

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1366/2024-T

Tema: IRS. Transparência fiscal. Dedução à coleta de crédito de imposto devida no âmbito do SIFIDE II.

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, mesmo que estes sejam pessoas singulares, só pode reger-se pelo disposto no artigo 90.º do Código do IRC, não sendo aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Conselheira Maria Fernanda Maças (Árbitro-Presidente), e Professora Doutora Maria do Rosário Anjos (Árbitro-Relatora) e Prof.^a Doutora Marisa Isabel Almeida Araújo designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... Gerente Comercial, titular do cartão de cidadão n.º..., válido até 27/09/2029, com domicílio na ..., n.º ..., ..., ...-... Sesimbra, contribuinte número ..., com domicílio profissional na Rua..., n.º..., ..., ...-... Lisboa e B..., Médico, titular do cartão de cidadão n.º..., válido até 03/08/2031, com domicílio na ..., n.º ..., ..., ...-... Sesimbra, contribuinte número ... (doravante designados por, respetivamente, 1ª Requerente, 2.º Requerente ou, simplesmente, por Requerentes), ambos abrangidos pelos serviços periféricos locais do Serviço de Finanças de Sesimbra, apresentaram

1.

pedido de constituição de tribunal arbitral, na sequência da notificação do indeferimento da Reclamação Graciosa (doravante RG) por si apresentada para anulação da liquidação de IRS referente ao ano de 2022. Assim, vieram os Requerentes apresentar, ao abrigo do disposto nos artigos 57.º, n.ºs 1 e 5, e 95.º, n.º 2, alínea d), da Lei Geral Tributária ("LGT"), 97.º, n.º 1, alínea a), 99.º, alínea a), e 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT") e do artigo 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), pedido de constituição de Tribunal Arbitral coletivo, tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação deste indeferimento e, bem assim, da já mencionada liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS").

A Requerente formula o seu pedido arbitral, em síntese, nos seguintes termos:

«Conclusões:

Do acima exposto, em síntese, resulta que quer o indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificado, quer a liquidação de IRS supra identificada, padecem de vício material de violação de lei. Nessa conformidade, deve:

a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento da reclamação graciosa na medida em que recusou a anulação nos termos que aqui se discutiram, da identificada liquidação de IRS, com isso violando o princípio da legalidade;

b) ser declarada a ilegalidade desta liquidação (e ser consequentemente anulada), no montante de € 203.925,32;

c) ser, consequentemente, reconhecido o direito ao reembolso do montante de € 203.925,32 e, bem assim, o direito a juros indemnizatórios pelo pagamento deste imposto indevidamente liquidado e suportado, contados desde 04.11.2023 inclusive quanto a € 187.829,79, e desde 01.09.2023 inclusive quanto a € 16.095,53, até ao integral reembolso dos referidos montantes, e bem assim, ainda, o direito a remuneração compensatória prevista e regulada nos artigos 96.º, n.ºs 2 e 3, e 102.º-A, do Código do IRS, com referência à componente de retenção na fonte no montante de € 16.095,53 a reembolsar, computada até ao mês anterior ao da liquidação. (...)

NESTES TERMOS, DEVE SER DECLARADA A ILEGALIDADE DO INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA SUPRA MELHOR IDENTIFICADO E, BEM ASSIM, A ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS SUPRA IDENTIFICADA TAMBÉM NO MONTANTE DE € 203.925,32, COM A SUA CONSEQUENTE ANULAÇÃO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, DESIGNADAMENTE O REEMBOLSO AOS REQUERENTES DESTA QUANTIA, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS À TAXA LEGAL CONTADOS DESDE 04.11.2023 INCLUSIVE QUANTO A € 187.829,79, E DESDE 01.09.2023 INCLUSIVE QUANTO A € 16.095,53, ATÉ AO INTEGRAL.»

*

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 17-12-2024, aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 18-12-2024 e notificado à AT em 20/12/2024.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo as ora signatárias, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 25/02/2025, as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento, pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 25/02/2025.

Por despacho arbitral de 28/02/2025, proferido nos termos do previsto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, foi notificada a AT para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando dever ser remetido ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Requerida apresentou, em 04.04.2025 a sua Resposta e, na mesma data, remeteu cópia do Processo Administrativo.

Por despacho do Tribunal de 08.04.2025, foram os Requerentes convidados a pronunciar-se sobre as exceções alegadas pela AT, no prazo de 10 dias. A sua pronúncia foi junta aos autos

em 14-04-2025 e em 15-04-2025 foi proferido despacho arbitral a dispensar reunião prevista no artigo 18º do RJAT e fixado prazo para alegações escritas das partes.

A Requerente juntou Alegações em 24-04-2025. Encontra-se junto aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente.

2. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto do processo e foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Na sua resposta a AT invocou, a título de exceção o seguinte: (1) da não contestação da totalidade do ato de liquidação e do pedido de anulação total deduzido pelos Requerentes e (2) da incompetência do Tribunal Arbitral para a anulação das liquidações de IRS num concreto montante e no concreto reembolso dos montantes peticionados, sobre as quais este Tribunal tomará conhecimento logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

3. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos provados

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

- a) Os Requerentes apresentaram em 23/06/2023 a sua declaração modelo 3 de IRS do ano 2022, na situação de casada com B..., NIF ... (Sujeito Passivo A, aqui 2º

Requerente), com opção pela tributação conjunta, na qual fez constar além dos anexos A, B, F, I e J, um anexo D, onde declarou:

Transparência fiscal - art.º					
	02	33,34	Materia coletavel	510.241,68	3.757,53
DEDUÇÕES À COLETA					
Benefícios fiscais					
Valor	Código do benefício	Valor	Código da dedução		

- b)** Os Requerentes foram notificados, em 12.10.2023, da liquidação de IRS nº 2023..., a qual foi objeto de reclamação graciosa, que correu termos com o nº de procedimento ...2023..., com decisão de indeferimento, notificada aos Requerentes em 6-11-2024, como resulta do documento nº 1 em anexo ao pedido arbitral;
- c)** A nota de cobrança de imposto no valor de €187.829,79, correspondente à supramencionada liquidação, foi paga em 03/11/2023, como consta dos documentos 2 e 11 do processo administrativo;
- d)** Na liquidação de IRS impugnada foram consideradas deduções à coleta no valor de €1500,00, nos termos seguintes:

Descrição	Valor Despesa	Dedução
Dedução despesas gerais e familiares	27.812,88	500,00
Dedução com despesas de saúde e com seguros de saúde	9.825,07	1.000,00
Dedução exigência de fatura	114,73	17,21
Dedução donativos	247.500,00	209.644,25
Total das Deduções:		211.161,46
Total das Deduções sujeitas a limite (art 78):		210.661,46
		Limite: 1.000,00
		Dedução Efetiva: 1.500,00

- e)** A 1ª Requerente é sócia de uma sociedade designada por a C..., LDA, com o NIF n.º..., na qual tinha à data dos factos uma participação correspondente a 1/3 do capital social da mesma (33,33%), conforme resulta provado pela certidão permanente do registo comercial junta ao pedido arbitral como documento nº 3;

- f) Tal sociedade está sujeita ao regime da transparência fiscal, como resulta da informação cadastral da AT, constante do processo administrativo, bem como dos pressupostos da decisão da reclamação graciosa constante do processo administrativo junto aos autos;
- g) Em 02.05.2023 a C... Lda apresentou candidatura ao SIFIDE II (sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial) com respeito a aplicações em 2022 em “participação no capital de entidades e contributos para fundos destinados a financiar a I&D”, onde apurou um crédito de imposto calculado de € 742.500,00, onde indicava a participação de 33,33% da 1.ª Requerente no capital social da C... Lda, e juntou certidões negativas de dívidas fiscais ou à Segurança Social, factos comprovados pelos documentos n.ºs 4 a 6 juntos em anexo ao pedido arbitral;
- h) No anexo D da declaração modelo 3 do ano de 2022 apresentada pelos Requerentes, consta, por referência à 1.ª Requerente, a imputação de 1/3 ou 33,33% da matéria coletável da C... Lda no montante de € 1.530.725,04, nos termos do regime da transparência fiscal, no montante de € 510.241,68 (33,3%), como resulta dos documentos n.º 7 a 9 (IES – Anexo G) juntos ao pedido arbitral;
- i) Na declaração de IRS em causa foi, ainda, inscrito como dedução à coleta o valor correspondente a 1/3 do crédito de imposto calculado na candidatura ao SIFIDE anteriormente apresentada pela sociedade fiscalmente transparente C... Lda, de € 247.500,00, correspondente a 1/3 do valor do benefício total de € 742.500,00, como resulta do documento n.º 4 junto em anexo ao pedido arbitral;
- j) Do teor da liquidação de IRS impugnada, da IES e respetivos anexos e bem assim da declaração modelo 3 constante do processo administrativo, conclui-se que a AT, na sua liquidação de IRS, não considerou a dedução à coleta referente ao crédito por SIFIDE no montante de € 247.500,00, inscrito no anexo da transparência fiscal (Anexo D) da declaração de rendimentos, e que consta do documento n.º7 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral;
- k) Os Requerentes efetuaram, em 01.09.2023, um pagamento por conta de € 16.633,00;

- l)** Em 15.11.2023 foi apresentada reclamação graciosa contra a liquidação de IRS em causa, com fundamento em ilegalidade decorrente da não aplicação da dedução à coleta do crédito de imposto por SIFIDE e consequente excesso de imposto apurado, como bem resulta do documento nº 12 junto em anexo ao pedido arbitral;
- m)** Em 18-10-2024 foi notificado aos Requerentes o projeto de decisão da reclamação graciosa, que propunha o indeferimento da mesma, para efeitos de direito de audiência, como resulta do documento nº 13 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral;
- n)** Em 6-11-2024 foi notificada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa aos Requerentes com os fundamentos constantes do documento nº 1 junto aos autos em anexo ao pedido arbitral;
- o)** Em 17-12-2024, os Requerentes apresentou no CAAD o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo, como consta do registo no SGP do CAAD.

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

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

Importa ressaltar que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do 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. art. 596.º do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental junta aos autos pelos Requerentes e a constante do Processo Administrativo junto com a Resposta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os

factos acima elencados, **assentes nos meios de prova especificadamente** mencionados ao longo do enunciada supra descrito.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

É pacífico na doutrina e jurisprudência que *“Nos casos em que os elementos probatórios tenham um valor objectivo (como sucede, na maior parte dos casos, com a prova documental) a revelação das razões por que se decidiu dar como provados determinados factos poderá ser atingida com a mera indicação dos respectivos meios de prova, sem prejuízo da necessidade de fazer uma apreciação crítica, quando for questionável o valor probatório de algum ou alguns documentos ou existirem documentos que apontam em sentidos contraditórios”*.¹

A propósito dos factos carreados para os autos pelos Requerentes, considera este Tribunal que a prova documental apresentada tem valor objetivo e a respetiva informação se tem por verdadeira, e corroborada pela documentação constante do processo administrativo, junto aos autos pela Requerida. Acresce que, quanto aos factos relevantes para a decisão a proferir não existe controvérsia entre as partes.

