

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1017/2024-T

Tema: Art. 6.º do CIRC. Dedução à coleta: art. 78.º do CIRS

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), 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.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof. Doutor Rui Duarte Morais (Presidente), Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães (relator) e Prof. Doutor Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 23-10-2024, deliberam o seguinte:

1. Relatório

A..., titular do número de identificação fiscal ... e B..., titular do número de identificação fiscal..., ambos residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, e C..., titular do número de identificação fiscal ... e D..., titular do número de identificação fiscal..., ambos residentes na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, (adiante conjuntamente designados por “REQUERENTES”), vêm, na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada no dia 19 de dezembro de 2023 pelos REQUERENTES A... e B... (cf. DOC. 1) e da

1.

Reclamação Graciosa apresentada na mesma data pelos REQUERENTES C... e D... (cf. DOC. 2), nas quais se discutiu, respetivamente, a legalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023... (cf. DOC. 3) e a ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2023... (cf. DOC. 4), e, 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 Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária,

REQUERER A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E PEDIR A PRONÚNCIA ARBITRAL

de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos referidos atos de liquidação de IRS emitidos pela Senhora DIRETORA-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA e, bem assim, das mencionadas decisões de indeferimento tácito, imputáveis ao Senhor DIRETOR DE FINANÇAS ADJUNTO DA DIREÇÃO DE FINANÇAS DE LISBOA.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 04-09-2024.

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

Em 23-10-2024 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 13-11-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou resposta nem juntou processo administrativo.

Por despacho de 08-02-2025, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a produção de alegações. Nenhuma das partes se opôs.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

- A) No exercício de 2022, os REQUERENTES A... e C... (adiante conjuntamente designados por “SÓCIOS”) eram sócios de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”): a E...- SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL, pessoa coletiva n.º ... (adiante designada simplesmente por “Sociedade Transparente”).
- B) Por aplicação do referido regime de transparência fiscal e dos Estatutos da Sociedade Transparente, a matéria coletável de 2022 desta entidade é imputável aos SÓCIOS, a título de rendimento da Categoria B de IRS, na proporção de 70% para a REQUERENTE A... e de 30% para o REQUERENTE C... (cf. cit. DOC. 7) junto com o PPA.
- C) A Requerida impôs aos SÓCIOS a imputação da matéria coletável da Sociedade Transparente a título de rendimento da categoria B de IRS.
- D) O regime de transparência fiscal assegura-lhes simetricamente o direito a, na mesma proporção, deduzirem à coleta que resulta dessa imputação as deduções à coleta geradas na esfera desta última.
- E) No exercício de 2022, a Sociedade Transparente apurou matéria coletável no valor de € 184.004,26 (cf. cit. DOC. 7) junto com o PPA.
- F) Nesse mesmo exercício de 2022, a Sociedade Transparente fez um investimento de € 100.940,00 em unidades de participação de um fundo de investimento que tem como objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo à investigação e desenvolvimento, nos termos previstos no artigo 37.º, n.º 1, alínea f), do Código Fiscal do Investimento (cf. cópia do comprovativo emitido pela Agência Nacional de Inovação, que se juntou como DOC. 8, no PPA).
- G) O artigo 38.º, n.º 1, do Código Fiscal do Investimento, relativa ao SIFIDE, a aquisição daquelas unidades de participação gerou, na esfera da Sociedade Transparente, uma dedução à coleta no valor de € 83.275,50).
- H) Os montantes a considerar nos Anexos D (relativos à imputação de rendimentos) das declarações modelo 3 de IRS relativas ao ano de 2022 dos SÓCIOS são os constantes do PPA que constam da declaração de rendimentos e reclamação graciosa.
- I) Ao processar as declarações de rendimentos dos REQUERENTES, a Administração Tributária desconsiderou todas as deduções à coleta relativas ao SIFIDE declaradas pelos Requerentes.

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

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes.

