

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 432/2021-T

Tema: IRS – Transparência fiscal. Dedução à coleta de benefícios fiscais.

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), 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.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros Regina de Almeida Monteiro (Árbitro Presidente), Jorge Carita e Rui Barreira (árbitros adjuntos) designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem este Tribunal Arbitral Coletivo, no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Em 7 de julho de 2021, A..., contribuinte fiscal n.º..., e B..., contribuinte fiscal n.º..., ambos residentes na ..., n.º..., ..., ...-... Algés, doravante designados por “Requerentes”, solicitaram a constituição de tribunal arbitral e procederam a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-

Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista:

- a) à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), referente ao exercício de 2019, e respetiva revogação,
- b) à declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRS referente ao exercício de 2019, no montante de € 70.334,11 (setenta mil, trezentos e trinta e quatro euros e onze cêntimos), e respetiva anulação;
- c) e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

2. Os Requerentes são representados, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. C..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelas juristas, Dr.ª D... e D.ª E... .

3. Os Requerentes designaram, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, do artigo 7.º e na alínea f) do n.º 2 do artigo 10.º todos do RJAT, o Prof. Doutor Rui Barreira como árbitro, que aceitou a designação.

4. A Requerida designou, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º, do artigo 7.º e na alínea f) do n.º 2 do artigo 10.º todos do RJAT, o Dr. Jorge Carita, como árbitro, que aceitou tal designação.

5. O Prof. Doutor Rui Duarte Morais foi nomeado árbitro-presidente pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o qual aceitou a sua nomeação.

6. No dia 2 de fevereiro de 2022, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação, sem que as mesmas a ela se tivessem oposto.

7. O presente Tribunal foi constituído no dia 25 de fevereiro de 2022, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

8. No dia 3 de março de 2022, os Requerentes apresentaram um requerimento mediante o qual juntam aos autos um Parecer Jurídico emitido pelo Senhor Professor Doutor José Guilherme Xavier Basto e pelo Senhor Professor Doutor António Martins.

9. No dia 24 de março de 2022, depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação.

10. Por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico de 12 de abril de 2022, o Professor Doutor Rui Duarte Morais, árbitro-presidente do tribunal arbitral constituído neste processo, na sequência da sua renúncia ao cargo, foi substituído pela Professora Doutora Regina de Almeida Monteiro, que aceitou o cargo.

11. No dia 20 de abril de 2022, os Requerentes solicitaram, mediante requerimento que apresentaram, o agendamento da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT *«para discussão oral do tema jurídico em apreço no presente processo, cuja novidade e importância jurídica/económica justificam, no entender dos Requerentes, uma análise aprofundada e o esclarecimento integral de todas as dúvidas que possam ser levantadas.»*

12. Por despacho de 16 de maio de 2022, o Tribunal, por um lado, dispensou a reunião do artigo 18.º do RJAT em virtude de não terem sido suscitadas exceções de que coubesse conhecer preliminarmente, não haver irregularidades a suprir, nem o processo se apresentar como especialmente complexo no plano da tramitação processual, não tendo sido requerida produção de prova adicional, para além da prova documental nele incorporada, e, por outro notificou as partes para apresentarem as alegações escritas respetivas no prazo de 20 dias, considerando que os autos contêm os elementos de prova essenciais à prolação da decisão.

13. No despacho referido em 12. *supra*, o Tribunal determinou que a decisão final seria proferida até ao termo do prazo fixado no art.º 2.º, n.º 1 do RJAT.

14. A Requerida e os Requerentes apresentaram as suas alegações, nos dias 7 e 9 de junho de 2022, respetivamente.

15. Primeiro, por despacho de 23 de agosto de 2022 e, depois, por despacho de 25 de outubro de 2022, o Tribunal prorrogou, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, o prazo para conclusão do processo previsto no artigo 21º-1, do RJAT, face à complexidade do mesmo.

II. Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

Os Requerentes sustentam o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação adicional de IRS referente ao exercício de 2019, e respetiva anulação, bem como, a declaração da ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, da seguinte forma:

a) A Requerente mulher é sócia da sociedade F... – Sociedade de Advogados, R.L., pessoa coletiva n.º..., sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC), e detinha, no exercício de 2019, uma participação de 19,54% no capital da referida sociedade. Nesse mesmo exercício a sociedade fez um investimento em unidades de participação de um fundo de investimento que tem por objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo à investigação e desenvolvimento, nos termos previstos no artigo 73.º, n.º 1, alínea f) do Código Fiscal do Investimento.

b) Sustentam os Requerentes que a dedução à coleta gerada pela sociedade transparente proveniente do investimento acima descrito deveria ser considerada no apuramento do seu IRS, por força do disposto no n.º 5 do artigo 90.º do Código do IRC, e não como a AT apurou, de acordo com o limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS. Mais referindo que,

«[a]o aplicar estes limites às deduções geradas na esfera das sociedades transparentes, a Administração Tributária está 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 da transparência fiscal», pelo que «(...) e, em particular ao (único) limite aplicável por efeito daquele mesmo artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC, a Requerente A... pode deduzir todo o mencionado valor de € 48.361,50 [correspondente aos 19,54% da sua participação na sociedade transparente], montante inferior à coleta de IRS gerado pela matéria coletável da sociedade transparente que lhe foi imputada (€ 95.834,76).»

c) Por último, requerem o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

A Requerida, na sua Resposta, refuta os argumentos tecidos pelos Requerentes, por impugnação, defendendo que, «(...) apesar do n.º 1 do art.º 38.º do CFI circunscrever as deduções do SIFIDE a coleta de IRC, por força do disposto nas disposições conjugadas no n.º 5 do art. 90.º do CIRC e das n.ºs 1 e 2 do art. 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). Certo, porém, que o apuramento da coleta é efetuado de acordo com o procedimento de liquidação de IRS, englobando-se os rendimentos líquidos da categoria B com os restantes rendimentos do agregado familiar para determinação da taxa geral de IRS a aplicar. Ou seja, o montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo, a que alude o n.º 5 do art. 90.º do CIRC, tem de assentar – e assentou no caso em apreço – no procedimento de liquidação de IRS, previsto no CIRS e, designadamente, no que para aqui releva, no regime das deduções à coleta neste Código.»

Concluindo, a final, a Requerida, no sentido da improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

IV. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, os quais se mostraram idóneos sobre os factos em discussão nos presentes autos.