4. DECISÃO DA MATÉRIA DE DIREITO

4.1 Decisão das Exceções alegadas pela AT

4.1.1 Da não contestação da totalidade do ato de liquidação e do pedido de anulação total deduzido pelos Requerentes

Alega a Requerida AT que resulta da factualidade aduzida nos autos que, passamos a citar: *«atenta a causa de pedir subjacente à reclamação graciosa e ao presente ppa, pretende-se que a liquidação de IRS em crise seja corrigida, no sentido de ser tida em conta a dedução à coleta referente ao benefício SIFIDE. Assim, a matéria controvertida nos presentes autos é apenas a*

¹ Cf. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, p. 321 e, entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05.03.2020, processo n.º 19/17.2BCLSB.

*relativa à dedução à coleta referente ao benefício SIFIDE, não sendo imputado qualquer outro vício à liquidação contestada, nomeadamente na parte referente ao sujeito passivo B... e cujos rendimentos ali são igualmente tributados. Assim sendo, desde já aqui se nota que apenas se afigura legítimo o pedido de anulação parcial do ato de liquidação, relativamente à matéria controvertida nos presentes autos, pois, quanto ao demais, **não há contestação da liquidação.** (sublinhado nosso). Assim, a anulação total do ato tributário de liquidação não tem suporte legal. E também porque se assim não se entender, incorrerá, então, igualmente o Tribunal em excesso de pronúncia, pois o pedido da Requerente não poderá deixar de ser apreciado à luz da causa de pedir que lhe subjaz. (...)*

Com efeito, é pacífico na doutrina e na jurisprudência que o ato tributário é divisível, pelo que não afetando a ilegalidade o ato na sua integralidade, impõe-se apenas a sua anulação parcial.

Neste sentido, tendo por base o disposto nos artigos 660.º, n.º 2 e 661.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, (artigos 608.º, n.º 2 e 609.º, n.º 1 do CPC vigente) refere Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Áreas Editora, 6ª Edição, Volume II, 2011, pág. 319/319 que:

[...] para além de questões de conhecimento oficioso, o juiz não pode conhecer na sentença de questões não suscitadas pelas partes, nem condenar em objecto ou em quantidade superior ao que tiver sido pedido».

Sobre o mesmo artigo 661.º, n.º 1, do CPC (atual 609.º, n.º 1), refere José Lebre de Freitas, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, Volume 2º, 2ª Edição, págs. 681 e 682:

«Limitado pelos pedidos das partes, o juiz não pode, na sentença, deles extravasar: a decisão, seja condenatória, seja absolutória, não pode pronunciar-se mais do que o que foi pedido ou sobre coisa diversa daquela que foi pedida. [...]

O objecto da sentença coincide assim com o objecto do processo, não podendo o juiz ficar aquém nem ir além do que lhe foi pedido».

Alega, ainda a Requerida AT que no acórdão do STA de 30-01-2019 (processo n.º 0436/18.0BALSB), proferido em recurso de uniformização de jurisprudência da decisão arbitral proferida pelo Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD no processo n.º 724/2016 -T, conclui-se que:

«I - O acto tributário, enquanto acto divisível, tanto por natureza como por definição legal, é susceptível de anulação parcial.

II - O critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por aferir se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

III - Não impede a anulação parcial do acto a necessidade de um ulterior acertamento por parte da AT, de modo a conformar a parte remanescente do acto com os termos da decisão judicial anulatória, como o impõe no caso a diminuição ao valor da matéria colectável apurada em sede de acção inspectiva do valor respeitante às correcções que foram julgadas ilegais pelo tribunal.»

*

Pois bem, tanto quanto se percebe, a AT com esta exceção pretende evitar a anulação total da liquidação de imposto em causa. Mas a argumentação é algo incoerente, porquanto não contraria, antes vai de encontro ao entendimento subjacente no próprio pedido arbitral, como bem resulta da resposta às exceções apresentada pelos Requerentes e que se dá por inteiramente reproduzida.

Na verdade, se atendermos ao pedido formulado na RG e ao desenvolvimento dos fundamentos do pedido arbitral, conclui-se que a pretensão dos Requerentes não, nem poderia ser, a ilegalidade e anulação total de toda a liquidação de IRS do ano de 2022, mas apenas e só, ver reconhecido o seu alegado direito ao crédito de imposto devido por força do SIFIDE II, sem a aplicação do limite previsto no n.º 7 do artigo 78.º do CIRS. Pelo que, na verdade, o que está em causa é a eventual ilegalidade no apuramento do imposto por erro sobre os pressupostos de

direito que conduziram a AT no momento de relevar as devidas deduções à coleta. Essa, aliás, é a questão de direito em apreciação nestes autos.