Não pode o Tribunal proceder à validação da “liquidação corretiva” efetuada pelos Requerentes na sua petição, por ser matéria da competência da Requerida apurar o montante do imposto a reembolsar em caso de procedência do pedido.

Não foram considerados não provados factos com relevância para a decisão.

3. Matéria de direito

A questão de mérito objeto deste processo é:

1. Se a AT podia corrigir a liquidação do IRS dos Requerentes com base na «tese» de que as deduções na esfera dos sócios de uma sociedade transparente estão sujeitas ao disposto no n.º 7 do artigo 78.º do CIRS.

3.1. Posições das Partes

Os Requerentes defendem o seguinte, em suma:

- Que a declaração feita e reclamação graciosa apresentada fizeram a correta aplicação do disposto no normativo em vigor sobre as sociedades transparentes não existindo uma limitação à dedução do investimento efetuado ao abrigo do programa SIFIDE, no caso das sociedades transparentes. Não é aplicável às sociedades transparentes na transmissão de investimentos em ciência e investigação a limitação constante do artigo 78.º n.º 7 do CIRS.

A AT defende:

- Não se sabe o que a Requerida defende, por não se ter pronunciado sobre a reclamação graciosa feita e apresentada, em tempo, pelos Requerentes, nem apresentado Resposta ou sequer Processo administrativo gracioso a este processo.

3.2. Apreciação da questão.

a. O objeto da pronúncia arbitral foi delimitado no PPA pelos Requerente pelo que é sobre as questões relevantes aí suscitadas que o Tribunal se pronunciará.

Começemos por recordar a consequência jurídica da não pronúncia sobre a Reclamação graciosa e não exercício do direito à Resposta (ausência de pronúncia), nem junção do Processo Administrativo.

A não pronúncia sobre a reclamação graciosa (a vulgarmente designada “presunção de indeferimento”) dá aos Requerentes o direito a impugnar, o que foi feito pela forma legal e em tempo.

O não exercício do direito de Resposta nem junção do Processo Administrativo dá ao Tribunal amplo poder de considerar como provado o que entender correto. Não existe, no caso, efeito cominatório pleno, ou seja, não existe automaticamente uma procedência do pedido.

b. O objeto de decisão idêntico ao deste processo foi já apreciado pelo STA no Acórdão de 7 de junho de 2023 no Processo n.º 01301/21.0BEBRG. Neste Acórdão pode ler-se:

«3.2.5. Posto isto, enfrentemos agora a questão em equação: os limites de dedução à colecta dos benefícios fiscais previstos no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS serão, ou não, de aplicar aos benefícios fiscais concedidos às sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal nas situações em que é imputada aos sócios, em sede de IRS, a matéria colectável apurada à sociedade?»

Adianta-se já que se entende que, da conjugação dos regimes consagrados no Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), no Código Fiscal de Investimento (CFI), no Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), interpretados segundo os critérios consagrados nos artigos 9.º do Código Civil (CC) e 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) e os princípios constitucionais da igualdade e da boa-fé, se impõe concluir que os limites à dedução de benefícios fiscais consagrados no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS não são de aplicar aos benefícios concedidos ao abrigo do CFI.

Expliquemos, começando por fazer um breve enquadramento jurídico do regime de transparência fiscal, uma vez que a questão colocada só se revela complexa por estar em causa a dedução, na esfera pessoal de um sócio, pessoa singular, de um benefício fiscal concedido a uma sociedade sujeita àquele regime de transparência fiscal. Se estivesse em causa um benefício fiscal directamente concedido a uma pessoa singular seria claro que os limites legais em apreço se aplicariam. E se estivéssemos perante a dedução à colecta de um benefício fiscal na esfera de sujeito passivo pessoa colectiva, mesmo que sujeito ao regime de transparência fiscal, também não haveria dúvida que tais limites consagrados no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS não se aplicariam.

Vejamos, então.