Ademais, é de salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *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 escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral, Resposta da Requerida e alegações das Partes), à prova documental junta aos autos, onde se inclui o Parecer jurídico junto pela Requerente, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente mulher é sócia e detentora de uma participação de 19,54% do capital social da F... – Sociedade de Advogados, R.L, pessoa coletiva n.º..., sujeita ao regime da transparência fiscal, ao abrigo do disposto no artigo 6.º do Código do IRC – cfr. Doc. n.º 3 e 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral e acordo das partes -;

B. No exercício de 2019, a sociedade identificada em *A. supra* investiu em unidades de participação de um fundo de investimento que tem como objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo à investigação e desenvolvimento, de acordo com o disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 37.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) – cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

C. No dia 21 de maio de 2020, a sociedade identificada em *A supra* submeteu junto da Agência Nacional de Inovação um pedido de qualificação do investimento efetuado no exercício de 2019, para efeitos de aplicação dos benefícios que se encontravam conexos ao Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE) – cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

D. Tendo em consideração o disposto no n.º 1 do artigo 38.º do CFI, o investimento feito pela sociedade identificada em *A.* no fundo de investimento gerou uma dedução à coleta no valor de € 247.500,00 (duzentos e quarenta e sete mil e quinhentos euros) – cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

E. No dia 28 de maio de 2020, os Requerentes apresentaram a declaração modelo 3-IRS referente ao ano de 2019, tendo optado pela tributação conjunta dos rendimentos – cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

F. No anexo D da declaração referida em *E.*, os Requerentes registaram, no quadro 4 A e 9 o seguinte:

Quadro 4 A

4 IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS E RETENÇÕES							
ENTIDADE IMPUTADORA	TIPO	% DE IMPUTAÇÃO	RENDIMENTOS LÍQUIDOS IMPUTADOS		RETEÇÃO NA FONTE	ADIANTAMENTO S POR CONTA DE LUCROS	AJUSTAMENTOS
			Natureza	Valor			
SOCIEDADES – Regime de transparência fiscal - art. 6.º, n.º 1, CIRC							
401	...	02	19,54	Matéria coletável	236.338,76		

Quadro 9

9 DEDUÇÕES À COLETA							
Pagamentos por conta		Benefícios fiscais		Outros			
Valor		Valor		Código da dedução		Valor	
901	27.888,00	90	48.361,50	99			
		2		0			

- cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral -

G. Da declaração de rendimentos referida em E. *supra* resultou a liquidação de IRS n.º 2020..., na qual se apurou um valor de imposto a pagar de € 70.334,11 (setenta mil, trezentos e trinta e quatro euros e onze cêntimos) - cfr. Doc. n.º 2 e 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral –

H. A Autoridade Tributária e Aduaneira, ao processar a declaração de rendimentos apresentada pelos Requerentes (mencionada em E. *supra*) não teve em consideração a

dedução à coleta respeitante ao SIFIDE II, no montante de 48.361,50 (quarenta e oito mil, trezentos e sessenta e um euros e cinquenta cêntimos) indicados em F. – cfr. Doc. n.º 1, 3 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral - ;

I. No dia 30 de junho de 2020, os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa contra o ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2019, motivada na desconsideração da dedução à coleta relativa ao SIFIDE II, à qual foi atribuído o n.º de processo ...2020... – cfr. Doc. n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

J. No dia 3 de novembro de 2020, foi proferido despacho, pelo Senhor Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido do deferimento da reclamação graciosa identificada em H.

K. Mais tarde, foram os Requerentes notificados, através do ofício n.º .../2021, de 12.01.2021 da Divisão da Justiça Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira para, querendo, exercer o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) quanto ao projeto de anulação e revogação da decisão final da reclamação graciosa identificada em H.

L. No dia 19 de fevereiro de 2021, a Unidade de Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira rececionou o requerimento dos Requerentes, mediante o qual exercem o referido direito de audição prévia, quanto ao projeto de anulação e revogação da decisão final que recaiu sobre a reclamação graciosa identificada em H. – cfr. processo administrativo- ;

M. Os Requerentes foram notificados, através do Ofício n.º ...-DJT/2021, da Divisão da Justiça Tributária da Unidade de Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira do despacho exarado na Informação n.º 81-AIR2/2021 que *«foi anulada a decisão anteriormente proferida [no âmbito da reclamação graciosa identificada em H], sendo esta substituída por uma outra de indeferimento.»* - cfr. Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral -

N. No dia 7 de julho de 2021, os Requerentes apresentaram pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral.

b. **Factos dados como não provados.**

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

VI- DO DIREITO

- *Thema decidendum* -

A questão de fundo, nos presentes autos, consiste 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), se encontra sujeita ao limite estabelecido na alínea c) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS, quando haja lugar à imputação da matéria coletável no rendimento tributável dos sócios das sociedades profissionais no âmbito do regime de transparência fiscal, ou se se encontra antes sujeita ao limite do n.º 5 do artigo 90.º do Código do IRC.

1. Os Requerentes impugnam o ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2019, por entenderem que *«as deduções à coleta geradas na esfera das sociedades transparentes são dedutíveis pelos 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, [aduz a Requerente] a Administração Tributária está 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.»

2. Esclarecem os Requerentes que: «**Em primeiro lugar**, a lei estabelece que, mesmo sendo sujeitos passivos, as sociedades transparentes “não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas” (cf. artigo 12.º do Código do IRC). **Em segundo lugar**, o regime determina que a matéria coletável das sociedades transparentes é apurada nos termos do Código do IRC e imputada aos sócios, integrando-se no seu rendimento tributável de IRS ou de IRC, consoante a respetiva natureza (cf. artigo 6.º, n.º 1 do Código do IRC). No que respeita aos sócios que sejam pessoas singulares, aquela matéria coletável apurada nos termos previstos no Código do IRC é qualificada como rendimento líquido da categoria B e sujeita a englobamento (cf. artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRS). **Em terceiro lugar** – e é este o ponto determinante para a decisão do presente pedido de pronúncia arbitral – o regime estabelece que, apesar de não haver coleta na esfera das sociedades transparentes, as deduções à coleta de que estas poderiam beneficiar se fossem tributadas são: (i) calculadas nos termos do regime aplicáveis às sociedades; (ii) imputadas aos respetivos sócios, e; (iii) deduzidas à coleta dos sócios que tenha resultada imputação da matéria coletável das sociedades (cf. artigo 90.º, n.º 5, do Código do IRC).»

3. Continuam os Requerentes mencionando que «[h]á portanto, uma dupla imputação aos sócios: (i) Por um lado, os sócios recebem na sua esfera a matéria coletável da sociedade transparente em que participam; (ii) Por outro lado, os sócios também recebem na sua esfera o direito de usufruir das deduções à coleta que seriam dedutíveis pela sociedade, se esta tivesse coleta.»

4. Deste modo, «[n]a primeira imputação, a matéria tributável é: (i) calculada nos termos aplicáveis aos sujeitos passivos de IRC; e (ii) transferida para a esfera dos sócios na proporção da sua participação social. Na segunda imputação, as deduções à coleta são: (i)

apuradas nos termos aplicáveis aos sujeitos passivos de IRC; e (ii) proporcionalmente transferidas para a esfera dos sócios, que podem usufruir delas tendo como (único) limite a coleta resultante da transferência da matéria coletável da sociedade para os sócios (a primeira imputação).

5. Com efeito, consideram os Requerentes que «(...) para além dos eventuais limites previstos no regime que conferem o direito às deduções à coleta (como o regime do SIFIDE II), as deduções à coleta apuradas de acordo com o regime aplicável às sociedades não podem ter outro limite que não seja o do montante da coleta que resulta da imputação aos sócios da matéria coletável da sociedade.»

