

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 487/2024-T

Tema: IRS – SFIDE II no âmbito da transparência fiscal.

SUMÁRIO:

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), respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal, estabelecido no artigo 6º do Código do IRC, são imputadas aos respetivos sócios ou membros estabelecidos no seu n.º 3, em conformidade com o n.º 5 do artigo 90º, não lhe sendo aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

A..., com o NIF ... e B..., NIF..., ambos residentes na Rua ..., ...º, ...-... Lisboa, C..., NIF..., residente na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, e D..., NIF..., E..., NIF..., ambos residentes na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, notificados das decisões de indeferimento proferidas no âmbito dos procedimentos de Reclamação Graciosa n.º ...2022... e n.º ...2021... e no procedimento de Revisão Oficiosa n.º ...2021..., nos quais se discutiu a legalidade das liquidações de IRS n.º 2021..., n.º 2021..., e n.º 2021..., vêm, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 alínea a), 3.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1 alínea a) e n.º 2, do RJAT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em matéria tributária e pedir a pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade com a consequente anulação dos referidos atos de liquidação de IRS e de juros compensatórios, emitidos pela

Senhora Diretora-Geral da AT e bem assim, das mencionadas decisões de indeferimento proferidas pela Senhora Chefe de Divisão de Justiça Tributária da DF de Lisboa e pelo Senhor Diretor de Finanças Adjunto da mesma Direção de Finanças.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 05/04/2024 pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.

Os Requerente não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, 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, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação do Licenciado Arlindo José Francisco como Árbitro, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, que comunicou a respetiva aceitação no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral singular ficou constituído em 18 de junho de 2024, que em 19 seguinte proferiu Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, notificando a Senhora Diretora-Geral da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

Os Requerentes, em síntese, suportam o pedido por considerarem que nas liquidações em causa neste pedido de pronúncia arbitral, a AT desconsiderou ilegalmente uma dedução à coleta associada ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento (SIFIDE) originariamente gerada na esfera de uma sociedade transparente e imputada aos seus sócios pessoas singulares e que a utilização dessa dedução na esfera pessoal de cada um ficou sujeita aos (baixíssimos) limites previstos para as deduções de natureza pessoal do n.º 7 do artigo 78.º do CIRS. Esta tese da AT não tem qualquer suporte legal e já foi afastada pelo STA, conforme Douo Acórdão de 7 de junho de 2023, no P.º.01301/21. OBERG e também por algumas decisões arbitrais do CAAD, transitadas em julgado, designadamente o P.º 251/2023-T. Juntou ainda Pareceres, que vão no sentido por eles preconizado, da autoria dos Professores JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO e ANTÓNIO MARTINS, o primeiro e o mais recente pelo Professor Doutor JOSÉ CASALTA NABAIS.

Por sua vez a AT, também em síntese, vem dizer na sua resposta que pugna pela manutenção na ordem jurídica das liquidações impugnadas por entender que as mesmas consubstanciam uma correta

aplicação do direito aos factos. Na verdade, as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do artigo 90.º do CIRC, a sua dedução opera nos termos da alínea k) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 78.º do CIRS, termos em que considera improcedente o pedido, dado que este normativo 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, concluindo que o SIFIDE 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.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro), tendo o pedido sido tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades, nem existem exceções ou questões prévias de que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1- As questões a dirimir são as seguintes:

- a) Analisar e decidir sobre se, os atos de indeferimento das reclamações gratuitas já referidas padecem ou não de ilegalidade, com a consequente anulação ou manutenção na ordem jurídica das liquidações de IRS contra as quais as mesmas se dirigiam e também já identificadas;
- b) Em caso de procedência do pedido com consequente reembolso dos valores pagos indevidamente, há ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT, quanto aos Requerentes que pagaram imposto;

2 – Matéria de facto

2.1 Factos provados

- a) Os Requerentes A..., C... e D..., em 2020 eram sócios de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do CIRC, a F..., LDA, pessoa coletiva n.º... .
- b) No exercício de 2020 a F..., LDA apurou matéria coletável de IRC no valor de € 133.201,80
- c) Por aplicação do referido regime de transparência fiscal e dos Estatutos da SOCIEDADE TRANSPARENTE, a referida matéria coletável de 2020 foi imputada a cada um dos SÓCIOS a título de rendimento da Categoria B de IRS nas seguintes proporções: à sócia A... 55%, a que corresponde o valor de € 73.361,52; ao sócio C... 15% a que corresponde o valor de € 19.946,76 e ao sócio D... 15% a que corresponde o valor de € 19.946,76. Os restantes 15% pertencem a outro sócio que não é Requerente neste processo.
- d) No exercício de 2020 a mesma SOCIEDADE TRANSPARENTE fez um investimento relevante em unidades de participação de um fundo de investimento, no montante de € 165.000,00, cujo objeto era 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, que veio a ser deferido pela Agência Nacional de Inovação, conforme documento 13.