Nos termos do artigo 6.º do CIRC - diploma que regula o regime de tributação das pessoas colectivas, sob a epígrafe “Transparência fiscal”, consta o seguinte:

«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 colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;

b) Sociedades de profissionais;

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

2 — Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais, são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

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

4 — Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

a) Sociedade de profissionais:

1) 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; ou,

2) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade; (...).»

Como é pacificamente aceite pela doutrina e pela jurisprudência, o regime de transparência fiscal tem natureza imperativa, o que significa que este regime é sempre o aplicável às pessoas colectivas ou singulares que reúnam as características plasmadas no artigo 6.º, n.ºs 1, 4 e 5 do CIRC.

Subjacente à consagração deste particular regime de tributação – que parte da ideia de que certas pessoas colectivas, delimitadas em função do seu tipo societário, objecto social ou estrutura de negócios, não devem ser tributadas, devendo a tributação antes incidir sobre os respectivos sócios Gustavo Lopes Courinha, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, 2023, página 53, autor e obra a que se reportam todas as transcrições subsequentes que não sejam de outro modo identificadas. - estiveram, especialmente, objectivos: de neutralidade fiscal (visando o regime “promover a neutralidade fiscal entre formas colectivas e individuais de certas actividades” em que releva sobremaneira a componente humana, a rendimentos idênticos deve corresponder uma tributação idêntica independentemente da figura societária a que esses rendimentos estejam associados); de eliminação da dupla tributação económica dos rendimentos, obstando a que os sócios das sociedades submetidos ao regime sejam, pelos mesmos rendimentos, tributados em sede de IRC e, num momento posterior (após distribuição dos lucros), sejam objecto de nova tributação na sua esfera individual, a título de IRS (ao impor a transparência fiscal, o Código de IRC fixa a tributação exclusivamente ao nível dos sócios, pessoas colectivas ou singulares, embora a partir de uma base de incidência determinada em IRC); de combate à evasão fiscal, eliminando/reduzindo a possibilidade de um planeamento fiscal abusivo, que o legislador presume poder existir quando determinadas actividades passíveis de serem desenvolvidas a título pessoal são realizadas sob a forma societária; e de mera harmonização europeia, designadamente através das imposições decorrentes do Regulamento (CEE) n.º 2137/85, de 25 de Julho de 1985. Recorde-se que o regime de transparência fiscal foi introduzido pela primeira vez na ordem jurídica portuguesa em 1989, com a entrada em vigor do CIRC. Neste sentido, vide, ainda, acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15-6-2016 (processo n.º 01508/13 e do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27-3-2012 (processo n.º 05287/12) e de 10-2-2022 (processo 949/09.5BELRS), todos integralmente disponíveis em www.dgsi.pt e Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3.ª Ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, página 293.

É de salientar ainda que, por força do preceituado no artigo 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».

Da conjugação dos preceitos referidos antes decorre que as sociedades ditas “transparentes” (identificadas no artigo 6.º), apesar de excluídas de incidência tributária por os rendimentos dela provenientes não serem tributados na própria pessoa colectiva mas na pessoa dos sócios, desempenham enquanto sociedade «um papel determinante na fixação da matéria

colectável», já que esta quantificada nos termos do IRC como se a sociedade o próprio sujeito passivo do IRC. Isto é, a imputação aos sócios imposta pelo artigo 6.º do CIRC é precedida da determinação da matéria colectável segundo o regime próprio das pessoas colectivas.

Sobre a determinação da matéria colectável consta no artigo 90.º do CIRC (na redacção anterior à entrada em vigor da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, atento o preceituado no seu artigo 329.º, n.º 2), sob a epígrafe «Procedimento e forma de liquidação» que:

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

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 colectável que delas conste;

b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;

c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

2 — Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas 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 susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 — (Revogado).

4 — Ao montante apurado nos termos do n.º 1, relativamente às entidades mencionadas no n.º 4 do artigo 120.º, apenas é de efectuar a dedução relativa às retenções na fonte quando estas tenham a natureza de imposto por conta do IRC.

