

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 251/2023-T

Tema: IRS – Regime de transparência fiscal – Dedução de SIFIDE II

SUMÁRIO

- I. Não se encontra sujeita ao limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, a dedução à coleta referente ao SIFIDE II, quando haja lugar à imputação da matéria coletável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal.
- II. O Tribunal arbitral não é competente para conhecer o pedido de reconhecimento do direito ao reporte para os anos posteriores da dedução de SIFIDE II.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Jorge Belchior de Campos Laires, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., titular do número de identificação fiscal..., e B..., titular do número de identificação fiscal ..., ambos residentes em..., ..., ... (“Requerente”), requereram a constituição de Tribunal Arbitral e deduziram pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2021... e do Recurso Hierárquico n.º ...2022... (-.../2022), bem como a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2021..., relativa ao ano de 2020, com o valor a pagar de € 6.271,77.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou

1.

“Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada a 2023-04-10, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Requerida.

O pedido foi comunicado à Requerida a 2023-04-13.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular o signatário, em 2023-05-30, que aceitou, sem oposição das partes.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 2023-06-20.

Em 2023-06-22 o Tribunal notificou a Requerida nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, o que a Requerida veio a fazer em 2023-09-11.

Em 2023-09-22 o Requerente apresentou Requerimento a juntar documentação adicional aos autos.

Por Despacho de 2023-10-04 foi dispensada a reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, convidou-se as partes para alegações escritas facultativas, pelo prazo sucessivo de quinze dias, alegações que apenas o Requerente apresentou, a 2023-10-17.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído face ao preceituado nos artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º, todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciária e têm legitimidade.

O presente pedido de constituição de tribunal arbitral tem-se por tempestivo.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- A. Em 2020 o Requerente (marido) era sócio de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal (“Sociedade Transparente”) previsto no artigo 6.º do Código do IRC (cfr. indicado na declaração modelo 3 de IRS como documento n.º 4 do PPA, tendo sido igualmente alegado pelo Requerente e não contestado pela Requerida).
- B. No exercício de 2020, o Requerente detinha uma participação de 15% no capital da Sociedade Transparente (cfr. indicado na declaração modelo 3 de IRS como documento n.º 4 do PPA, tendo sido igualmente alegado pelo Requerente e não contestado pela Requerida).
- C. Naquele exercício de 2020, a Sociedade Transparente fez um investimento de € 200.000 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 (cf. “Declaração” e “Notificação da aprovação total” emitidas pela Agência Nacional de Inovação (“ANI”) que foram juntas aos Autos através do requerimento de 21 de setembro de 2023).
- D. Em 17 de maio de 2022, a ANI notificou da decisão final de deferimento integral da candidatura SIFIDE II, bem como da emissão da declaração a que se refere o número 1 do artigo 40.º do CFI, no sentido de a Sociedade Transparente beneficiar da dedução prevista no artigo 38.º do CFI, recomendando a atribuição de crédito fiscal no montante de € 165.000 (cf. documentos citados no ponto anterior).
- E. No dia 29 de junho de 2021, o Requerente apresentou a sua declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2020 (cf. documento n.º 4 junto com o PPA).