6. Acrescentam que «[c]om este sistema simples e fácil de compreender, o regime da transparência fiscal fixado no Código do IRC assegura que, como foi intenção do legislador: (i) As sociedades transparentes e os seus sócios não são duplamente tributados pelo mesmo rendimento; e (ii) As sociedades transparentes não são 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», assim sendo «não pode deixar de se concluir que o limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS não se aplica às deduções à coleta geradas na esfera das sociedade e imputadas aos sócios por efeito do disposto no artigo 90.º, n.º 5 do CIRC.»

7. Sustentam que é precisamente isso que resulta da própria letra da Lei, bem como dos demais elementos interpretativos no Código Civil e na Lei Geral Tributária.

8. Pugnam, assim, pela declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do ato tributário colocado em crise e da decisão que o manteve na ordem jurídica e o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescidos de juros indemnizatórios.

9. **POR SEU TURNO**, não negando, a Requerida, que as despesas realizadas pela sociedade transparente de que a Requerente mulher é sócia possam integrar «*despesas de investigação e desenvolvimento*», previstas no artigo 38.º do CFI, manifesta, no entanto, o entendimento de que, nestas sociedades «*a matéria coletável é apurada nos termos do CIRC, sendo ulteriormente imputada aos sócios e tributada, em sede de IRS, de acordo com o regime aplicável a esses mesmos sócios.*» nos termos do disposto no artigo 6.º do CIRC.

10. Acrescenta que «*o art. 90º do CIRC, no seu nº 5, vem disciplinar 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”.*» sendo que «*[e]ntre essas deduções está “[a] relativa a benefícios fiscais” (cfr. nº 2, al. c) do art. 90º do CIRC)*».

11. Mais refere que «*[e]m sede de IRS, o nº 1 do art. 20º do CIRS estipula que constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artº 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 nº 2 do mesmo art. 20º que “*Para efeitos do disposto no número anterior, as respetivas importâncias integram-se como rendimento líquido na categoria B.*” »

12. Deste modo, aduz a Requerida que «*(...) apesar do nº 1 do art. 38º do CFI circunscrever as deduções do SIFIDE a coleta de IRC, por força do disposto nas disposições conjugadas do nº 5 do art. 90º do CIRC e dos nºs 1 e 2 do art. 20º 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).* »

13. «*Certo, porém, [conforme defende a Requerida] que o apuramento da coleta é efectuado de acordo com o procedimento de liquidação de IRS, englobando-se os rendimentos líquidos categoria B com os restantes rendimentos do agregado familiar para determinação da taxa geral de IRS a aplicar. Ou seja, o montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo, a que alude o n.º 5 do art. 90º do CIRS, tem de assentar – e assentou no caso em apreço - no procedimento de liquidação de IRS, previsto no CIRS e, designadamente, no que para aqui releva, no regime das deduções à coleta previstos neste Código.*», ou seja, no seu artigo 78.º.

14. Com efeito, sustenta a Requerida que «*[s]e o legislador quisesse que as deduções do SIFIDE, em sede de IRS, tivessem um tratamento específico, teria autonomizado e regulado essas dedutibilidades, como, aliás, o fez para o Programa Semente, no art. 43º-A do EBF, estabelecendo parâmetros que escapam ao disposto no art. 78º do CIRS.*»

15. Mais referindo, com interesse, que, «*[a]s deduções do SIFIDE efectuadas em sede de IRS, decorrentes dos sujeitos passivos serem sócios de uma sociedade transparente, têm de ser enquadradas no CIRS ou nas normas do EBF quando dirigidas à coleta de IRS. Ora, o legislador, nem no CIRS, nem no do EBF, regulou os benefícios fiscais SIFIDE, atribuindo-lhes um tratamento específico (como aconteceu com o Programa Semente). E não resulta da letra da lei (CIRS) a menor evidência que o legislador pretendeu incluir, num regime específico e autónomo, a dedutibilidade dos benefícios SIFIDE.*»

16. Assim sendo, considerando que, no caso em concreto, os Requerentes tiveram «*um rendimento coletável superior ao valor do último escalão previsto no n.º 1 do art.º 68º do CIRS, o limite das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 do art. 78º do CIRS, acrescido de uma majoração de 5% por cada dependente, é de 1.150,00€. Atenta a declaração modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2019, o mencionado limite de deduções à coleta apenas permite incluir a totalidade da dedução referente às despesas de saúde (526,82€) e parte da dedução respeitante a despesas de educação e formação (623,18€),*

[n]ão permitindo, assim, as disposições conjugadas dos n.ºs 3, 7 e 8 do art. 78.º e do n.º 1 do art. 68.º, todos do CIRS, a dedução do benefício fiscal SIFIDE.»

17. Termina no sentido de que «*[a] decisão de indeferimento que recai sobre a reclamação graciosa a que respeitam estes autos fez a correta aplicação dos factos à lei, devendo, em consequência, manter-se na ordem jurídica. Não havendo, consequentemente, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.»*

São estes os argumentos aduzidos pelas partes, cabendo agora ao presente Tribunal pronunciar-se e decidir em conformidade com o Direito.

Questão de fundo

Face às posições assumidas e aos fundamentos alegados pelas partes nas suas peças processuais, na solução da questão em ponderação, é prudente fazer, desde já, menção à recente jurisprudência arbitral proferida pelo CAAD, no âmbito do processo n.º 93/2022, de 26.09.2022, cujo Tribunal Coletivo foi constituído por Carlos Fernandes Cadilha, Manuel Faustino e Sofia Ricardo Borges (vencida).

Sendo que, o sentido maioritário do referido aresto dá suporte à posição dos Requerentes, nos presentes autos, e a declaração de voto vencido valida a posição da Requerida. Com efeito, ambas as posições (vencedora e vencida) manifestadas neste acórdão arbitral, quanto à dedução da coleta nestas circunstâncias e qual o seu limite, encontram-se doura e devidamente fundamentadas, pelo que às mesmas faremos a merecida alusão, com a devida vénia, quando oportuno.

Recordando: a questão que se coloca nos presentes autos consiste em saber 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: i) se o previsto

na alínea k) do n.º 1 e alínea c) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS com a possível majoração prevista no n.º 8 do referido preceito legal de 5% por cada dependente, que não seja sujeito passivo de IRS, ou ii) se por outro lado, o limite imposto pelo artigo 90.º do CIRC.

Trata-se de limites totalmente díspares, que provocam consequências distintas na esfera jurídica do sócio de uma sociedade transparente, a quem é imputada a matéria coletável desta. Vejamos, então:

Analisaremos, primeiro, o regime de transparência fiscal, atendendo que é o pano de fundo dos presentes autos.

A. O REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

1. O regime da transparência fiscal foi implementado em Portugal, com a reforma da década de 80 (constituindo uma das principais novidades introduzidas quer pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, quer pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro), e como refere doutamente o Acórdão do CAAD proferido no processo n.º 93/2022-T «*carateriza-se, para além dos objetivos de combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, sobretudo, no de assegurar a neutralidade fiscal relativamente à forma jurídica sob a qual a atividade da sociedade é desenvolvida e que é alcançada através da tributação dos sócios ou membros da sociedade, quer sejam pessoas singulares ou coletivas, tal como se exercessem diretamente a atividade.*»

2. Ora, este regime encontra a sua previsão no artigo 6.º do Código do IRC, dispondo, com interesse, que:

« 1 - *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 a seguir indicadas,*

com sede ou direção efetiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

(...)