- e) Tal investimento gerou na esfera da Sociedade Transparente uma dedução à coleta de igual montante, tendo os Requerentes nos respetivos anexos D da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2020 feito a respetiva imputação, assim, a sócia A... imputou o valor de € 90.750,00, que correspondente aos seus 55%; o sócio C..., imputou o valor de € 24.750,00 que correspondente aos seus 15% e o sócio D... imputou o valor de € 24.750,00 que correspondente aos seus 15% tudo conforme documentos 10 a 12 que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.
- f) Nas respetivas liquidações de IRS levadas a efeito em 2021 respeitantes ao exercício de 2020 a AT desconsiderou a maior parte da dedução à coleta relativa ao SIFIDE e apurou IRS à A... e marido no montante de € 44 150,19, ao C..., desconsiderou a totalidade da dedução à coleta relativa ao SIFIDE e apurou o montante de IRS de € 4 509,11 e ao D... e esposa desconsiderou a maior parte da dedução à coleta relativa ao SIFIDE e apurou reembolso de IRS de apenas € 2 268,37.
- g) Os Requerentes com imposto a pagar, optaram por fazer, dentro do prazo legal, o pagamento integral do IRS que lhes foi liquidados pela AT.
- h) Em dezembro de 2021, os Requerentes A... e B... pediram à AT a anulação dos atos de liquidação de IRS n.º 2021... aqui contestados, através de Reclamação Graciosa n.º ...2021... .
- i) Também o Requerente C..., na mesma data apresentou Reclamação Graciosa n.º ...2022..., contra a liquidação de IRS n.º 2021... .
- j) E o Requerente D... e esposa E..., na mesma data, apresentaram pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2021... contra a liquidação n.º 2021... .
- k) Em Janeiro de 2024 foram notificados do resultado da apreciação das suas petições tendo à Requerente A... e marido, sido parcialmente deferida a reclamação com a anulação de € 138,07, ao Requerente D... e esposa, foi-lhe parcialmente deferido o pedido de revisão oficiosa com a anulação de € 453,67.
- l) O Requerente C... viu a sua reclamação indeferida

m) Os Requerentes inconformados com as decisões apresentaram em, 03 de Abril de 2024, o presente pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos não provados com relevância para a decisão

2.3. Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes, no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

3. MATÉRIA DE DIREITO

Considerando a matéria de facto dada como provada e fazendo o seu enquadramento com o direito aplicável, a questão de fundo com vista à composição do litígio está em saber se 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), reguladas pelo artigo 38º do CFI, quando ocorridas no âmbito de sociedades transparentes, a

sua imputação aos sócios, pessoas singulares, fica ou não sujeita aos limites estabelecido no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS, na redação da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro vigente em 2020.

Os Requerentes entendem que as liquidações, já identificadas, de IRS respeitantes ao exercício de 2020, emitidas pela AT sofrem de ilegalidade, uma vez que esta desconsiderou as deduções à coleta geradas na esfera da sociedade transparente F..., LDA no âmbito dos respetivos sócios por efeito do disposto no artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC e não por força do disposto no artigo 78.º, n.º 1 do Código do IRS. Ao aplicar estes limites às deduções geradas na esfera das sociedades transparentes, a AT está, em seu entender, a agir frontalmente contra a vontade do legislador, fazendo letra morta da imputação consagrada no artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC, que é uma parte fundamental do regime de transparência fiscal.

Entendem, apesar a Lei estabelecer que as sociedades transparentes não sofrem tributação em IRC, exceto no que respeita a tributação autónomas, (artigo 12º do CIRC), este especial regime de tributação determina que a matéria coletável das sociedades transparentes é apurada nos termos do CIRC e imputada aos sócios, integrando-se no seu rendimento tributável de IRS ou de IRC, consoante a respetiva natureza, de acordo com o artigo 6.º, n.º 1 do CIRC. Relativamente aos sócios que sejam pessoas singulares, aquela matéria coletável apurada nos termos previstos no CIRC é qualificada como rendimento líquido da categoria B e sujeita a englobamento, conforme estabelece o artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS.