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 respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado

com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

6 — Quando seja aplicável o regime especial de tributação dos grupos de sociedades, as deduções referidas no n.º 2 relativas a cada uma das sociedades são efectuadas no montante apurado relativamente ao grupo, nos termos do n.º 1.

7 — (Revogado)

8 — Relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao montante apurado nos termos do n.º 1 apenas são de efetuar as deduções previstas nas alíneas a) e e) do n.º 2.

9— Das deduções efetuadas nos termos das alíneas a) a d) do n.º 2 não pode resultar valor negativo.

10 — Ao montante apurado nos termos das alíneas b) e c) do n.º 1 apenas são feitas as deduções de que a administração fiscal tenha conhecimento e que possam ser efectuadas nos termos dos n.ºs 2 a 4.

11 — Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efectuadas anualmente liquidações com base na matéria colectável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria colectável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

12 — A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida, se for caso disso, dentro do prazo a que se refere o artigo 101.º, cobrando-se ou anulando-se então as diferenças apuradas.».

Ou seja, resulta deste preceito, para o que aqui interessa, que o legislador não impôs qualquer limitação à dedução à colecta no caso dos benefícios fiscais em sede de IRC, excepto, para além da colecta virtual, que, das deduções operadas, não resulte valor negativo, o que está fora de questão na situação sub judice, sendo a imputação das deduções, por força do n.º 5, realizada nos termos do n.º 3 do artigo 6.º do CIRC.

Resulta ainda deste Código, mais concretamente do seu artigo 92.º (revisto pelo legislador no diploma que aprovou o CFI – vide, artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de Outubro), que, no que respeita especificamente ao benefício fiscal que se analisa (SIFEDE II), não há lugar a qualquer correcção, mesmo nas situações em que, por via da aplicação da dedução resulte um valor de imposto a pagar inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufruísse desse benefício [cf. artigo 92.º, n.º 2, al. b)].

Tendo presente o que ficou dito, é de concluir que a questão a resolver está em saber se, impondo a Lei que é a matéria colectável da sociedade transparente determinada nos termos do CIRC que é imputada na esfera jurídica do sócio a título individual, em sede de IRS, e

operando as deduções à colecta em momento posterior a essa definição da matéria colectável, a dedução relativa ao benefício fiscal em apreço deverá seguir o regime estabelecido no artigo 78.º do CIRS, incluindo a sua sujeição aos limites consagrados no n.º 7 do referido preceito [nos termos do qual a soma das deduções à colecta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 (a última dessas alíneas relativa a benefícios fiscais) 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 colectável 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: $\text{€ } 1\,000 + [\text{€ } 2\,500 - \text{€ } 1\,000] \times [\text{valor do último escalão} - \text{Rendimento Coletável}]$ valor do último escalão - valor do primeiro escalão; c) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º, o montante de € 1 000] ou se, pelo contrário, existirão razões que justifiquem que, nestes casos, essas limitações devam ser afastadas.

A resposta, como deixámos já adiantado, para nós, só pode ser no sentido do afastamento ou inaplicabilidade das limitações consagradas no n.º 7 do artigo 78.º do CIRS.

Para que se compreenda a razão do entendimento aqui sufragado, importa recordar que, nos termos enunciados na nossa Lei Fundamental, os impostos visam primordialmente a arrecadação de receitas para satisfação das necessidades financeiras do Estado ou de outras entidades públicas, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza e a redução de desigualdades (artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa – CRP). Porém, para além destas, a tributação prossegue também outras finalidades, designadamente a promoção do desenvolvimento económico e social, constituindo a concessão de benefícios fiscais ou o estabelecimento de regimes preferenciais a investimentos considerados relevantes pelo Estado, medidas directas para e na prossecução da concretização desse objectivo.

Um dos mecanismos que o Estado introduziu no ordenamento jurídico para a captação de investimento, entre os vários consagrados de forma especial no CFI, foi o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II, que o legislador qualifica como benefício excepcional exclusivamente reconhecido por razões de interesse público para responder à necessidade do país de promover a competitividade e o investimento empresarial.