Mas, sendo assim, assistirá razão à AT na alegação das exceções invocadas? A resposta é, necessariamente, negativa. Na verdade, a AT incorre em manifesta confusão entre o que deve ser tido como exceção, verdadeiramente, e o que deve ser tido como fundamento (procedente ou não) quanto ao pedido formulado pelos Requerentes. Pretendem estes a anulação do despacho de indeferimento da RG e da liquidação de imposto subjacente, na medida em que o valor apurado padece de vício de violação de lei que conduziu à desconsideração da devida dedução à coleta e, conseqüentemente, ao apuramento de imposto em excesso. Vejamos, em que termos está formulado o pedido arbitral:

«... resulta que quer o indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificado, quer a liquidação de IRS supra identificada, padecem de vício material de violação de lei. Nessa conformidade, deve:

a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento da reclamação graciosa na medida em que recusou a anulação nos termos que aqui se discutiram, da identificada liquidação de IRS, com isso violando o princípio da legalidade;

*b) ser declarada a ilegalidade desta liquidação (e ser conseqüentemente anulada), **no montante de € 203.925,32;** (...)*» (sublinhado nosso).

Ora, ao formular o pedido nestes termos (vd. alínea b) do pedido supratranscrito, os Requerentes deixam claro que pretendem a anulação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa e, em consequência, a anulação da liquidação subjacente, por ilegalidade decorrente de violação de lei, pelo que os pressupostos subjacentes à alegação da AT estão inquinados e não correspondem ao teor do pedido formulado. Desde logo, em contencioso tributário os impugnantes não têm de «*contestar a liquidação*», como alega a AT. Aos Requerentes cabe, isso sim, suscitar a ilegalidade da mesma, total ou parcial, devidamente fundamentada, e a respetiva anulação. O paralelismo com as regras do processo civil, como pretende a AT, tem de ser analisado cuidadosamente no âmbito do contencioso tributário, o qual é de mera legalidade,

o que significa que, em geral, os tribunais administrativos e fiscais, ao apreciarem a legalidade de atos tributários, limitam-se a verificar se esses atos foram praticados em conformidade com a lei, não podendo substituir o ato anulado, cabendo à administração tributária repor a legalidade praticando os atos que se vier a concluir como necessários, após a decisão do mérito da causa, em obediência. Sendo assim, conclui-se que não colhem os argumentos da AT a este propósito, sendo de indeferir a alegada exceção de «*não contestação*» da liquidação. Os Requerentes impugnaram a Liquidação evidenciando concreta e objetivamente a causa de pedir e a ilegalidade que, em concreto, imputam à liquidação. É quanto basta.

Como bem alegam os Requerentes na resposta às exceções:

«Esta exceção não se percebe (...). Alega a AT (p 5 da sua resposta) que os requerentes peticionam que “a liquidação de IRS em crise seja corrigida, no sentido de ser tida em conta a dedução à coleta referente ao benefício SIFIDE (...), não sendo imputado qualquer outro vício à liquidação contestada (...) [pelo que] apenas se afigura legítimo o pedido de anulação parcial do ato de liquidação, relativamente à matéria controvertida nos presentes autos, pois, quanto ao demais, não há contestação da liquidação”.

*(...) Julgam os requerentes que não pediram outra coisa senão a anulação da liquidação de IRS que lhes foi dirigida **na medida determinada pela causa de pedir que invocam**, qual seja a omissão de dedução à colecta de créditos por SIFIDE de que dispõem, pelo que só nessa medida e só por referência a esse vício pedem a anulação da liquidação de IRS. (...)*»

Não resta dúvida, pois, que o pedido formulado nos autos comporta a anulação total da decisão de indeferimento e a anulação da liquidação subjacente, na medida necessária a expurgar a ilegalidade decorrente da má aplicação dos normativos referentes à dedução à coleta do crédito de imposto SIFIDE. Assim sendo, esta primeira exceção assenta num manifesto erro de análise do pedido arbitral, pelo que improcede nos termos sobreditos.

4.1.2 Da incompetência do Tribunal Arbitral para a anulação das liquidações de IRS num concreto montante e no concreto reembolso dos montantes peticionados,

Esta segunda exceção alegada pela AT assenta no mesmo pressuposto erróneo da anterior, pelo que terá igualmente de improceder. Como bem sabemos, a competência do Tribunal Arbitral afere-se em função do pedido e da causa de pedir nos termos formulados pelos Requerentes, o qual se circunscreve a um pedido de anulação de uma decisão de indeferimento de reclamação graciosa e da liquidação de imposto subjacente, pelo montante de imposto apurado em excesso. Ora, é manifestamente evidente a competência do Tribunal para conhecer deste pedido. Vejamos: a competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de **tributos**, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”.*

Ora, o âmbito material que, por sua vez, foi circunscrito na Portaria de Vinculação, é o seguinte:

“Artigo 2.º

Objecto da vinculação

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a **impostos** cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

*c) Pretensões relativas a **direitos aduaneiros** sobre a importação e demais **impostos indirectos** que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;*
e

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.