Sociedades de profissionais;

(...)

4 - Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se: a) Sociedade de profissionais:

A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade;

(...).

3. Por efeito deste regime, a matéria coletável da sociedade transparente é imputada aos seus sócios, em sede de IRC ou IRS, consoante sejam pessoas coletivas ou singulares, integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos do respetivo imposto.

4. É esta imputação, conforme refere Sofia Ricardo Borges, no voto vencido do acórdão do CAAD que seguimos, «*uma imputação especial: a imputação aos sócios da Matéria Colectável determinada nos termos do CIRC. Como? “Integrando-se [essa matéria colectável] no seu [dos sócios] rendimento tributável”, “para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso”, “nos termos da legislação que for aplicável” – tudo cfr. art.º 6.º, n.º 1 do CIRC.*»

5. Neste sentido, tendo em consideração que, no caso em concreto, a Requerente mulher é uma pessoa singular, e dado que lhe é imputado, integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos de IRS, a matéria coletável da sociedade transparente de que é sócia, mostra-se prudente visitar o disposto no n.º 1, a alínea a) do n.º 2 e o n.º 3 do artigo 20.º do Código do IRS, que dispõem o seguinte:

«1. O rendimento coletável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes.

2 – *Nas situações de contitularidade, o englobamento faz-se nos seguintes termos:*

a) *Tratando-se de rendimentos da categoria B, cada contitular engloba a parte do rendimento que lhe couber, na proporção das respetivas quotas;*

(...)

3 – *A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do ato constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.»*

6. Significa isto que, a imputação da matéria coletável da sociedade transparente irá repercutir-se na esfera jurídica dos seus sócios, ou da aqui Requerente mulher, na proporção das respetivas quotas, como rendimentos líquidos da categoria B, a tributar em sede de IRS.

7. Sucede que, conforme dispõe o artigo 12.º do CIRC, «[a]s sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime da transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.»

8. Resultando, assim, que as sociedades transparentes não são tributadas em IRC, mas tão só em sede de Tributações Autónomas, sem embargo, de se proceder ao apuramento da respetiva matéria coletável, se atendermos ao disposto no artigo 6.º, n.º 1 do CIRC, o que será determinado nos termos do artigo 15.º do CIRC.

9. Esclarece JOSÉ CASALTA NABAIS ¹ quanto a esta matéria, que “(...) à determinação da referida matéria colectável não se segue a liquidação em sentido estrito nem o pagamento do correspondente IRC, uma vez que essa matéria colectável é imputada a cada um dos sócios da sociedade (...). Uma imputação especial que, nos termos do art.º 20.º do CIRS, é feita a título de rendimentos empresariais líquidos, os quais se integram assim no procedimento de liquidação de IRS (...).» Mais aduzindo o Autor que «[p]elo que estamos aqui perante uma tributação das empresas cuja disciplina é partilhada pelos Códigos do IRC e do IRS, regulando o primeiro a tributação desse rendimento enquanto rendimento empresarial

¹ In Introdução do Direito Fiscal das Empresas, 2.ª Ed. Almedina, 2015, pág. 140

gerado numa empresa societária, e estabelecendo o segundo uma pessoalização da tributação desse mesmo rendimento através da sua integração no rendimento global relevante em sede de apuramento do IRS a pagar.»

10. Ou seja, é determinada e apurada a matéria coletável da sociedade transparente, nos termos do disposto no artigo 15.º do CIRC, a qual é imputada aos respetivos sócios, a qual é integrada no rendimento tributável destes.

Avançando...

B. O SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS À INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO (SIFIDE II)

11. No caso em concreto, é matéria assente, que consta, aliás, da alínea B. dos factos dados como provados nos presentes autos, que a sociedade transparente de que a Requerente mulher é sócia investiu em unidades de participação de um fundo de investimento que tem como objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo à investigação e desenvolvimento, sendo o mesmo aceite como despesa dedutível.

12. Assim, vejamos, então, do que se trata este investimento em particular.

13. Ora, o SIFIDE II encontra previsão nos artigos 35.º a 42.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), referindo com manifesto interesse o artigo 38.º do Código Fiscal do Investimento (CFI) no seu n.º 1, o seguinte:

«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, (...)» (sublinhado nosso).

14. Ora, sendo o CFI um diploma direcionado aos benefícios fiscais que o legislador criou para a *«promoção da competitividade e do investimento»*, por forma a *«reforçar os diversos regimes de benefícios fiscais ao investimento, em particular no que se refere a investimentos que proporcionem a criação ou manutenção de postos de trabalho»* - vide preâmbulo do Decreto Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro que aprovou o Código Fiscal do Investimento - , é evidente que o mesmo foi criado para permitir e promover, no geral, incentivos ou estímulos fiscais às empresas e ao investimento produtivo.

15. Assim sendo, as despesas elegíveis, para estes efeitos, terão de ser sempre *«as realizadas pelo sujeito passivo de IRC»*, conforme resulta do disposto no artigo 36.º do mesmo Código, que as poderá deduzir *«ao montante da coleta do IRC»*, conforme preveem os n.ºs 1, 3 e 4 do artigo 38.º do referido diploma.

16. O artigo 39.º do CFI, por seu turno, dispõe que: *[a]penas podem beneficiar da dedução a que se refere o artigo anterior os sujeitos passivos de IRC que preencham cumulativamente as seguintes condições:*

- a) *O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;*
- b) *Não sejam devedores ao Estado e à segurança social de quaisquer contribuições, impostos ou quotizações, ou tenham o seu pagamento devidamente assegurado.»*

17. Mais, com interesse, e continuando a socorrer-nos das normas específicas deste benefício, é de fazer referência ao artigo 41.º do diploma em análise que estipula que: *«[a] contabilidade dos sujeitos passivos em IRC beneficiários deste regime devem dar expressão ao imposto que deixe de ser pago em resultado da dedução a que se refere o artigo 38.º mediante menção do valor correspondente no anexo às demonstrações financeiras relativas ao exercício em que se efetua a dedução.»*

18. Com efeito, da leitura das supramencionadas disposições legais do CFI, concluímos como o faz Sofia Ricardo Borges, na sua declaração de voto vencido no aresto do CAAD que seguimos de perto, no sentido de que o legislador adotou este regime *«para as típicas*

sociedades de capitais, dirigidas ao lucro e ao reinvestimento produtivo». «Vocacionado para empresas tributadas em IRC», em virtude de o mesmo ter sempre presente a expressão: «deduções à coleta de IRC».

19. Na verdade, admitimos que o legislador não tenha vislumbrado este benefício fiscal – dedução à coleta em sede de IRC - para o regime especial da transparência fiscal, se atendermos, por um lado, à falta de previsão expressa quanto às sociedades transparentes no CFI, e por outro, que as sociedades transparentes não são tributadas em sede de IRC, face à imputação especial da matéria coletável nos rendimentos dos seus sócios, dentro da proporção das suas quotas.

20. O SIFIDE II é, na verdade, um benefício fiscal, que se consubstancia numa dedução à coleta de IRC. – *vide* artigo 38.º do CFI - .