É precisamente este objectivo que o legislador assume, quer no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 162/14, quer no artigo 1.º do CFI: «O presente decreto-lei aprova um novo Código de Investimento Fiscal e procede à revisão dos regimes de benefícios fiscais ao investimento produtivo e respectiva regulamentação, tendo em vista a promoção da competitividade da economia portuguesa e a manutenção de um contexto fiscal favorável ao investimento, à criação de emprego e ao reforço dos capitais próprios das empresas».

Podemos dizer, em termos gerais, que o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial II (SIFIDE II) especialmente regulado nos artigos 35.º a 42.º do CFI constitui um benefício fiscal que o Estado consagrou perante a necessidade de aumentar a competitividade da economia. Ou seja, o Estado reconheceu ao aumento de competitividade um interesse público superior ao interesse da própria tributação que a consagração do benefício impede (ou limita). Neste sentido, Rui Marques/Sónia Martins, Código Fiscal do Investimento, Anotado e Comentado, Almedina, 2022, página 326.

Do regime especial consagrado nos artigos 35.º a 42.º do CFI decorre que o SIFIDE II constitui um sistema que faculta «uma redução fiscal através do reconhecimento do esforço, fazendo com que as despesas com actividades de ID não sejam um custo mas um investimento e que permitam ao mesmo tempo uma poupança fiscal», uma vez que, para efeitos de SIFIDE II: (i) são dedutíveis as despesas de investigação ou de desenvolvimento realizadas pelo sujeito passivo que se mostram definidas no artigo 36.º e devam ser consideradas relevantes (elegíveis) nos termos do artigo 37.º; (ii) essa dedução é realizada nos termos especialmente previstos no artigo 38.º do mesmo Código, que regula a dedução à colecta, em sede de IRC, do valor correspondente, estipulando o seu n.º 3 que a dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código de IRC.

Posto isto e revertendo aos factos concretamente apurados nos autos, temos que a Recorrida é sócia de uma sociedade de profissionais nos termos do artigo 6.º, n.ºs 1 e 4, alínea a) do CIRC, portanto é sócia de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal, sociedade esta que mencionou no IES/DA relativa ao ano de 2019, no Campo G05, benefícios fiscais passíveis de dedução à colecta no valor de € 66.871,79, a que corresponde o benefício atribuído à sociedade ao abrigo do SIFIDE II no valor de € 165.000,00, com o limite da colecta virtual, ou seja, a colecta que a entidade teria caso houvesse lugar a IRC.

Encontrando-se a sociedade enquadrada no regime de transparência fiscal e, por isso, sendo a matéria colectável imputada aos sócios, temos que o benefício fiscal em causa (despesas de investigação e de desenvolvimento, elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II) regulado nos artigos 35º e 38º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Dec. Lei nº 162/2014, de 31/10) deve ser incluído no campo 902 do anexo D da declaração modelo 3, por cada um dos sócios e na proporção que lhe seja afectada (artigo 6.º, n.º 3 e 90.º, n.º 2 e 5 do CIRC), que, no caso da Impugnante, ascende ao valor de € 18.008,57.

Creemos que esta interpretação não só não ofende o preceituado nos n.ºs 1 e 3 do artigo 6.º do CIRC, como respeita o regime especial consagrado nos artigos 35.º a 42.º do CFI e os fins que determinaram a consagração do benefício fiscal, ou seja, que garantem o prosseguimento do interesse público superior ao da própria tributação que lhe é inerente. E, bem assim, afigura-

se-nos mesmo ser a interpretação que se revela mais conforme ao princípio da igualdade constitucionalmente consagrado.