*e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”*

Sem necessidade de grande desenvolvimento e evitando repetições inúteis, dir-se-á que resulta do regime jurídico acima descrito que é incontroversa a inclusão da apreciação da legalidade da liquidação de impostos (total ou parcial) no âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais. Assim, conclui-se que a competência material do Tribunal Arbitral se afere pelo concreto pedido formulado pelas Requerentes com a delimitação que resulta do RJAT e da Portaria de Vinculação. Ora, no pedido de pronúncia arbitral os Requerentes pedem ao Tribunal Arbitral que aprecie a decisão do indeferimento da reclamação graciosa, que reputam de ilegal, e da liquidação de IRS subjacente na parte em que se encontra inquinada de erro sobre os pressupostos de direito, ou seja, na parte relativa à dedução à coleta decorrente do crédito de imposto SIFIDE II, pelo montante de imposto apurado em excesso. Assim sendo, não há dúvida quanto à competência do Tribunal Arbitral para conhecer da questão que é de mera legalidade, enquadrada no âmbito da ação de impugnação tributária, medida delimitadora da competência do Tribunal Arbitral.

É, ainda, importante dar nota da posição que a doutrina e jurisprudência têm vindo a assumir face à matéria aqui suscitada a título de exceção, da qual resulta assente que o ato tributário, porque se reconduz a uma quantidade monetária, é uma realidade divisível, do que resulta, como bem alegam os Requerentes, *«que o contribuinte impugnante questione apenas parte de um ato tributário para efeitos de (i) requerer apenas a anulação dessa parte e (ii) indicar, em função do valor dessa parte, um valor para a causa. Isto acontece diariamente, constantemente, sem que se conheça oposição da AT a este modo de proceder. (...) Dito isto, tem evidentemente a AT o direito de controlar a segregação feita pelo contribuinte da parte do acto por si impugnada, e se não estiver de acordo tem o direito de contestar, apresentando a sua versão do quantum implicado na controvérsia fiscal. E depois, se tiver elementos suficientes para o efeito, o Tribunal decidirá sem necessidade de diferimento para execução de julgado, ouvindo ou não adicionalmente as partes para o que entenda por conveniente para seu cabal esclarecimento. Neste caso a AT não contestou, nem em sede do procedimento administrativo que antecedeu esta arbitragem fiscal, nem agora na mesma, o imposto que o contribuinte segregou como sendo o correspondente à parte do acto tributário com que não se conforma. E tão pouco contestou o valor da causa que, em coerência com esta quantificação, o contribuinte indicou no seu pedido de pronúncia arbitral.»*

Subscreve-se, sem reservas, esta posição. Pelo que, mais uma vez e à semelhança da decisão da exceção constante do tópico anterior, se conclui pela manifesta contradição e/ou equívoco da AT no suscitar desta exceção, para a qual não existe base legal e, está em total discordância com a citada jurisprudência. Assim, a título de exemplo, destaca-se a decisão vertida, entre outros, no acórdão do STA de 02.12.2015, proferido no processo n.º 0754/15², a saber:

“I - O acto administrativo da liquidação é por natureza divisível.

II - O Tribunal tributário conhecendo em impugnação judicial de um acto administrativo de liquidação e da legalidade desse acto tem o dever de, reconstituindo a situação lesiva, ordenar,

² Cf. No mesmo sentido, Ac. TCAS, de 8 de Junho de 2017, processo n.º 06112/12; TCAS de 19.12.2023, proferido no processo n.º 448/18.4 BELLE, entre outros.

se for caso disso, a sua modificação pois só assim exerce a tutela judicial efectiva consagrada na CRP.

III - A anulação parcial de tal acto insere-se nos poderes e função judicial do Tribunal e não constitui interferência na área de competência da Administração Tributária.”.

E acrescenta ainda que:

“os Tribunais Superiores abundantes vezes já afirmaram que os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, como é o caso dos actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei, em virtude do que é admissível a sua anulação parcial quando o fundamento da anulação apenas afecte uma parte do acto.”.

No mesmo sentido, é de destacar, ainda, o recente acórdão do TCAS de 15.03.2023, proferido no processo n.º 1241/11.0 BELRS, no qual se decidiu que:

“I - No que respeita à impugnação judicial, o Tribunal terá de pautar a sua atuação não observância da mera legalidade, tendo em vista a anulação de um ato jurídico (tributário/liquidação) da Administração, podendo declarar a invalidade do ato (total ou parcial), sem com tal se substituir à Administração e aos que são os seus poderes.

II - Tal não significa, porém, que o Tribunal nada mais possa decidir para além da declaração de nulidade, inexistência ou anulação, total ou parcial, do ato impugnado.

III - Na impugnação judicial, o reconhecimento do direito ao pagamento de juros indemnizatórios, à indemnização por prestação da garantia indevida e à restituição do imposto indevidamente liquidado/suportado, são condenações/decisões que cabem nos poderes do juiz.

IV - No caso, decidida a ilegalidade do indeferimento parcial do pedido de reembolso do IVA, podia e devia o Tribunal pronunciar-se sobre a solicitada restituição e, bem assim, sobre o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, sem que o conhecimento de tais

pedidos extravasasse e infringisse os poderes conferidos ao juiz em sede de impugnação judicial, de apreciação da validade do ato contestado.”

*

Em suma, a divisibilidade do ato tributário constitui o argumento utilizado pela jurisprudência para fundamentar a possibilidade da decisão judicial de anulação parcial dos atos tributários. A jurisprudência dos Tribunais Superiores, por abundantes vezes, já afirmou que os atos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, como é o caso dos atos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei. Só se o fundamento da anulação afetar integralmente o ato, não é admissível anular parcialmente a liquidação.

Ora, a competência dos Tribunais arbitrais acompanha o âmbito da ação de impugnação judicial. Pelo que, tudo o que vem exposto se aplica ao caso *sub judice*, o que nos conduz à improcedência da segunda exceção alegada pela AT.