21. No entanto, temos que a dedução à coleta, enquanto benefício fiscal que é, caracterizado pela sua excecionalidade, encontra a sua previsão expressa no artigo 2.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), ao lado de:

- a) isenções,
- b) reduções de taxas,
- c) deduções à matéria coletável,
- d) amortizações,
- e) entre outras.

22. Os benefícios fiscais, conforme resulta do n.º 3 do referido artigo 2.º do EBF são considerados despesas fiscais, «*as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo (...)»*», sendo, na verdade, a matéria respeitante aos benefícios fiscais de reserva de lei.

23. Assim sendo, na interpretação das normas que os consagram há-de relevar o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, e por essa via, o artigo 9.º do Código Civil, seja o artigo 10.º do EBF, bem como ter em consideração a teleologia substancial da política económica corporizada.

24. Na verdade, como refere, e bem, Sofia Ricardo Borges, na declaração de voto vencido no âmbito do processo já identificado, «[o]s *BFs (Benefícios Fiscais)* operam por via de diferentes técnicas, cada *BF* em concreto tendo a sua própria modalidade/técnica de atribuição.»

25. Sendo manifesta a diferença entre dedução à matéria coletável e dedução à coleta, e segundo ALBERTO XAVIER² esclarece que “*distinguem-se (...) pela diversa natureza da realidade quanto à qual se verifica a dedução: no primeiro caso essa realidade é, como se disse, o objecto do imposto; no segundo caso o próprio imposto (prestação tributária) em si mesmo considerado.*”

26. Como ensina SALDANHA SANCHES³, “*(...) o legislador pode optar por conceder, ao contribuinte, a possibilidade de deduzir uma certa quantia ao seu rendimento ou, pelo contrário, permitir-lhe deduzir uma certa quantia da sua colecta, ou seja, da sua dívida de imposto.*”

27. O Relatório do Grupo de Trabalho para o estudo dos Benefícios Fiscais, com o título «*Os benefícios fiscais em Portugal – Conceitos, metodologias e prática*»⁴ define dedução à coleta como «*[m]inoração efetuada após o cálculo do imposto resultante da aplicação das taxas de tributação visando beneficiar certa categoria de sujeitos passivos e operações*», e dedução à matéria coletável como «*[m]inoração sobre o quantum tributário sujeito a tributação*».

² In Manual de Direito Fiscal, Manuais da FDL, Lisboa, 1981 (reimpressão), pág. 291 e 292.

³ In Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3.ª Edição, 2007, pág. 453.

⁴ Disponível em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D>

28. Curiosamente, na ficha de monotorização quanto ao SIFIDE, este Relatório aduz que: *«Este regime estabelece a possibilidade dos sujeitos passivos de IRC deduzirem à coleta as despesas de 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 2020, numa dupla percentagem:*

- *Taxa Base: Dedução fiscal aplicável à despesa total em I&D no ano corrente – 32,5% das despesas realizadas naquele período;*
- *Taxa Incremental: 50% do aumento da despesa face à média dos dois anos anteriores (máximo de 1.5M€).*

No caso dos sujeitos passivos de IRC que sejam PME e que, por não terem completado dois exercícios, não tenham beneficiado da taxa incremental atrás referida, aplica-se uma majoração de 15% à taxa base.

Constituem condições de acesso ao SIFIDE II, a situação contributiva regularizada face ao Estado e Segurança Social, bem como o lucro tributável não ser determinado por métodos indiretos. No caso de as despesas não poderem ser deduzidas no exercício em causa, por insuficiência de coleta, as mesmas poderão ser deduzidas até ao oitavo exercício imediato.

São abrangidos todos os sujeitos passivos de IRC residentes, que exerçam, uma atividade agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável em território nacional.»

29. Do que se vem expondo, concorda-se com Sofia Ricardo Borges, na declaração de voto vencido no aresto que vimos seguindo, que *« (...) em momento algum o legislador ao criar o regime do BF em questão (SIFIDE II) se referiu à eventual necessidade de afastar quaisquer regras que, por via da Transparência Fiscal, pudessem ser convocadas a aplicar-se. O que poderia, se assim o intencionasse, ter feito. Como não deixou de fazer em outros casos.»*

30. Com efeito, no regime do SIFIDE II (constante do CFI) não é particularizado ou feita qualquer referência expressa às sociedades transparentes,

-
31. ... nem no Relatório de estudo aos benefícios fiscais quando ao mesmo se dirige,
32. ... nem nas muitas alterações que se têm falado nos últimos tempos, nomeadamente aquando da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2023.
33. O SIFIDE II opera através de uma dedução à coleta, o que recorde-se é totalmente diferente da dedução à matéria coletável, porquanto é esta apurada em momento anterior àquela.
34. Nos termos do já referido artigo 38.º do CFI, os sujeitos passivos em IRC «(...) *podem deduzir ao montante da coleta de IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do CIRC*», o SIFIDE II.
35. Prevendo o n.º 1 desta norma [artigo 90.º do CIRC], a forma como se processa a liquidação do IRC, com base na obrigação declarativa do sujeito passivo; o n.º 2 especifica as deduções que podem ser efetuadas ao montante apurado, aí se incluindo as relativas a benefícios fiscais (alínea c) do n.º 2).
36. No entanto, recorde-se que, no âmbito do regime de transparência fiscal não há coleta de IRC, nos termos do disposto no artigo 12.º do CIRC.
37. O n.º 5 do artigo 90.º do CIRC estipula, com interesse, que «[a]s *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*».
38. Posto isto, coloca-se a questão de saber qual o limite a aplicar às deduções do SIFIDE na esfera da Requerente?

39. Esta questão foi analisada e ponderada no acórdão do CAAD proferido no processo n.º 93/2022 – T, a que já temos vindo a fazer referência, bem como foi objeto de declaração de voto vencido no referido aresto, dos quais resultam entendimentos contraditórios. Ora,

40. Por um lado, temos o entendimento sufragado maioritariamente pelo douto aresto arbitral acima citado no sentido de que: *«resulta, com evidência, que as deduções ao montante apurado, em que se inclui os benefícios fiscais, são efetuadas de acordo com as regras do Código do IRC, e, especialmente, tendo em atenção as referidas disposições do artigo 90.º (cfr., neste sentido, Manual de IRC, edição da Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviços de Formação) Lisboa, 2016).»*

41. Mais referindo que, *«[é]o que se depreende, aliás, do disposto no artigo 6.º do Código do IRC, há pouco transcrito, onde se consigna que é imputada aos sócios «a matéria coletável, determinada nos termos deste Código», ou seja, nos termos do Código do IRC, ainda que passe a integrar o rendimento tributável dos sócios, para efeitos de IRS, quando se trate de pessoas singulares»,*, o que levou a concluir e a decidir em conformidade no sentido que *«[n]as deduções à coleta no âmbito do regime de transparência fiscal, regulado no Código do IRC, não tem, por isso, aplicação o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, que se refere às deduções à coleta em sede de IRS.»*

42. Com efeito, esclarece, fundamenta e motiva o referido douto aresto o seu entendimento no facto de que *«[n]em é viável, no plano da hermenêutica jurídica, que o apuramento do imposto venha a ser efetuado através da conjugação de disposições que pertencem a diferentes blocos normativos, que respeitam a diferentes tributos e têm um âmbito de aplicação distinto. Acresce que o próprio CFI, que regula o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento, esclarece, no seu artigo 38.º, que o valor correspondente às despesas pode ser deduzido ao montante da coleta do IRC, apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (n.º 1), e a dedução é feita nos termos do artigo 90.º do Código do IRC (n.º 3).*

43. Concluindo, então no sentido de que «[n]ão pode subsistir dúvida, por conseguinte, que as deduções à coleta, no âmbito do regime de transparência fiscal, são efetuadas nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e, em especial, de acordo com o seu n.º 5, não tendo qualquer aplicação ao caso o regime de deduções à coleta em IRS.»