Este regime considera que apesar de não haver coleta na esfera das sociedades transparentes, as deduções à coleta de que estas poderiam beneficiar se fossem tributadas, são calculadas nos termos do regime aplicáveis às sociedades, imputadas aos respetivos sócios, e deduzidas à coleta dos sócios que tenha resultado da imputação da matéria coletável das sociedades, de harmonia com o artigo 90.º, n.º 5, do CIRC, resultando daqui uma dupla imputação, isto é, além da matéria coletável é-lhe também imputado direito a deduções à coleta que seriam dedutíveis no âmbito da sociedade transparente se tivesse tributação em IRC que, em seu entender, terão como único limite a coleta resultante da transferência da matéria coletável da sociedade transparente.

Só este entendimento permitirá que as sociedades transparentes e os seus sócios não sejam duplamente tributados pelo mesmo rendimento e que as sociedades transparentes não sejam negativamente discriminadas relativamente às suas concorrentes sujeitas ao regime comum de IRC, porque as deduções à coleta a que teriam direito são integralmente transferidas para a esfera dos sócios conjuntamente com o rendimento tributável e que, assim sendo, o limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º do CIRS não se aplica às deduções à coleta geradas na esfera da sociedade e imputadas aos sócios por efeito do disposto no artigo 90.º, n.º 5 do CIRC, termos em que pugnam pela declaração de ilegalidade e consequente revogação das respetivas decisões de deferimento parcial da reclamação graciosa apresentada pela Requerente A... e marido, do deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa apresentado pelo Requerente D... e esposa e do Indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente C... com a consequente anulação das liquidações contra as quais as mesmas se dirigiam com o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescidos de juros indemnizatórios.

Por sua vez a AT considera que embora as despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), realizadas pela sociedade transparente de que os Requerentes são sócios ficam sujeitas ao limite estabelecido nas alíneas do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS, quando imputadas, nos termos do artigo 6º do CIRC, a cada um deles e respetiva situação.

Considera que o n.º 5 do artigo 90º do CIRC estabelece que 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, estando englobadas nessas deduções a referente a benefícios fiscais.

Por outro lado refere que o n.º 1 do artigo 20º do CIRS determina que constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6º 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, dispondo o n.º 2 do referido artigo 20.º que para efeitos de tributação, as respetivas importâncias integram-se como rendimento líquido na categoria B.

Levando em conta que o n.º 1 do artigo 38.º do CFI circunscreve as deduções do SIFIDE à coleta de IRC, por força do disposto nas disposições conjugadas do n.º 5 do artigo 90.º do CIRC e dos n.ºs 1 e 2 do artigo 20.º do CIRS, os sócios das sociedades transparentes podem deduzir os benefícios fiscais SIFIDE na coleta de IRS, após a imputação aos sócios da matéria coletável, efetuada no âmbito do CIRC, não se poderá deixar de se observar, na liquidação, as disposições do CIRS, nomeadamente o n.º 7 do seu artigo 78.º, sustentando que se o legislador quisesse que as deduções do SIFIDE, em sede de IRS, tivessem um tratamento específico, teria autonomizado e regulado essas dedutibilidades, o que não foi feito, termos em que conclui pela improcedência do pedido.

Ancorando-se ainda no Acórdão proferido no processo arbitral do CAAD n.º 432/2021-T, no qual foi decidido 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 tributável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, posição sustentada pela Árbitra Vogal Sofia Ricardo Borges, no âmbito do processo arbitral do CAAD n.º 93/2022- T e ainda no voto do Conselheiro Aníbal Ferraz, no Acórdão do STA de 07-06-2023, proc. 01301/21.0BRBRG.

Em termos gerais os argumentos aduzidos pelas partes estão definidos, cabendo a este Tribunal pronunciar-se e decidir em conformidade com Direito que considera aplicável.

A composição do litígio passa por analisar e decidir qual o limite da dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito SIFIDE II, quando haja lugar à imputação da matéria coletável ao rendimento tributável dos sócios de sociedade profissionais no âmbito do regime de transparência fiscal. Deveremos seguir o disposto no n.º 7 e 8 artigo 78.º do CIRS?

