em 2020).

Os Requerentes defendem que «o limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS não é aplicável às deduções imputadas aos sócios por efeito do disposto no artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC», alegando, em suma:

- É isso que resulta do texto do citado artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC (como aliás a própria Administração Tributária assumia expressamente até 2020);
- É nesse sentido que apontam todos os outros elementos interpretativos da lei (a intenção do legislador, a evolução dos regimes e a coerência do sistema tributário): o resultado da interpretação defendida pela Administração Tributária é completamente desadequado e faz letra morta do regime; e porque

-
- Se se admitir que a lei tem o sentido que a Administração Tributária lhe dá, o n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS é inconstitucional e tem de ser desaplicado, por violação do princípio da igualdade, do princípio da livre iniciativa económica, do princípio da legalidade fiscal e do princípio da não retroatividade dos impostos;
 - A liquidação de juros compensatórios é ilegal por a Autoridade Tributária e Aduaneira não ter demonstrado o seu elemento subjectivo e o artigo 102.º, n.ºs 4 e 5 do Código do IRS permitem aos sujeitos passivos reduzir/não realizar os pagamentos por conta inicialmente apurados pela Administração Tributária quando, de acordo com os elementos de que disponham, antecipem, num juízo de prognose, que esses pagamentos não serão necessários para satisfazer o imposto a liquidar a final.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida na decisão do pedido de revisão oficiosa, dizendo, em suma:

- as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do art.º 90º do CIRC, as mesmas são dedutíveis nos termos da al. k do n.º 1 (benefícios fiscais) e do n.º 2 do art.º 78º do CIRS (retenções na fonte);
- sendo o SIFIDE II um benefício fiscal o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do art.º 78º do CIRS, mas fica sujeito à limitação referida;
- a al. k) do n.º 1 do art.º 78º do CIRS não faz qualquer distinção quanto à forma de manifestação dos benefícios fiscais elegíveis para dedução à coleta, sejam os benefícios fiscais previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais ou os previstos na demais legislação complementar.

Tanto os Requerentes como a Autoridade Tributária e Aduaneira invocam em apoio das suas posições decisões arbitrais.

Os Requerentes juntaram aos autos ainda um parecer dos Senhores Professores Doutores José Xavier de Basto e António Martins, e um parecer do Senhor Professor Doutor José Casalta Nabais.

3.1. Legislação aplicável

O benefício fiscal do SIFIDE está previsto no CFI, em cujo artigo 38.º do CFI se estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 38.º

Âmbito da dedução

1 - Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante da coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025, numa dupla percentagem: a) Taxa de base - 32,5 % das despesas realizadas naquele período;

b) Taxa incremental - 50 % do acréscimo das despesas realizadas naquele período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores, até ao limite de (euro) 1 500 000,00.

2 - Para os sujeitos passivos de IRC que se enquadrem na categoria das micro, pequenas ou médias empresas, tal como definidas na Recomendação n.º 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003, que ainda não completaram dois exercícios e que não beneficiaram da taxa incremental fixada na alínea b) do número anterior, aplica-se uma majoração de 15 % à taxa base fixada na alínea a) do número anterior.

3 - A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior.

(...)

O artigo 90.º do CIRC, para que remete o n.º 3 daquele artigo 38.º, estabelece o seguinte,

na redacção vigente em 2020, e no que aqui interessa:

Artigo 90.º

Procedimento e forma de liquidação

1 - A liquidação do IRC processa-se nos termos seguintes:

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste;

(...)

2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*
- c) A relativa a benefícios fiscais;*
- d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;*
- e) A relativa a retenções na fonte não suscetíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

(...)

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

O artigo 78.º do CIRS, estabelece o seguinte, na redacção vigente em 2020 e no que aqui interessa:

Artigo 78.º

Deduções à coleta

1 - À coleta são efetuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:

(...)

k) Aos benefícios fiscais.

(...)

7 - A soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 não pode exceder, por agregado familiar, e, no caso de tributação conjunta, após aplicação do divisor previsto no artigo 69.º, os limites constantes das seguintes alíneas:

a) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável igual ou inferior ao valor do 1.º escalão do n.º 1 artigo 68.º, sem limite;

b) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao valor do 1.º escalão e igual ou inferior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º, o limite resultante da aplicação da seguinte fórmula:

(euro) 1 000 + [(euro) 2 500 - (euro) 1 000] x [valor do último escalão - Rendimento Coletável] / valor do último escalão - valor do primeiro escalão;

c) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º, o montante de (euro) 1 000.