44. Por outro, temos o entendimento exposto na declaração de voto vencido de Sofia Ricardo Borges do mesmo acórdão arbitral, no sentido de que:

«Foram objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos que determinaram o legislador à consagração do regime de TF. E é assim que se procede, por esta via e com estes objectivos, a uma imputação especial: a imputação aos sócios da Matéria Colectável determinada nos termos do CIRC. Como? “Integrando-se [essa matéria colectável] no seu [dos sócios] rendimento tributável”, “para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso”, “nos termos da legislação que for aplicável” – tudo cfr. art.º 6.º, n.º 1 do CIRC.

Somos remetidos para o CIRS – “Legislação que for aplicável”, cfr. art.º 6.º do CIRC Surge assim, pela via que vimos de ver, uma dívida fiscal que é – não de IRC mas sim - de IRS.

Liquidação de IRS, pois. »

45. Continua Sofia Ricardo Borges, referindo que:

«O IRS é um imposto único e progressivo, (...). Na estruturação desta tributação do rendimento o legislador teve sobremaneira em consideração o Princípio da Igualdade, traduzido em concreto pelo sub-princípio da tributação em função da Capacidade Contributiva. A qual será, aliás, não propriamente a capacidade contributiva individual e isolada do sujeito passivo de per si mas, antes, a capacidade contributiva do seu agregado familiar.

Trata-se do imposto sobre o rendimento que por excelência mais se pautará por ser respeitador da Capacidade Contributiva - v. entre o mais, art.ºs 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1 da CRP.»

46. Interpretando e respondendo à questão de fundo naqueles (e nestes autos), aduz Sofia Ricardo Borges o seguinte:

«Diz-nos o legislador, no art.º 6.º (sob a epígrafe “Transparência fiscal”), n.º 1, 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 a seguir indicadas, (...): / (...) b) Sociedades de profissionais; (...)”.

E, por sua vez, no art.º 15.º - “deste Código” – (sob a epígrafe “Definição da matéria coletável”) assim: “1. Para efeitos deste Código: / a) Relativamente às pessoas colectivas (...) referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, a matéria coletável obtém-se pela dedução ao lucro tributável, determinado (...), dos montantes correspondentes a: / 1) Prejuízos fiscais, (...); 2) Benefícios fiscais, eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro; (...)”.

É assim - como acabamos de apreender na lei – que se apura, em IRC, a Matéria Colectável. Até à mesma ser apurada apenas se poderão considerar, a deduzir, Benefícios Fiscais se os mesmos consistirem – tiverem por modalidade de atribuição – em deduções ao Lucro Tributável. E, a partir desse momento, fica apurada a Matéria Colectável. (Sendo, assim, até aí, e só até aí, que tem aplicação o CIRC, como veremos).

O SIFIDE II consiste numa (opera através de uma) dedução à Colecta. Que não à Matéria Colectável. Opera, pois, num momento já ulterior ao do apuramento da Matéria Colectável. Cfr. art.º 38.º, n.º 1, do CFI - “(...) podem deduzir ao montante da coleta de IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, (...)”.

O montante da Colecta de IRC, a Colecta de IRC, é apurada, sem surpresa, nos termos – também ali se lê – do art.º 90.º, n.º 1, do CIRC. Liquidação de IRC, portanto, aquilo de que no art.º 90.º, n.º 1, se trata – v., também, entre o mais, a letra da al. c) do mesmo n.º 1.

Chegados ao art.º 90.º, n.º 2, do CIRC, se dúvidas restassem, e perante o que vimos de ver, constatamos que também da própria letra da lei decorre, lapidariamente quanto a nós, não haver - afinal -, no nosso caso, “montante apurado nos termos do número anterior”. Colecta de IRC.

Insista-se: não há colecta de IRC, no caso.

E seria à colecta de IRC que – a esta existir – se deduziriam os possíveis BFs consistentes em deduções à colecta.

E quando, no n.º 5 do mesmo art.º 90.º, o legislador remete para “as deduções referidas no n.º 2” está tão só a referir-se, resulta-nos claro, a essas mesmas deduções, conforme ali identificadas por alíneas.

Não a mais do que isso. Não já, pois, a uma operação de subtracção dessas mesmas - identificadas/tipificadas por alíneas - deduções a um “montante apurado nos termos do número anterior”, a uma colecta de IRC, pois. Que não existe.

Tais deduções, que o legislador ali convoca-tipifica-identifica, são sim, no caso – v. n.º 5 - “imputadas aos respectivos sócios” e “deduzidas ao montante apurado (...)” – apurado em resultado (resultante) da devida aplicação do art.º 6.º do CIRC (para que ali se remete).

Que não ao “montante apurado nos termos do número anterior” a que o legislador se referia – distinta e diferentemente - no n.º 2, do mesmo art.º 90.º. E que é aquele que se apura por aplicação do respectivo n.º 1. Que será (seria), este sim, uma colecta de IRC.

47. Continua Sofia Ricardo Borges a sua fundamentação, mencionando que:

«As identificadas deduções são sim - imputadas aos sócios e - deduzidas ao “montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no [artigo 6.º]”.

Montantes apurados, pois, distintos – o identificado pelo legislador no n.º 1 do art.º 90.º do CIRC (ao qual se reporta igualmente nos números seguintes do artigo) versus o identificado no n.º 5. V. como é clara neste sentido, desde logo, a letra da lei (pela distinta redacção entre o n.º 5 e os n.ºs que o antecedem).

Ou seja, distintas Colectas.

As ali tipificadas deduções se indo, assim, deduzir (subtrair) ou:

i.à colecta de IRC, ou, diferentemente,

ii.à colecta resultante da imputação determinada pelo art.º 6.º do CIRC,

consoante, respectivamente, a sociedade seja uma típica sociedade de capitais (não seja uma sociedade sujeita ao regime de TF) ou seja uma sociedade sujeita ao regime de TF.

A “matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no [artigo 6.º]” (cfr. n.º 5 do art.º 90.º) é, afinal, a Matéria Colectável na qual se imputaram os rendimentos transferidos por imputação especial para os sócios, ao se desconsiderar, para o efeito, a personalidade jurídica da Pessoa Colectiva. Ou seja, a Matéria Colectável de IRS, na qual tais rendimentos se encontram, então, já incluídos (imputados, por força do art.º 6.º, n.º 1 do CIRC). E cfr. também art.º 20.º do CIRS. Que estabelece assim (sob a epígrafe “Imputação especial”): “1. Constitui rendimento dos sócios (...) das entidades referidas no artigo 6.º do CIRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efetuada nos termos e condições dele constante, (...)” e “2. Para efeitos do disposto no número anterior, as respetivas importâncias integram-se como rendimento líquido na Categoria B.”