A doutrina junta pelos Requerentes, pugna pela inaplicabilidade ao caso concreto dos limites a que alude o artigo 78º do CIRS, o que vai ao encontro da perspetiva dos Requerentes. O Direito aplicável, quanto ao benefício fiscal, encontra-se plasmado no artigo 38º do CFI que, na parte que consideramos aplicável, se transcreve:

“ 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 comparticipação 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 transcrito n.º 3 do artigo 38.º do CFI, estabelece o seguinte na redação 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”

Aplicável ainda o artigo 78.º do CIRS, cuja redação vigente em 2020 que ao caso se aplica, era a seguinte:

“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) $1\ 000 + [(euro) 2\ 500 - (euro) 1\ 000] \times [\text{valor do último escalão} - \text{Rendimento Coletável}]$ 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 (euro) 1 000.”

(...)

Como é patente não está em causa a elegibilidade para o benefício fiscal do SIFIDE II, surgindo as divergências entre Requerentes e Requerida apenas no facto da aplicabilidade ou não dos limites a que alude o n.º 7 do artigo 78º do CIRS. Para a Requerida esses limites são de aplicar, contrariamente, os Requerentes entendem 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 CIRC.

Na verdade o artigo 38.º do CFI estabelece que a dedução do benefício fiscal do SIFIDE à coleta de IRC, com remissões para o artigo 90.º do CIRC e no seu n.º 2 menciona as deduções e, entre elas, constam os benefícios fiscais dedutíveis à coleta de IRC, ora não tendo as sociedades transparentes tributação em IRC, por força do artigo 12º do CIRC, poder-se-á pensar a sua inaplicabilidade às sociedades transparentes, porém, como já se viu, 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 a que alude artigo 6º do mesmo diploma, 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 citado artigo 6º.

Parece-nos inequívoco que o legislador transferiu as referidas deduções *in totum* para o IRS, dado que o nº 5 do artigo 90º do CIRC não fixa qualquer limitação à dedução dos benefícios fiscais em sede de IRS.

Por outro lado, o SIFIDE não é um benefício fiscal em sede de IRS, sendo determinado no âmbito do IRC, por isso de natureza empresarial e transferido para os sócios das sociedades transparentes por força da imputação do artigo 6º e do nº 5 do artigo 90º do CIRC, como já se viu. Nesta perspetiva fica afastado dos limites de deduções à coleta referidas no nº 7 do artigo 78º do CIRS, que são deduções de âmbito pessoal.

Aliás era prática que vinha sendo aceite pela AT, conforme circular 8/90 e mais recentemente em Despacho da substituta do Diretor Geral de 2013/12/04, Pº 2013003058 respeitante a CFI e informação vinculativa 15282, processo 2019 001072 respeitante a benefício fiscal da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos.

A jurisprudência do CAAD tem vindo maioritariamente a dar razão à perspetiva dos Requerentes, designadamente os Acórdãos proferidos nos processos 93/2022-T e 260/2023-T.

O STA, no acórdão de 07-06-2023, processo n.º 1301/21.0BEBRG, decidiu 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 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...”.

Entendemos ser de seguir o consagrado no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, que se transcreve:
“Nas decisões que proferir o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito”.

Pelo exposto, o Despacho deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2021..., dirigido contra a liquidação de IRS n.º. 2021..., bem como o Despacho de Indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022..., dirigido contra a liquidação de IRS n.º 2021... e ainda o Despacho de Deferimento parcial do pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2021... dirigido contra a liquidação n.º 2021..., enfermam de ilegalidade e por isso deverão ser revogados com todas as consequências legais daí advindas incluindo a anulação das respetivas liquidações de IRS.

4. REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a AT, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito. O que está de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável ex vi alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago e ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT, artigo 43.º, n.º 1 e no CPPT, artigos 61.º, n.º 5, que serão devidos desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Havendo assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições calculados sobre as quantias a reembolsar de IRS que na execução de julgados venha a ser apurada aos Requerentes.

5. JUROS DE MORA

Os Requerentes pretendem a condenação da AT no pagamento eventual de juros de mora ao dobro da taxa dos juros devidos ao Estado, caso a Requerida não proceda ao cumprimento voluntário da decisão no prazo legalmente estabelecido, de harmonia com o n.º 5 do artigo 43.º da LGT.

Na verdade no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida no normativo acima referido da LGT.