(...)

3.2. Apreciação da questão

O artigo 38.º do CFI estabelece a dedução do benefício fiscal do SIFIDE à colecta de IRC,

com remissões para o artigo 90.º do CIRC.

O n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, que indica as deduções em sede de IRC, inclui a dedução «*relativa a benefícios fiscais*».

Embora as deduções relativas a benefícios fiscais, em sede de IRC e IRS, possam ter por objecto a matéria colectável ou a colecta (artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), aquele artigo 90.º, n.º 2, reporta-se aos benefícios fiscais que operam por dedução à colecta, como se infere dos factos de a relevância dos benefícios fiscais que operam por dedução ao lucro tributável estar prevista no artigo 15.º, n.º 1, do CIRC e de todas as outras deduções previstas naqueles n.º 2 (dupla tributação jurídica internacional, dupla tributação económica internacional, pagamentos por conta e retenções na fonte), serem manifestamente deduções à colecta.

Sendo assim, o n.º 5 do artigo 90.º do CIRC, ao estabelecer que as deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal são imputadas aos respetivos sócios ou membros e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo, está inequivocamente a determinar a aplicação em sede de IRS das deduções à colecta resultantes de benefícios fiscais que deveriam ser aplicadas em sede de IRC.

Para além disso, este n.º 5 esclarece também a forma como é feita a aplicação do benefício fiscal em sede de IRS: as deduções são «*deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo*». Isto é, as deduções previstas em sede de IRC são deduzidas à colecta de IRS (o «*montante apurado com base na matéria coletável*»), que é determinada tendo em conta os rendimentos provenientes da sociedade transparente que são imputados aos sócios, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIRC.

Não se estabelece neste n.º 5 do artigo 90.º qualquer limitação à dedução dos benefícios fiscais em sede de IRS, resultando, antes, do teor literal desta norma que «*as deduções referidas no n.º 2*» (as que devem ser determinadas em sede de IRC) são imputadas aos sócios para efeitos de IRS, tal como foram determinadas.

Isto é, essencialmente, está-se perante transferência para os sócios de benefício fiscal em IRC, tal como ele existe para as sociedades opacas no âmbito do IRC, o que afasta a sujeição

destas deduções à colecta de IRC às limitações de benefícios fiscais que operam por dedução à colecta previstas no CIRS, que são aquelas a que, naturalmente, se refere o art. 78.º, n.º 7, do CIRS.

O SIFIDE não é um benefício fiscal em sede de IRS, mas que opera no âmbito do IRC, que é determinado tendo em consideração a colecta de IRC e não de IRS e é transferido para os sócios das sociedades transparentes, por força do disposto no n.º 5 do artigo 90.º do CIRC, tal como foi determinado em sede de IRC.

O artigo 38.º, n.º 1, do CFI e este n.º 5 do artigo 90.º do CIRC estabelecem um regime especial de dedução do SIFIDE à colecta de IRS, que, no seu específico domínio de aplicação, prevalece sobre o regime geral de deduções à colecta previsto no artigo 87.º do CIRS.

Trata-se de um regime «completo, no que respeita às regras de apuramento e imputação dos rendimentos auferidos por sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal. Abrangendo o momento inicial de obtenção desse rendimento e a fase final de dedução à colecta previamente determinada». «Aceitar uma limitação posterior fundada nas regras próprias de apuramento e liquidação do IRS, implicaria a distorção do regime de transparência fiscal. Na medida em que removeria a neutralidade que lhe é inerente e que constitui seu edifício teleológico». «Em sede de IRS uma tal limitação não deixaria de se caracterizar como uma inadmissível intromissão nas regras próprias e específicas do regime de transparência fiscal, o qual é regulado num bloco normativo autónomo. Ao normativo do IRS cabe apenas a recepção dos valores (matéria colectável e dedução à colecta) imputáveis nos termos do Código do IRC». (decisão arbitral proferida no processo n.º 336/2020-T).