- F. No Anexo D desta declaração (relativo à imputação de rendimentos), o Requerente registou como rendimento líquido da Categoria B, o valor de € 19.946,76, correspondente à sua percentagem (15%) na matéria coletável da Sociedade Transparente e como dedução à coleta, o valor de € 24.750,00, correspondente à sua percentagem (15%) no benefício associado ao SIFIDE II que foi gerado na esfera da Sociedade Transparente (cf. documento n.º 4 junto com o PPA).
- G. A AT teve em conta todo o valor declarado a título de rendimento da categoria B (€ 19.946,76), mas desconsiderou a dedução à coleta relativa ao SIFIDE II no valor de € 24.750,00 (cfr. documentação junto com o PPA e Processo Administrativo).
- H. Em consequência, a Administração Tributária emitiu a liquidação de IRS n.º 2021..., na qual a apurou uma coleta líquida de € 33.988,60, dos quais € 7.561,86 correspondem à coleta resultante da imputação de rendimento da Sociedade Transparente ao Requerente, resultando num valor final a pagar de € 6.271,77 00 (cfr. documentação junto com o PPA e Processo Administrativo).
- I. O Requerente procedeu ao pagamento do imposto apurado pela AT (facto alegado pelo Requerente e não contestado pela AT).
- J. O Requerente apresentou uma Reclamação Graciosa contra o ato de liquidação referido, tendo o mesmo sido indeferido (cfr. Processo Administrativo).
- K. O Requerente deduziu Recurso Hierárquico contra o referido indeferimento, tendo, em 6 de janeiro de 2023, sido notificado da decisão de indeferimento (cf. Processo Administrativo, sendo a data da notificação indicada pelo Requerente e não contestada pela AT).

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos não provados que tenham relevância para o sentido da decisão.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

A convicção do Tribunal fundou-se unicamente nas alegações das partes e na análise crítica da prova documental junta aos autos, que está referenciada em relação a cada facto julgado assente.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

As questões a decidir são de seguida apreciadas pelo tribunal pela ordem da defesa apresentada pela Requerida, seguidas pela análise dos pedidos do Requerente quanto ao direito a juros indemnizatórios e quanto ao pedido formulado pelo Requerente para declaração, por este tribunal, quanto ao direito ao reporte para os anos posteriores da dedução de SIFIDE II que não pode ser usada no IRS de 2020 por falta de coleta.

a) Do incumprimento das condições e a não comprovação do benefício

A Requerida entende que o Requerente não cumpre as condições previstas no capítulo V do Código Fiscal do Investimento (“CFI”) para poder beneficiar da dedução à coleta prevista no nº 1 do artigo 38º do CFI, porquanto não consta da IES submetida para o exercício de 2020 da Sociedade Transparente, no seu anexo G, como dedução à coleta, a indicação de qualquer benefício fiscal. Adicionalmente, da declaração modelo 22 de IRC submetida em 2021-06-03 não consta o anexo D (benefícios fiscais), onde deveria ser declarado o benefício fiscal em causa.

A Requerida alega igualmente que o benefício fiscal não foi comprovado, nos termos do disposto no artigo 40º do CFI, através de declaração comprovativa a requerer por parte da Sociedade Transparente junto da ANI, ou prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração, de que as atividades exercidas ou a exercer correspondem efetivamente a ações de investigação ou desenvolvimento, dos respetivos montantes envolvidos, do cálculo do acréscimo das despesas em relação à média dos dois exercícios anteriores e de outros elementos considerados pertinentes, no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial, a integrar no processo de documentação fiscal do sujeito passivo.

Análise

No que respeita à primeira parte das alegações da Requerida, ou seja, a alegada ausência de declaração na IES do benefício fiscal, bem como a ausência de preenchimento do anexo D da declaração modelo 22, claramente que estão em causa, quando muito, obrigações meramente acessórias, não sendo a sua inobservância, por si só, causa da não aplicação do benefício.

A Requerida alega igualmente a falta de comprovação do benefício, sendo certo que o ónus da prova incumbe ao Requerente, que é quem invoca o direito ao benefício fiscal. A comprovação da elegibilidade para o benefício fiscal concretizou-se através do requerimento apresentado a 21 de setembro de 2023, em que o Requerente juntou aos Autos a “Declaração” e “Notificação da aprovação total” emitidas pela ANI onde se constata que, em 17 de maio de 2022, a ANI notificou da decisão final de deferimento integral da candidatura SIFIDE II, bem como da emissão da declaração a que se refere o número 1 do artigo 40.º do CFI, no sentido de a Sociedade Transparente beneficiar da dedução prevista no artigo 38.º do CFI, recomendando a atribuição de crédito fiscal no montante de € 165.000.