E é também assim que, em coerência, se lê, relembre-se, no art.º 12.º do CIRC: “As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.”

É de Liquidação em IRS a Liquidação de que se trata nos autos. Assim decorre da lei, entre o mais, como vimos. (...).

48. Em clara contradição com o sentido maioritário do acórdão do CAAD que temos vindo a acompanhar, menciona que:

«Assim também, e quando no Manual de IRC que vem referido no Acórdão [19] se lê “uma vez que o cálculo do valor imputado é determinado de acordo com as normas do CIRC”, o “valor imputado” que aí se refere é, precisamente, o valor dos rendimentos imputados aos sócios – a Matéria Colectável de IRC, que se vai integrar (integrada, imputada) no seu rendimento tributável para efeitos - então - de IRS ou IRC, consoante o caso (sócio Pessoa Singular / sócio Pessoa Colectiva).

Que se vai integrar, se se quiser assim dizer, na Unidade Fiscal / Unidade jurídica que se detecta na tributação sobre o rendimento das pessoas singulares. Assim, na Colecta de IRS.

A Matéria Colectável, que vai nesta sede ser imputada, é pois, terá ficado claro, apurada nos termos do art.º 15.º, n.º 1 do CIRC (e, cfr. também por essa via, art.ºs 17.º e ss). E não, contrariamente ao que se entende na posição que fez vencimento, nos termos do art.º 90.º (cfr. já supra).

E, assim, por tudo, nas deduções à Colecta no âmbito do regime de TF, quando de sócios pessoas singulares se trate, tem necessariamente aplicação o limite estabelecido no art.º 78.º, n.º 7 do CIRS. Cfr. também n.º 8. Tudo como processado pela Requerida, bem quanto a nós, nas Liquidações em crise.»

49. Ora, na verdade, temos duas posições diferentes, uma totalmente consentânea com a posição da Requerente, e outra com a da Requerida.

50. Não obstante, estarmos perante raciocínios lógicos doutamente espelhados e expostos, a verdade é que não pode o presente Tribunal deixar de seguir o que melhor prossegue, do seu ponto de vista, a intenção do legislador.

51. Na verdade, e antes de mais, não pode o presente Tribunal aceitar que a reforma fiscal que o legislador levou a cabo nos anos 80, caracterizada por *«objetivos de combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, sobretudo, no de assegurar a neutralidade fiscal relativamente à forma jurídica sob a qual a atividade da sociedade é desenvolvida e que é alcançada através da tributação dos sócios ou membros da sociedade, quer sejam pessoas singulares ou coletivas, tal como se exercessem diretamente a atividade.»*, pudesse introduzir um regime de transparência fiscal que provocasse uma desigualdade tributária totalmente contrária ao Princípio da Igualdade e o da Capacidade Contributiva, constitucionalmente consagrados, designadamente artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), tendo em consideração *«a repartição justa dos rendimentos e da riqueza»*, bem como a *«diminuição das desigualdades, (...) tendo em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar»*.

52. Com efeito, é entendimento deste Tribunal que o limite previsto no artigo 78.º do Código do IRS, quando haja lugar à imputação da matéria coletável no rendimento tributável dos sócios de sociedade profissionais no âmbito do regime de transparência fiscal, é o aplicável à dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do SIFIDE II, por respeito à neutralidade fiscal e ao combate da evasão e o planeamento fiscal ilegítimo desejados e instituídos pelo legislador.

Senão vejamos,

53. O artigo 6.º do CIRS prevendo que *«é imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS (...), a matéria coletável, determinada nos termos deste Código (...) das sociedades profissionais.»*,

54. ... permite aferir que a matéria coletável é determinada nos termos do artigo 15.º do CIRC, não sendo, no entanto, liquidada nem tributada em sede de IRC, nos termos do artigo 90.º do CIRC, conforme resulta do artigo 12.º do mesmo diploma.

55. O n.º 5 do artigo 90.º do CIRC faz menção expressa ao regime de transparência fiscal prevendo que «[a]s 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».

56. No entanto, a interpretação que o presente Tribunal faz deste preceito legal vai de encontro àquele que foi feito por Sofia Ricardo Borges, no sentido de que estas deduções apenas fazem sentido no apuramento da coleta, que é precisamente onde se inserem, deparando-nos, aqui com um obstáculo, no que toca às sociedades transparentes: é que não há coleta em sede de IRC nestas sociedades.

57. E sendo o SIFIDE II um benefício que prevê a dedução à coleta em sede de IRC, claramente que terá de ser afastado o limite previsto no respetivo Código do IRC, por ser o mesmo aplicável apenas às sociedades regra – para quem foi engendrado – e não, para as sociedades transparentes que têm um regime especial de imputação aos seus sócios, e não têm coleta em sede de IRC.

58. Esclarece com transparência, Sofia Ricardo Borges, na declaração de voto vencido acima identificado, quanto à interpretação do referido artigo 90.º, n.º 5 do CIRC que quando «o legislador remete para “as deduções referidas no n.º 2” está tão só a referir-se, resulta-nos claro, a essas mesmas deduções, conforme ali identificadas por alíneas.

Não a mais do que isso. Não já, pois, a uma operação de subtração dessas mesmas - identificadas/tipificadas por alíneas - deduções a um “montante apurado nos termos do número anterior”, a uma colecta de IRC, pois. Que não existe.

Tais deduções, que o legislador ali convoca-tipifica-identifica, são sim, no caso – v. n.º 5 – “imputadas aos respectivos sócios” e “deduzidas ao montante apurado (...)” – apurado em resultado (resultante) da devida aplicação do art.º 6.º do CIRC (para que ali se remete).

Que não ao “montante apurado nos termos do número anterior” a que o legislador se referia – distinta e diferentemente - no n.º 2, do mesmo art.º 90.º. E que é aquele que se apura por aplicação do respectivo n.º 1. Que será (seria), este sim, uma colecta de IRC.

As identificadas deduções são sim - imputadas aos sócios e - deduzidas ao “montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no [artigo 6.º]”.

Montantes apurados, pois, distintos – o identificado pelo legislador no n.º 1 do art.º 90.º do CIRC (ao qual se reporta igualmente nos números seguintes do artigo) versus o identificado no n.º 5. V. como é clara neste sentido, desde logo, a letra da lei (pela distinta redacção entre o n.º 5 e os n.ºs que o antecedem).» - cfr. declaração de voto vencido de Sofia Ricardo Borges no âmbito do processo do CAAD n.º 93/2022-T -

59. Com efeito, a expressão do n.º 5 do artigo 90.º do CIRC no sentido de «*a matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo [no artigo 6.º], deverá ser entendida como a matéria coletável na qual se imputaram os rendimentos que foram transportados por imputação especial para os sócios da sociedade transparente.*

60. Apurada a matéria coletável é esta imputada aos sócios, «*integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS*», o que significa que, sendo o sócio, uma pessoa singular, a legislação que lhe é aplicável é a referente ao IRS.