Em face do exposto, declara-se o presente Tribunal Arbitral competente, em razão da matéria, para conhecer o pedido de apreciação da legalidade formulado nos presentes autos, que é subsumível ao âmbito material da arbitragem previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, improcedendo a exceção invocada pela AT a este respeito.

Bem assim como se conclui que não há, no caso em apreciação, «*falta de causa de pedir*», como subtilmente alega a AT no artigo 28º da sua resposta, para alegar a ineptidão da PI. Pelo contrário, a causa de pedir é clara, objetiva e perfeitamente inteligível. É precisamente essa a questão de fundo a conhecer de seguida.

4.2 Da decisão do mérito da questão

Chegados aqui importa conhecer do mérito da causa.

A principal questão a decidir nos presentes autos é a de 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), quando haja lugar à imputação da matéria tributável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, mesmo que estes sejam pessoas singulares (como sucede com a 1ª requerente), se rege apenas pelo disposto no artigo 90.º do Código do IRC, ou se, deve ainda obedecer ao limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.

§1. A Posição das partes:

No essencial, os Requerentes alegam em defesa da sua interpretação que, no caso dos autos não há lugar à aplicação do limite previsto do n.º 7 do artigo 78º do CIRS. Já a perspectiva da Requerida AT é a oposta e assenta no pressuposto de que é aplicável, ao caso, o limite previsto no n.º7 do artigo 78º do CIRS.

Quanto à matéria de fundo, a questão está em saber se a dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), 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 do rendimento tributável aos sócios de sociedades profissionais no âmbito do regime de transparência fiscal. Vejamos, a este propósito, o contributo da jurisprudência arbitral e dos nossos Tribunais superiores quanto à questão em apreço.

§2º Dedução à coleta de IRS do crédito de imposto imputado de acordo com o regime de transparência fiscal.

A doutrina e a jurisprudência, maioritárias, alegadas pelos Requerentes, defende a inaplicabilidade ao caso concreto dos limites a que alude o artigo 78º do CIRS, o que vai ao

encontro da perspetiva dos Requerentes. Esta questão já foi alvo de diversas decisões arbitrais, no âmbito do CAAD, tais como as proferidas nos processos nºs 487/2024-T; 221/2024-T; 208/2024-T; 260/2023-T; 251/2023-T; -T; 336/2022-T; e 93/2022-T, todos com decisão favorável aos requerentes em situação idêntica à dos presentes autos. A única exceção é a decisão proferida no processo arbitral nº 431/2021-T, invocada pela AT e o voto de vencido proferido no processo 93/2022-T.

A terminar esta revisão de jurisprudência importa mencionar que a questão foi, já, apreciada pelo nosso Superior Tribunal Administrativo, o qual se pronunciou por Acórdão de 07-06-2023, proferido no processo nº 0131/21.0BEBRG, em recurso de sentença jurisdicional proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, interposto pela AT. Também o STA se pronunciou no sentido de considerar que o crédito fiscal, por dedução à coleta, imputado ao sócio de uma sociedade transparente, se rege pelo disposto no artigo 90.º do Código do IRC, não lhe sendo aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º do Código do IRS. Também neste caso, com um voto vencido.

Assim, podemos dizer que, não sendo absolutamente unânime, a verdade é que o entendimento maioritário da nossa jurisprudência arbitral e do STA aponta no sentido de considerar que, em casos com o dos presentes autos, não se aplica o limite previsto no nº7 do artigo 78º do CIRS.

Neste sentido seguimos a jurisprudência vertida no Acórdão arbitral proferido no processo nº 835/2024-T, de 13-12-2024, do qual extraímos o seguinte excerto fundamentador que se aplica inteiramente ao caso dos autos:

«Reconhece-se a legitimidade da imposição de limites, desde que determinados em função da coleta imputável aos rendimentos que estão na origem dos benefícios. Esse é, aliás, o modelo adotado no IRC. Porém, este é um imposto que trata sinteticamente o rendimento e que não tem preocupações, muito menos de natureza constitucional, em "pessoalizar ou personalizar o imposto". Os limites, que, de resto, se afiguram contestáveis à luz dos princípios da legalidade, da igualdade e da proporcionalidade, impostos no IRS aos benefícios fiscais que consistem em deduções à coleta, conforme consagrado no artigo 78.º do respetivo código, integram-se sistemática e objetivamente na fase sintética do imposto e, em nosso entender, na sua dimensão