Tem-se assim por demonstrada a elegibilidade para o benefício fiscal, improcedendo a alegação da Requerida.

b) Da aplicação do limite do nº 7 do artigo 78º do CIRS

Requerente e Requerida têm posições divergentes quanto a este aspeto. Conforme alega a Requerida na sua Resposta, *“o entendimento defendido pela AT não contraria a dedução à coleta de IRS do benefício fiscal relativo a SIFIDE gerado na esfera da sociedade transparente, considerando que a Requerente tem o direito de deduzir até ao montante da coleta gerada pela imputação da matéria coletável da sociedade transparente a dedução à coleta gerada nesta sociedade, porém com o referido limite [o do n.º 7 do artigo 78.] consignado no CIRS”*.

Recorde-se que, à data dos factos, a referida norma dispunha a seguinte:

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:
$$€ 1\,000 + [€ 2\,500 - € 1\,000] \times [\text{valor do último escalão} - \text{Rendimento Coletável}]$$
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 € 1 000.*

O Requerente entende que o limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º não é aplicável às deduções imputadas aos sócios de sociedades transparentes por efeito do disposto no artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC, porque é o que resulta do texto desta norma, e é o sentido que apontam todos os outros elementos interpretativos da lei, ou seja, a intenção do legislador, a evolução dos regimes e a coerência do sistema tributário. Entende que o resultado da interpretação defendida pela AT é completamente desadequado e, na prática, anularia o regime de incentivos fiscais corporizados pelo SIFIDE II. O Requerente juntou igualmente pareceres de juristas que sufragam a sua posição.

Análise

Há jurisprudência recentemente firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) quanto à matéria de direito em discussão, concretamente o Acórdão proferido no processo 01301/21.0BEBRG, de 06/07/2023, onde se conclui que “a dedução à coleta 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 coletável 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”.

O STA considera que a tese defendida pela AT “*não tem suporte na letra da lei, conduz a uma distorção e obstrução dos objetivos prosseguidos pelo legislador nacional e europeu com a consagração do regime de transparência fiscal, determina que o investimento e o sacrifício financeiro inerente a esse regime não se traduzam efetivamente num benefício fiscal e, por último, conduz a situações de desigualdade injustificáveis*”.

Prossegue o STA dizendo “*que o regime de transparência fiscal impõe que a matéria coletável da sociedade apurada segundo o regime do CIRC é imputada na esfera pessoal dos sócios, e não que, posteriormente, após a integração ou englobamento dessa matéria coletável com outros rendimentos dos sócios, só se possam realizar as deduções à coleta previstas em sede de IRS e com os limites aí estabelecidos. E tratando-se de um benefício fiscal concedido a uma sociedade, que opera por dedução à coleta, apenas pelo regime aplicável a essa sociedade se pode realizar a dedução na esfera pessoal dos sócios. Aliás, o legislador terá mesmo pretendido salvaguardar esta especificidade ao determinar que a integração no rendimento do sócio se faz “nos termos da legislação que for aplicável”, que só pode ser a disciplina consagrada de forma especial nos artigos 90.º e 92.º do CIRC e 35.º a 42.º do CIF. Isto, sem prejuízo da tributação incidir, sendo caso disso, conjuntamente com os rendimentos de outros membros do agregado familiar, sendo-lhe, subsequentemente, aplicada a taxa correspondente*”.

Por força do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, “*nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito*”.

Assim, e tendo por base a jurisprudência firmada pelo STA, conclui-se que assiste razão ao Requerente, sendo de julgar procedente a presente ação arbitral.

c) Dos juros indemnizatórios

O Requerente, além do reembolso das quantias pagas em excesso e da parte do reembolso que não ocorreu por via da liquidação em crise, peticiona igualmente o pagamento de juros indemnizatórios sobre esse valor.

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

O direito a juros indemnizatórios, como se vê da norma citada, depende de ter havido erro imputável aos serviços, pelo que importa analisar em que circunstâncias a liquidação foi operada pela AT, no sentido de apurar se esta se deveu a um erro (de facto ou de direito) dos serviços.