Assim, tratando-se de transpor para os sócios das sociedades transparentes os benefícios fiscais que usufruíam se se fossem sócios de sociedades opacas, a determinação do montante das deduções terá as limitações previstas para as sociedades opacas, designadamente os limites máximos previstos nas várias normas que prevêm benefícios fiscais que operam por dedução à colecta de IRS, que no caso do SIFIDE é o artigo 38.º, n.º 1, do CFI.

A adequada ponderação relativa dos conflituantes interesse público na obtenção de receitas fiscais da tributação e interesse extrafiscal que justifica o benefício fiscal está feita nas normas que limitam o benefício fiscal em sede de IRC, neste caso do SIFIDE no artigo 38.º, n.º 1, do CFI.

No caso das sociedades transparentes não há propriamente colecta de IRC, pois só são tributadas em IRS (para além de tributações autónomas), mas o n.º 5 do artigo 90.º do CIRC pressupõe que a colecta de IRC seja calculada virtualmente, para poder ser determinado o montante que é imputado aos sócios.

Como se diz na decisão arbitral proferida no processo n.º 336/2020-T «o facto de a dedução à colecta ser “virtual” ou “técnica”, por decorrer da “isenção técnica” de IRC e ser imputável aos sócios, não obsta à sua transferibilidade para estes. Não apenas, porque o normativo do n.º 5 do artigo 90.º assim o determina, mas fundamentalmente pelo facto de tal corresponder a todo o edifício em que se encontra estruturado o regime da transparência fiscal. Com efeito, a matéria colectável, a colecta e a dedução à colecta são produto da regra de “isenção técnica” que enforma o regime da transparência fiscal. Sendo sujeitas a uma fórmula uniforme de imputação aos sócios, pessoas singulares ou colectivas, nos mesmos termos e condições em que o seria na ausência do regime de transparência. Apenas assim se assegura a neutralidade fiscal ínsita a esse regime».

Aliás, foi este o entendimento que de cálculo virtual da colecta de IRC que a própria AT veio a adoptar não só na Circular 8/90 cuja cópia foi junta aos autos, mas também nas mais recentes despacho da substituta do Director Geral de 2013.12.04, processo 2013 003058 (quanto ao Crédito Fiscal Extraordinário ao Investimento) (¹) e informação vinculativa n.º

¹ Publicitado em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/Ficha_doutrinaria_2013_3058.pdf, em que se refere, além do mais:

«Contudo, o disposto no n.º 5 do artigo 90.º do Código do IRC pressupõe a existência de deduções à coleta destas entidades a quem seja aplicável o regime de transparência fiscal.

A referida disposição vem, aliás, determinar como se procede à imputação aos sócios das deduções à coleta apuradas no seio da sociedade transparente, recorrendo ao estabelecido no n.º 3 do artigo 6.º do Código do IRC, o qual estabelece que a imputação da matéria coletável aos sócios é feita nos termos que resultarem do ato constitutivo ou, na falta de elementos, em partes iguais.

Ora, o CFEI, sendo um benefício por dedução à coleta, integra-se precisamente na norma prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC e, portanto, é-lhe aplicável o n.º 5 do mesmo artigo, ou seja, a dedução que caberia à sociedade transparente é imputada aos seus sócios.

Na aplicação do CFEI às entidades a que seja aplicável o regime da transparência fiscal regista-se, ainda, a particularidade de, por força do n.º 3 do artigo 3.º da Lei n.º 49/2013, de 16 de julho, ser necessário apurar a coleta que seria devida pela entidade transparente caso não fosse aplicável o referido regime da transparência. Com efeito, havendo uma limitação no regime do CFEI segundo a qual, a dedução prevista não pode exceder 70% da coleta do IRC, esta limitação terá que ser aferida em relação à potencial/virtual coleta da entidade transparente e só depois imputada aos sócios ou membros de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 90.º do Código do IRC.»

15282, processo 2019 001072 (quanto ao benefício fiscal da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos) (²).

Conclui-se, assim, como decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 07-06-2023, processo n.º 1301/21.0BEBRG, que «a dedução à colecta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria colectável aos sócios (pessoas físicas) de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo disposto nos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC e 35.º a 38.º do CFI, não lhes sendo aplicável, assim, o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS».