de imposto pessoal, tendo substituído a anterior pessoalização de imposto que se traduzia nos "abatimentos ao rendimento líquido total", ocorrida em 1998, operando, assim, ao nível da determinação da matéria coletável. Os benefícios fiscais ali referidos são, a não ser que a lei expressamente os submeta aos limites do n.º 7 do artigo 87.º, pois, por natureza, os que não têm a ver com o elemento objetivo do facto tributário, mas tão só com o seu elemento subjetivo. Se recuarmos às origens, facilmente constataremos que, quando o IRS e o IRC, entraram em vigor, em 01-01-1989, o regime de transparência fiscal não tinha sido suficientemente ordenamento jurídico tributário, mimético de regime semelhante então consagrado em Espanha e, entretanto, revogado, se lhe não antevisse a integralidade das consequências da "imputação ao sócio". A norma da "imputação especial" constante do Código do IRS, ao tempo o artigo 19.º, atualmente o artigo 20.º, singelamente determinava Que "constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 5.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições nele constantes". E o então artigo 80.º, subordinado à epígrafe "Deduções à coleta", no seu n.º 5, apenas previa, genericamente, da dedução à coleta "[d]os pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação" - tal como, curiosamente, o n.º 2 do atual artigo 78.º dispõe, não se referindo às "retenções imputadas", isto é, às retenções eventualmente sofridas pela sociedade transparente e que, obviamente, são imputadas aos sócios. Comprova-o o facto de em 1990, o primeiro ano em que o problema se colocou, ter sido emitida a Circular 8/90, em cujos n.ºs 4 e 5 se resolveu - parece que até hoje - a dedutibilidade em IRS das retenções sofridas, a título de IRC, à sociedade e imputadas aos sócios. Não se antevê razão substantiva válida para que um benefício fiscal consistente num crédito de imposto estritamente relacionado com o rendimento tributado numa determinada categoria, neste caso a categoria B, se integre teleologicamente nos "Benefícios Fiscais" genericamente referido no artigo 78.º, quando se, em vez de crédito fiscal, se apresentasse sob a forma de isenção, de redução de taxa, de amortizações e reintegrações aceleradas ou de majoração de encargos, por se repercutirem diretamente na determinação da matéria coletável da sociedade transparente, já não são objeto de qualquer limitação. Não tem, pois, razão a Requerida quando coloca o epicentro da sua interpretação do artigo 78.º do Código do IRS na literalidade das deduções por benefícios fiscais e nestes

engloba quer aqueles que têm natureza eminentemente pessoal, quer aqueles que exclusivamente se relacionam com a obtenção de rendimentos tributáveis ou suscetíveis de o serem, ignorando ostensivamente os elementos histórico e teleológico de interpretação das normas. É uma interpretação que não atende à natureza estruturalmente dual do IRS que, sendo, por um lado, um imposto pessoal, e, por outro, um imposto sobre o rendimento, pode ter, e tem, benefícios fiscais nessas duas dimensões. O que, inclusivamente, poderia suscitar a questão da sua inconstitucionalidade o que, não obstante, se não suscita.»

Seguindo este entendimento, e bem assim o disposto no n.º 3, do artigo 8.º, do Código Civil segundo o qual "*Nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito*", adere-se à fundamentação jurídica da referida decisão proferida no Processo n.º 835/2024 e, por remissão, à constante na decisão proferida no processo n.º93/2022-T.

Ora, resulta da matéria assente como provada, em conformidade como os documentos que os Requerentes juntaram aos autos, e em sintonia com os que constam do processo administrativo junto aos autos pela Autoridade Tributária, que a sociedade realizou despesas de investigação e de desenvolvimento no âmbito do SIFIDE II, no período de tributação em causa (2022).

Retornando à matéria considerada como provada nas alíneas g) a i) da matéria assente, resulta que em 02.05.2023 a sociedade C... Lda apresentou candidatura ao SIFIDE II (sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial) com respeito a aplicações em 2022 em "*participação no capital de entidades e contributos para fundos destinados a financiar a I&D*", onde apurou um crédito de imposto calculado de € 742.500,00 e indicava a participação de 33,33% da 1.ª Requerente no capital social da C... Lda. No anexo D da declaração modelo 3 do ano de 2022 apresentada pelos Requerentes, consta, por referência à 1.ª Requerente, a imputação de 1/3 ou 33,33% da matéria coletável da C... Lda no montante de € 1.530.725,04, nos termos do regime da transparência fiscal, no montante de € 510.241,68 (33,3%). Na mesma declaração foi, ainda, inscrito como dedução à coleta, o valor correspondente a 1/3 do crédito de imposto calculado na candidatura ao SIFIDE anteriormente apresentada pela sociedade fiscalmente transparente C... Lda, de € 247.500,00, correspondente

a 1/3 do valor do benefício total de € 742.500,00. Efetivamente, este é o que decorre do regime de transparência fiscal, previsto no artigo 6º e 12º do CIRC, pelo que, o rendimento tributável apurado no seio da sociedade em transparência fiscal, está isento de tributação na esfera jurídica da sociedade, devendo os mesmos ser imputados aos sócios, na percentagem correspondente a cada participação social, de modo a serem tributados na sua própria esfera jurídica. E, sendo assim, cabe a cada um dos sócios o direito à dedução à coleta do benefício fiscal correspondente ao crédito por SIFIDE, que no caso ascendia a € 247.500,00. Efetivamente, do teor da liquidação de IRS impugnada, da IES e respetivos anexos e bem assim da declaração modelo 3 constante do processo administrativo, conclui-se que a AT, na sua liquidação de IRS, não considerou a dedução à coleta referente ao crédito por SIFIDE no montante de € 247.500,00, inscrito no anexo da transparência fiscal (Anexo D).

A própria AT declara na sua resposta que: «na liquidação de IRS impugnada foram consideradas deduções à coleta no valor de €1500,00, nos termos seguintes:

Descrição	Valor Despesa	Dedução
Dedução despesas gerais e familiares	27.812,88	500,00
Dedução com despesas de saúde e com seguros de saúde	9.825,07	1.000,00
Dedução exigência de fatura	114,73	17,21
Dedução donativos	247.500,00	209.644,25
	Total das Deduções:	211.161,46
	Total das Deduções sujeitas a limite (art 78):	210.661,46
	Limite:	1.000,00
	Dedução Efetiva:	1.500,00

Ou seja, como se vê no quadro supra o valor da dedução à coleta decorrente do benefício SIFIDE foi sujeita ao limite imposto pelo artigo 78º, concretamente o disposto no seu nº7, do que resultou um valor excessivo de imposto (IRS) apurado. Esta é a razão da divergência entre as partes no presente litígio arbitral.