Quer na decisão da Reclamação Graciosa, quer na decisão de Recurso hierárquico, bem como na Resposta apresentada no processo arbitral, a AT começa por alegar que o benefício fiscal não deve ser aplicável, uma vez que o Requerente não logrou provar a respetiva elegibilidade. Sem prejuízo dessa consideração, a Requerida pugna ainda pela aplicabilidade do limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, ou seja, a liquidação sempre seria devida face ao limite de dedução à coleta dos benefícios fiscais, no caso o SIFIDE II.

Ora, resulta dos autos, conforme alega a Requerida, que o Requerente nunca apresentou, quer em sede de reclamação, quer em sede de recurso hierárquico, a declaração da ANI ou a prova da apresentação do pedido de emissão dessa declaração, conforme exige o artigo 40.º, n.º 1, do CFI, vindo apenas a apresentar essa prova já no decorrer da ação arbitral. Todavia, afigura-se nítido que a liquidação de IRS controvertida não foi motivada por essa alegada ausência de comprovação, mas antes em virtude da interpretação da AT de que era aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS. Não consta dos autos, nem tal foi alegado pela Requerida, que a liquidação de IRS em causa tenha sido precedida de um pedido feito pela AT para comprovação do benefício fiscal, de forma que se pudesse dizer que a liquidação foi motivada, antes de mais, por essa ausência de prova.

Há então que concluir que a liquidação em causa foi motivada por um erro, por parte da AT, na interpretação do artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, sem prejuízo de a AT ter, já em sede de contencioso administrativo, defendido ainda que o benefício fiscal não fora devidamente comprovado pelo Requerente.

Nesse sentido, deve ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios, contáveis desde a data do pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º1, alínea a), do RJAT, calculados sobre a quantia indevidamente paga pela Requerente acrescida do valor de reembolso que possa ter direito em resultado da alteração da liquidação, à taxa dos juros legais, em conformidade com o disposto nos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º 10, ambos da LGT.

d) Reporte para os anos posteriores da dedução que não pode ser usada no IRS de 2020 por falta de coleta

O Requerente pede igualmente que seja declarado o direito ao reporte para os anos posteriores da dedução de SIFIDE II que não pode ser usada no IRS de 2020 por falta de coleta.

Ora, o direito ao reporte advém da legislação aplicável, não cabendo na competência deste tribunal arbitral declarar esse direito, uma vez que esta se cinge, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do RJAT, à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Improcede assim o pedido formulado pelo Requerente.

V. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente anular parcialmente a liquidação de IRS n.º 2021..., relativa ao ano de 2020, relativamente à parte que tem como pressuposto a não dedução à coleta de IRS relativa ao SIFIDE II,

anulando igualmente as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico que versaram sobre aquela liquidação.

- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias que são devidas ao Requerente em virtude da anulação parcial da liquidação de IRS.
- c) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito aos juros indemnizatórios calculados sobre a quantia indevidamente paga pelo Requerente, acrescida do valor de reembolso que possa ter direito em resultado da alteração da liquidação.
- d) Julgar improcedente, por incompetência do tribunal, o pedido de reconhecimento do direito ao reporte para os anos posteriores da dedução de SIFIDE II que não pode ser usada no IRS de 2020 por falta de coleta.

VI. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a) e b), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, quando seja impugnada a liquidação o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende, e quando se impugne o ato de fixação da matéria coletável, o valor contestado. Além do pedido de anulação da liquidação, é pedido igualmente o reconhecimento do direito ao reporte para anos subsequentes do valor do benefício fiscal, que se cifra em € **24.750,00**, sendo este o montante que o Requerente indicou como valor da causa e que não foi contestado pela Requerida.

VII. CUSTAS¹

Custas no montante de € **1.530,00**, a cargo da Requerida € 387,71 e a cargo dos Requerentes € 1.142,29, na proporção do decaimento, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

¹ De acordo com o Despacho de retificação de 10 de janeiro de 2024.

Lisboa, 07 de dezembro de 2023

O Árbitro,

Jorge Belchior de Campos Laires