Pelo exposto, a liquidação de IRS impugnada enferma de ilegalidade ao não ter considerado a dedução do SIFIDE nos termos referidos, o que justifica a sua anulação parcial, na parte em que não considerou aquela dedução, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A anulação parcial da liquidação de IRS implica a correspondente anulação parcial da liquidação de juros compensatórios que tem aquela como pressuposto.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de IRS e juros

² Publicitada em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/circ/Documents/FD_PIV_15282.pdf, em que se refere, além do mais:

«As entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal, como é o caso da requerente, que cumpram os requisitos previstos no art.º 28.º do CFI, podem beneficiar da DLRR relativamente aos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do art.º 30.º do CFI.

Contudo, para efeitos do disposto no n.º 1 do art.º 29.º do CFI, o qual prevê que a dedução não pode exceder 25% da coleta do IRC (ou 50%, no caso de micro e pequenas empresas), será necessário o apuramento da coleta que seria devida pela entidade caso não fosse aplicável o regime de transparência fiscal. Esta limitação terá assim que ser aferida em relação à potencial/virtual coleta da entidade transparente e só depois operará a imputação aos sócios ou membros de acordo com o disposto no n.º 5 do art.º 90.º do CIRC.

Também o limite previsto no n.º 2 do art.º 29.º do CFI, correspondente ao montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos em cada período de tributação, terá de ser aferido em relação à entidade transparente, sendo também só depois imputados aos sócios ou membros de acordo com o disposto no n.º 5 do art.º 90.º do CIRC».

compensatórios que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelas Requerentes.

4. Reembolso de quantia paga e juros indemnizatórios

Os Requerentes pagaram as quantias liquidadas e pedem o seu reembolso com juros indemnizatórios.

Como consequência da anulação parcial das liquidações de IRS e juros compensatórios há lugar a reembolso da quantia indevidamente paga, que deverá ser determinada em execução do presente acórdão.

O artigo 43.º da LGT estabelece o seguinte, sobre juros indemnizatórios, no que aqui interessa:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1. São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2. *Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*

3. *São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:*

- a) *Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;*
- b) *Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;*
- c) *Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.*

O n.º 1 do artigo 43.º da LGT reconhece o direito a juros indemnizatórios quando se determinar em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços.

O pedido de revisão do acto tributário é equiparável a reclamação graciosa quando é apresentado dentro do prazo da reclamação administrativa, que resulta do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, como se refere no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-7-2006, proferido no processo n.º 402/06.

Como também se refere no mesmo acórdão, «*nos casos de revisão oficiosa da liquidação (quando não é feita a pedido do contribuinte, no prazo da reclamação administrativa, situação que é equiparável à de reclamação graciosa) (...) apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT*».

Este regime justifica-se pela falta de diligência do contribuinte em apresentar reclamação graciosa ou pedido de revisão no prazo desta, como se prevê no n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Como decorre da matéria de facto fixada, a data-limite de pagamento voluntário da liquidação era 31-08-2021, pelo que o prazo da reclamação graciosa (que era de 120 dias a contar daquela data, nos termos do artigo 70.º, n.º 1, e 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT) terminou

em 29-12-2021.

O pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 03-01-2022, pelo foi apresentado fora do prazo da reclamação graciosa.

Por isso, no caso em apreço, não é aplicável o n.º 1 do artigo 43.º da LGT, sendo à face da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º que tem de ser apreciada o direito a juros indemnizatórios

Assim, apenas há lugar a juros indemnizatórios *«quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária»*.

No caso em apreço, o pedido de revisão oficiosa foi apresentado em 03-01-2022 e a decisão de indeferimento foi proferida em 03-01-2023, pelo que não decorreu mais de um ano entre o pedido de revisão e a decisão.

Por isso, os Requerentes não têm direito a juros indemnizatórios.

5. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação de IRS n.º 2021..., e a correspondente liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., nas partes em que têm como pressuposto a não dedução à colecta de IRS da quantia que beneficia do SIFIDE;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantia pagas e condenar a Administração Tributária à Requerente o que for liquidado em execução do presente acórdão;
- d) Julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 265.002,04**, indicado pelos Requerentes e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 27-09-2023

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Relator)

(Gonçalo Marquês de Menezes Estanque)

(Ana Rita do Livramento Chacim)