61. Seguindo o apuramento do imposto em conformidade com as regras do CIRS, é manifesto, face a tudo quanto acima foi exposto, que os limites a aplicar às deduções do SIFIDE II, na esfera dos sócios da sociedade transparente, são os consagrados no artigo 78.º do CIRS, com as eventuais majorações legalmente previstas.

62. Com efeito, crê o presente Tribunal ser esta a interpretação mais consentânea com a intenção do legislador de neutralidade fiscal e respeito pelo princípio da igualdade e a que menos provoca situação de discriminação negativa, conforme aponta Sofia Ricardo Borges,

na declaração de voto: « *A interpretação que vimos de expôr, e que é a que nos é dado ter, é a única que, a nosso ver, acautela o objectivo sagrado, neste contexto, da neutralidade fiscal. Senão pensemos. Os Advogados (pense-se nesta classe de profissionais, como é no caso) em prática da sua actividade através de uma sociedade (TF) veriam aberta a porta à “anulação” dos seus rendimentos em IRS (e do dos seus cônjuges/agregado familiar), rendimentos, recorde-se, oriundos de diversas fontes, e aliás sem qualquer limite à invocada dedução no entendimento por que pugnam (e ao arrepio do que aliás sucede no próprio IRC), por via da aplicação de poupanças/capitais no capital de fundos de investimento (cfr. al. f) do art.º 37.º do CFI. Enquanto que aos Advogados em prática individual (e seus agregados familiares) tanto fica vedado. (E nem se diga que a falta de neutralidade resultará, assim, para os sócios Pessoas Colectivas das sociedades de TF... desde logo porque a TF poderá em determinadas circunstâncias ser, pelos mesmos, afastada.)»*

63. Assim se conclui no sentido de 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.

64. Nestes termos, improcede o pedido de pronúncia arbitral dos Requerentes, ficando, conseqüentemente, prejudicado o conhecimento do peticionado pagamento de juros indemnizatórios, em virtude de os atos sindicados nos presentes autos não padecerem de qualquer ilegalidade, nem se encontrarem os mesmos feridos de erro dos serviços da AT que o justifique.

VIII. DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim, julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, manter-se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como manter-se o ato de liquidação de IRS, no montante de € 70.334,11 (setenta mil, trezentos e trinta e quatro euros e onze cêntimos), referente ao ano de 2019.

Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 48.361,50 (quarenta e oito mil, trezentos e sessenta e um euros e cinquenta cêntimos) nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se

Lisboa, 22 de dezembro de 2022

O TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO

Regina Almeida Monteiro (Presidente)

Jorge Carita (Adjunto)-Relator

Rui Barreira (Adjunto)- vencido, conforme declaração anexa.

Voto de vencido:

Votei vencido a Decisão, nos termos e pelos fundamentos (sumários) que de seguida se apresentam:

1º) A questão aqui em causa reside 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 (SIFIDEII) se encontra sujeita ao limite estabelecido na alínea c) do nº 7 do artigo 78º do Código do IRS quando haja lugar à imputação da matéria coletável no rendimento tributável dos sócios de sociedades profissionais no âmbito do regime de transparência fiscal.

2º) Como é dito na Decisão Arbitral no Processo nº 93/2022-T, verdadeiramente o que se discute *“é se a dedução coleta que (...) deva efetuar-se é influenciada pelo disposto no artigo 78º, nº 1, alínea k e nº 7 alínea c), do Código do IRS, disposições essas que determinam que a soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do nº 1 do mesmo artigo 78º (onde se incluem as relativas a benefícios fiscais) não podem exceder, para os contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao último escalão a que se refere o artigo 68º, o montante de €1.000,00”*.

3º) Para uma cabal compreensão da questão e na procura do legalmente estabelecido, é necessário analisar a razão de ser da transparência fiscal, que visa eliminar a dupla tributação dos lucros e assegurar (na medida adequada) a neutralidade na e da tributação do rendimento, em particular no que respeita às taxas.

4º) Como assinala o Prof. Xavier de Basto no parecer junto aos presentes autos, o regime da transparência fiscal não equipara integralmente os sujeitos passivos de IRS aos

sócios das sociedades transparentes – seria impossível e desadequado garantir a neutralidade absoluta em todos os níveis da liquidação, do apuramento do resultado contabilístico, do apuramento da matéria tributável, do apuramento da coleta e do cálculo do IRS/IRC.

5º) Na verdade, no regime da transparência fiscal, através da imputação do rendimento coletável da sociedade aos seus sócios, a sociedade não é tributada em IRC, sendo-o os seus sócios, em IRC ou em IRC, consoante tais sócios sejam pessoas coletivas ou singulares.

6º) Sendo certo, que não obstante, no caso de sócios pessoas singulares, o rendimento gerado na sociedade ser tributado na esfera jurídica do sócio em IRS, enquanto rendimento líquido da categoria B (cf. artº 20º, nºs 1 e 2, do Código do IRS) a verdade é que a matéria coletável é determinada nos termos do Código do IRC, como decorre do artº 90º, regulando-se aí a liquidação, as deduções que podem ser efetuadas ao montante apurado, incluindo, as deduções referentes a benefícios fiscais (alínea c), do nº 2).

7º) E, nesta sede, tem, julga-se, uma importância nuclear o disposto no nº 5 do referido artº 90º do Código do IRC, ao determinar que as deduções à coleta respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime da transparência fiscal *“são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecido no nº 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo”*.

8º) É, assim, evidente a razão de ser – a “razão legal” – que levou a que, na já aqui referida e citada Decisão Arbitral no Processo nº 93/2022-T, se afirmasse que *“nas deduções à coleta no âmbito do regime da transparência fiscal, regulado no Código do IRC, não tem, por isso, aplicação o limite estabelecido no artigo 78º, nº 7, do Código do IRS, que se refere às deduções à coleta em sede de IRS”*.

9º) Reforça – se necessário fosse e, a nosso ver, não é necessário – esse entendimento, como é dito na citada decisão arbitral, *“(…) que o próprio CFI, que regula o sistema de*

incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento, esclarece, no seu artigo 38º, que o valor correspondente às despesas pode ser deduzido ao montante da coleta do IRC, apurado nos termos da alínea a) do nº1 do artigo 90º do Código do IRC (nº 1), e a dedução é feita nos termos do artigo 90º do Código do IRC (nº3)”.

10º) Para além do respaldo, para este entendimento, que encontramos nos normativos legais aplicáveis, também não se pode esquecer que o entendimento contrário conduz, de forma, a nosso ver, não aceitável, a que as sociedades sujeitas ao regime de transparência sejam discriminadas relativamente a todos os outros sujeitos passivos de IRC o que, na falta de justificação cabível, suscita, no mínimo, dúvidas sobre a constitucionalidade de tal interpretação.

11º) Concluo como na decisão arbitral do Processo nº 93/2022-T: *“Não pode subsistir dúvida, por conseguinte, que as deduções à coleta, no âmbito do regime da transparência fiscal, são efetuadas nos termos do artigo 90º do Código do IRC, e, em especial, de acordo com o seu nº 5, não tendo qualquer aplicação ao caso o regime de deduções à coleta em IRS”.*

12º) Assim, teria decidido por julgar procedente o pedido arbitral.

(Rui Barreira)