Com efeito, entende-se que não ofende o preceituado no artigo 6.º, n.º 1 do CIRC, porque o que neste normativo se impõe é que a matéria colectável seja imputada aos sócios no seu rendimento tributável em sede de IRS, exigência que a nossa interpretação não afronta. Na verdade, não está em questão que a matéria colectável apurada nos termos definidos no artigo 90.º do CIRC tenha de ser imputada aos sócios individualmente, tal como impõe o n.º 1 do primeiro normativo citado, nem que o regime a aplicar à dedução à colecta em que este benefício fiscal se traduz contende com essa imputação, por lhe ser subsequente.

Também se entende que é compatível com o artigo 6.º n.º 3 do CIRC, porque nos termos deste normativo e da sua conjugação com o preceituado no n.º 5 do artigo 90.º do CIRC decorre que, no caso das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, as deduções à colecta (artigo 90.º n.º 2) são efectuadas nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades transparentes ou, na falta de elementos, em partes iguais. No caso em apreço a dedução que os Recorridos pretendem que lhes seja reconhecida é precisamente a que resulta do acto constitutivo.

E entende-se que respeita ainda o regime especial que disciplina os benefícios em investigação e desenvolvimento, por desse regime resultar que a dedução é realizada nos termos do artigo 90.º do CIRC (artigo 38.º, n.º 3 do CFI).

Donde, salvo o devido respeito por toda a argumentação aduzida pela Recorrente, a tese que defende não tem suporte na letra da lei, conduz a uma distorção e obstrução dos objectivos prosseguidos pelo legislador nacional e europeu com a consagração do regime de transparência fiscal, determina que o investimento e o sacrifício financeiro inerente a esse regime não se traduzam efectivamente num benefício fiscal e, por último, conduz a situações de desigualdade injustificáveis.

Com efeito, a tese da Recorrente não tem suporte na letra da lei porque o que o legislador diz, tendo em vista os objectivos que identificámos, é que o regime de transparência fiscal impõe que a matéria colectável da sociedade apurada segundo o regime do CIRC é imputada na esfera pessoal dos sócios, e não que, posteriormente, após a integração ou englobamento dessa matéria colectável com outros rendimentos dos sócios, só se possam realizar as deduções à colecta previstas em sede de IRS e com os limites aí estabelecidos. E tratando-se de um benefício fiscal concedido a uma sociedade, que opera por dedução à colecta, apenas pelo regime aplicável a essa sociedade se pode realizar a dedução na esfera pessoal dos sócios. Aliás, o legislador terá mesmo pretendido salvaguardar esta especificidade ao determinar que a integração no rendimento do sócio se faz “nos termos da legislação que for aplicável”, que só pode ser a disciplina consagrada de forma especial nos artigos 90.º e 92.º do CIRC e 35.º a 42.º do CFI. Isto, sem prejuízo da tributação incidir, sendo caso disso, conjuntamente com os

rendimentos de outros membros do agregado familiar, sendo-lhe, subsequentemente, aplicada a taxa correspondente.

A tese da Recorrente também conduz a uma distorção ou obstrução dos objectivos que o regime de transparência visa alcançar, porquanto os objectivos que o legislador quis alcançar com a consagração deste regime ficam substancialmente comprometidos, particularmente o objectivo de neutralidade fiscal, para muitos o seu objectivo estrutural e “edifício teleológico”.

E a essa tese implica até que, nestas situações, o investimento em investigação e desenvolvimento não se traduza num benefício fiscal para a sociedade, mas num custo para os sócios pessoas singulares, já que ao sacrifício relativo ao investimento e à “promessa legal” de amplíssima dedução das respectivas despesas, nos termos especialmente previstos nos artigos 35.º a 38.º do CFI, corresponderia, afinal, uma dedução à colecta residual, no caso em apreço, uma dedução de cerca de € 500,00 em vez de cerca de € 18.000,00 ou, eventualmente, até a sua total eliminação.