Sobre esta matéria já o STA se pronunciou, designadamente (acórdão de 01/02/2017, proferido no processo n.º 0285/16), que com a devida vénia transcrevemos o seu sumário: *“Os juros de mora previstos no artigo 43.º, n.º 5 da LGT, a favor do contribuinte, ao contrário dos juros indemnizatórios, perdem a natureza indemnizatória/reparatória que poderiam ter e apenas assumem a natureza de sanção, pelo que são devidos em simultâneo com os juros indemnizatórios devidos ao abrigo do n.º 1 do mesmo artigo 43.º.”*

Estamos em presença de juros sancionatórios que terão lugar apenas no caso de incumprimento pela AT dentro do prazo de execução espontânea da decisão transitada em julgado. Nos termos do artigo 24.º do RJAT, a AT está vinculada ao cumprimento integral das decisões arbitrais, nos prazos legalmente estabelecidos, (ver n.ºs 1 e 3 do artigo 175.º do CPTA). Daí que para haver lugar a esta sanção tem que ter decorrido o referido prazo de execução espontânea pela administração, o que no presente caso não se coloca uma vez que esse prazo ainda não se iniciou, não havendo ainda qualquer incumprimento, termos em que vai o pedido indeferido, sem prejuízo de, em caso de incumprimento da AT, os Requerentes verem os seus direitos reconhecidos em execução de julgado, meio processual que consideramos adequado para os definir.

6. REPORTE PARA OS ANOS POSTERIORES DA DEDUÇÃO QUE NÃO FOR USADA POR FALTA DE COLETA DE IRS EM 2020

Os Requerente pedem ainda que o Tribunal declare o direito ao reporte para os anos posteriores (até 2028) da dedução de SIFIDE II que não pode ser utilizada no IRS de 2020 por falta de coleta.

Considerando que o direito ao reporte advém da legislação aplicável, não cabe na competência deste Tribunal Arbitral a apreciação desse direito, conforme se alcança, do teor do n.º1 do artigo 2.º do RJAT, que se transcreve:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:
a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;”

Concluindo-se que a pretensão dos Requerentes nesta matéria fica fora das competências deste Tribunal, termos em que se declara a improcedência do pedido.

IV – DECISÃO

De harmonia com o exposto o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;

- b) Revogar o despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2021..., dirigido contra a liquidação de IRS n.º 2021... que deverá ser anulada na parte em que têm como pressuposto a não dedução à coleta de IRS da totalidade do benefício fiscal do SIFIDE correspondente;

- c) Revogar o despacho de Indeferimento da reclamação graciosa n.º n.º ...2022..., dirigido contra a liquidação de IRS n.º 2021... que deverá ser anulada na parte em que têm como

-
- pressuposto a não dedução à coleta de IRS da totalidade do benefício fiscal do SIFIDE correspondente;
- d) Revogar o despacho de deferimento parcial do pedido de Revisão Oficiosa n.º ...2021..., dirigido contra a liquidação n.º 2021... que deverá ser anulada na parte em que têm como pressuposto a não dedução à coleta de IRS da totalidade do benefício fiscal do SIFIDE correspondente;
- e) Julgar procedente o pedido de reembolso do valor indevidamente pago de IRS pela Requerente A... e marido a apurar pela AT na execução do presente Acórdão, acompanhado dos respetivos juros indemnizatórios;
- f) Julgar procedente o pedido de reembolso do valor indevidamente pago de IRS pelo Requerente C... e ainda do reembolso a que tinha direito tudo a apurar pela AT na execução do presente Acórdão, acompanhados dos respetivos juros indemnizatórios;
- g) Julgar procedente o pedido de reembolso do montante a menos apurado na liquidação de IRS do Requerente D... e esposa a apurar pela AT na execução do presente Acórdão, acompanhados dos respetivos juros indemnizatórios;
- h) Julgar improcedentes os pedidos de juros de mora, previstos no n.º 5, do artigo 43º da LGT;
- i) Julgar improcedente os pedidos de reporte para os anos posteriores (até 2028) da dedução de SIFIDE II que não pode ser utilizada no IRS de 2020 por falta de coleta.
- j) Fixar o valor do Processo em € 42.109,46 (quarenta e dois cento e nove euros e quarenta e seis cêntimos), valor declarado pelos Requerentes e não contestado pela Requerida AT, ao abrigo do disposto nos artigos 296.º, n.º 1, 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;

- k) Fixar as custas em € 2 142,00, ao abrigo do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que ficam a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 07 de Outubro de 2024

O Árbitro,

Arlindo José Francisco