O que se discute é se a dedução à coleta que assim deva efetuar-se é influenciada pelo disposto no artigo 78.º, n.º 1, alínea k), e n.º 7, alínea c), do Código do IRS, disposições essas que determinam que a soma das deduções à coleta relativa a benefícios fiscais não podem exceder, para os contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao último escalão a que se refere o artigo 68.º, o montante de € 1000,00. Voltando ao quadro supra, verifica-se que foi precisamente esse o limite aplicado no caso da 1ª. Requerente.

Chegados aqui, há que concluir que assiste razão aos Requerentes na sua alegação quanto à não aplicação do limite previsto no artigo 78º do CIRS. Como se disse já, o regime de transparência fiscal que se encontra regulado no artigo 6.º do Código do IRC, e que, na parte que mais interessa considerar, estabelece 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 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. (...)

O regime especial de tributação caracterizado pela transparência fiscal, para além dos objetivos de combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, tem essencialmente em vista 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. Através da imputação da matéria coletável aos sócios, por efeito do regime de transferência fiscal, a sociedade não é tributada em IRC, mas sim nas pessoas dos seus sócios, em sede de IRC ou de IRS, consoante se trate de pessoas coletivas ou singulares.

Dito isto, ainda que o rendimento dos sócios da sociedade sujeita a transparência fiscal, que sejam pessoas singulares, seja tributado na sua esfera jurídica em sede de IRS como rendimento líquido da categoria B (artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRS), **a matéria coletável é determinada nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, que regula não só os termos em que se processa a liquidação, com base na obrigação declarativa do sujeito passivo (n.º 1),**

como especifica as deduções que podem ser efetuadas ao montante apurado, aí se incluindo as relativas a benefícios fiscais (alínea c) do n.º 2). Acresce que o n.º 5 desse mesmo artigo 90.º estabelece que as deduções à coleta 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»*.

De onde 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 CIRC.³ Nem podia ser de outro modo, sob pena de violação de todo o regime jurídico da transparência fiscal. Desde logo do disposto no artigo 6.º do Código do IRC, 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. Logo, nas deduções à coleta, no âmbito do regime de transparência fiscal, regulado no Código do IRC, não pode ter 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.

Como bem se decidiu no processo arbitral 835/2024 T, *«nem 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). Não pode subsistir dúvida, por conseguinte, que*

³ Cfr., neste sentido, Manual de IRC, edição da Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviços de Formação) Lisboa, 2016.

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.»

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

Por tudo o que vem exposto, se conclui pela ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, por violação de lei decorrente de erro sobre os pressupostos de direito que a determinaram. Quanto à liquidação de IRS subjacente, é manifesto que a mesma padece de ilegalidade parcial, também pelo mesmo vício de violação de lei, na medida em que a desconsideração do montante devido para a dedução à coleta decorrente da dedução à coleta do benefício SIFIDE II, teve como consequência o apuramento de imposto excessivo, pelo que deve esta liquidação de imposto ser parcialmente anulada e posteriormente corrigida pela AT em execução de sentença e devidamente apurados os valores pagos em excesso a devolver aos Requerentes.

§3.º Do pedido de reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

Os Requerentes peticionam, ainda, a condenação no pagamento de juros indemnizatórios sobre o valor indevidamente pago, no montante de €187.829,79 e, bem assim, sobre os montantes de pagamentos por conta efetuados no montante de €16.095,53, em 01.09.2023.

Entendem os Requerentes que a procedência do pedido de pronúncia arbitral implica o direito à restituição do montante indevidamente pago e do montante de pagamento por conta, a que rem direito, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, a computar sobre o referido montante.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

No caso dos presentes autos, para que a situação seja restabelecida, em resultado da anulação parcial da liquidação de IRS do período de 2022, será necessário repor a situação jurídica que existiria se não tivesse sido feita a liquidação de IRS impugnada, por força da não dedução à coleta do crédito fiscal apurado, pelo que, em execução de sentença, deve a Requerida proceder à correção da liquidação e ao reembolso do montante de imposto pago em excesso, que venha a ser apurado em consequência da anulação, acrescido de juros indemnizatórios a contabilizar desde o dia em que foi efetuado o pagamento até integral reembolso.

O direito aos juros indemnizatórios obedece ao disposto no artigo 43.º da LGT, cuja redação é a seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

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

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

(...)

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

5. DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- a) Declarar ilegal e, em consequência, anular o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, e, em resultado, proceder à anulação correspondente ao crédito de imposto que não foi deduzido à coleta do IRS (como devia ter sido) apurada na liquidação do imposto relativo ao ano de 2022.
- b) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante que vier a ser anulado em execução da decisão, até integral reembolso do referido montante ao Requerente,

7. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €203.925,32, indicado pelo Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 4.284.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 21 de julho de 2025.

Árbitro Presidente,

Fernanda Maças

O Árbitro Vogal e relatora,

Maria do Rosário Anjos

O Árbitro Vogal,

Marisa Isabel de Almeida Araújo