Por fim, a mesma tese conduz a situações de discriminação carentes de justificação legal. Efectivamente, como bem salientou o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, no qual, após defender a não aplicação dos limites dos limites consagrados no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS, sustentou que “o entendimento contrário conduz, de forma inaceitável, 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”. E acrescentamos agora nós, conduz até a uma insustentável discriminação em matéria de tributação entre os próprios sócios nas situações em que a sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal tenha como sócios simultaneamente pessoas singulares e pessoas colectivas, uma vez que, a estes últimos, relativamente a um mesmo benefício e ano fiscal, nunca é aplicável a limitação consagrada no citado artigo 78.º, n.º 7 do CIRS.

É que, o respeito pelo princípio da igualdade, contrariamente ao que alega a Recorrente nas suas conclusões, não pode ser aferido por referência ao confronto entre um sujeito passivo cuja tributação de rendimento se encontra integralmente submetida ao regime consagrado no CIRS e um sujeito passivo, sócio de uma sociedade em regime de transparência fiscal, cuja matéria tributável que lhe é imputável, provém do exercício da pessoa colectiva, é determinada nos termos do CIRC e à qual é reconhecido um benefício fiscal de dedução de despesas (elegíveis) reguladas por um regime especial (CFI), que determina que essa dedução seja realizada nos termos do CIRC.

Carece, pois, de sentido, neste contexto, alegar a existência de uma desigualdade entre sujeitos passivos de IRS, por ser seguro que os sujeitos que a Recorrente convoca para comparar não estão numa mesma situação material: os sujeitos passivos pessoas singulares que não são sócios de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal e a quem não

foi reconhecido o benefício fiscal, ou seja, que não realizaram as despesas de investimento e desenvolvimento cuja dedução o Estado, sem limites (além dos já salvaguardados), assegurou que seriam efectivadas não é idêntica à das pessoas singulares – sócios de sociedades sujeitas a regime de transparência fiscal a quem foi reconhecido o benefício, investimento que as pessoas colectivas, que a Recorrida integra na qualidade de sócia, confiando na economia fiscal prometida, realizaram.

Em suma, se bem vemos, da conjugação dos vários normativos citados, e tendo presente os critérios interpretativos consagrados nos artigos 9.º do CC e 11.º da LGT, há que concluir que, nas situações em que o benefício em ID é concedido a sociedades imperativamente sujeitas ao regime de transparência fiscal, a sua dedução ocorre na matéria colectável do sócio, em sede de IRS, mas sem a limitação consagrada no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS, uma vez que a tal obstam o preceituado nos artigos 90.º e 92.º do CIRC, o disposto no CFI, em especial no seu artigo 38.º n.º 3 e, bem assim, os princípios da igualdade e boa-fé, constitucionalmente consagrados.

Neste contexto, por tudo quanto ficou dito, formulamos a seguinte conclusão: a dedução à colecta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria colectável aos sócios (pessoas físicas) de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo disposto nos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC e 35.º a 38.º do CFI, não lhes sendo aplicável, assim, o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS».

Esta posição do STA teve já expressão no CAAD na decisão arbitral n.º P260/2023-T;

Este Tribunal arbitral acompanha esta posição.

Como já referido, caberá à Requerida, por tal ser sua competência, apurar o montante do imposto pago indevidamente pelos Requerentes.

c. Estando em causa uma liquidação administrativa (efetuada pela Requerida) a qual, como provado, não teve em conta o declarado pelos sujeitos passivos, há que aplicar o disposto o disposto no n.º 1 do art.º 43º da LGT, ou seja, ao montante de imposto a ser devolvido deverá acrescer o dos juros indemnizatórios legalmente devidos, em valor a ser apurado, também, em execução de sentença.

4. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação da liquidação de IRS em causa na parte impugnada, com o conseqüente reembolso da importância indevidamente cobrada acrescida

dos correspondentes juros indemnizatórios, em montantes a serem quantificados pela Requerida em execução de sentença.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em EUR 61,213,43, nos termos do artigo 97.º - A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Vai a AT condenada em custas por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em EUR 2448,00.

21 de março de 2025

Os Árbitros

(Rui Duarte Morais)

(Vasco Branco Guimarães - Relator)

(Júlio Tormenta)