

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 885/2024-T

Tema: IRS — art. 78.º CIRS — transparência fiscal — crédito fiscal — dedução à coleta.

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 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

I. RELATÓRIO

A. Dinâmica processual

1. **A...**, gerente de sociedade comercial, titular do cartão de cidadão n.º..., válido até 13/08/2031, NIF..., residente na Rua ... n.º..., ..., ...-... Lisboa, e com domicílio profissional na Rua..., ns. ... a ..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da L n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), para que seja declarada a ilegalidade do ato de liquidação relativo ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2023..., de 23-09-2023, num montante total de imposto a pagar de €192.061,45, com o

1.

- subsequente indeferimento da reclamação graciosa que correu termos com o número ...2023... referente ao período tributário de 2022 e, conseqüentemente, o mesmos anulado, e efetuado o reembolso correspondente.
2. No dia 19 de julho de 2024 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à Requerente e à AT.
 3. Nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 3, alínea a), do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, na redação vigente, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo.
 4. Em 9 de setembro de 2024, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
 5. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 27 de setembro de 2024.
 6. Em 6 de novembro de 2024, a Requerida apresentou Resposta, defendeu-se por exceção e por impugnação, pugnando pela improcedência do PPA.
 7. Na mesma data juntou o processo administrativo (“PA”).
 8. A 19 de novembro de 2024, o Requerente veio, na sequência de despacho nesse sentido, pronunciar-se quanto às exceções alegadas.
 9. Por despacho de 20 de novembro de 2024 foi dispensada a reunião a que alude o art. 18.º, RJAT, bem como fixado o prazo para as partes apresentarem, em simultâneo, alegações.
 10. Dentro do prazo, o Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações tendo reafirmado o já defendido nos articulados.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alega o Requerente, em síntese, ser titular de uma participação de 33,33% no capital social da B..., Lda., sujeita ao regime de transparência fiscal.

Por ter apresentado candidatura ao SIFIDE II, a citada sociedade era titular de um crédito de imposto de €742.500,00.

Por causa disso, o Requerente, na sua declaração IRS 2022, Anexo D, inscreveu nas deduções à coleta o valor correspondente a 1/3 do crédito de imposto calculado na candidatura ao SIFIDE (€247.500,00).

Acontece que a AT desconsiderou o referido crédito de imposto, operando uma dedução à coleta na linha 19 de apenas €1.250,00.

Por não concordar, o SP apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRS aqui em causa.

A AT, na decisão final, veio pugnar pelo indeferimento pois o crédito de imposto SIFIDE está sujeita ao limite do art. 78.º, 7, c), CIRS, o que impediria a sua dedução à coleta.

Por o Requerente não se conformar com a posição da AT, veio apresentar o presente PPA, onde pede o reembolso do imposto pago bem como os respetivos juros indemnizatórios.

Por sua vez, a AT, alega como questão prévia o impedimento, por excesso de pronúncia, de o Tribunal arbitral decidir pela ilegalidade total da liquidação impugnada pois a matéria controvertida assenta apenas na dedução à coleta referente ao benefício SIFIDE.

Além disso, excepciona a incompetência do Tribunal para a anulação das liquidações de IRS num concreto montante e condenação da Requerida num concreto reembolso já que, dando-se razão ao Requerente, a decisão apenas pode conduzir à reformulação da liquidação de IRS do ano de 2022. Se o fizer, excede a sua competência, uma vez que o cálculo dos mesmos não se contém nas competências próprias da jurisdição arbitral, pois é um contencioso de mera anulação.

Quanto à questão de fundo, entende a AT que as deduções à coleta, concretamente, as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do art. 90.º, 5, CIRC, são dedutíveis nos termos do art. 78.º, 1, k), CIRS, mas limitada pelo disposto nos ns. 7 e 8 do citado artigo, uma vez que o Requerente tem um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do art. 68.º, 1, CIRS (75.009€).

Com efeito, independentemente do valor apurado do total de despesas com deduções à coleta, existem limites globais de dedução consoante o escalão de IRS em que estiver incluído

o sujeito passivo, ou seja, existe um teto global que depende do rendimento coletável e do número de filhos do agregado familiar.

Mostrando-se atingido o limite de €1.000,00 previsto no art. 78.º, 7, c), entende a AT que não se pode considerar qualquer montante de dedução à coleta, a título do benefício fiscal de SIFIDE.

Por estas razões, para a AT o ato de liquidação deve manter-se na ordem jurídica.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º, 6.º, 1, e 10.º, 1, RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. arts. 4.º e 10.º, 2, RJAT, e art. 1.º, Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

Foi invocada questão prévia relativa à causa de pedir e ao pedido apresentados pelo Requerente, no sentido de concluir pela impossibilidade de o Tribunal se pronunciar pela ilegalidade total da liquidação impugnada, mas apenas pelo peticionado.

Ora, pela leitura do pedido, que se alicerça na causa de pedir, resulta ter o Requerente sustentado a anulação da liquidação de IRS 2022 alegando omissão de dedução à coleta de créditos por SIFIDE de que dispõe. É isso que compete ao Tribunal apreciar e é isso que se tenciona fazer.

Passemos à exceção que cumpre desde já apreciar e decidir, relativa à incompetência do Tribunal Arbitral para a anulação das liquidações de IRS num concreto montante e condenação da Requerida num concreto reembolso.

a. Da incompetência do Tribunal Arbitral para a anulação das liquidações de IRS num concreto montante e condenação da Requerida num concreto reembolso

Após introito dissertativo sobre questão prévia já ultrapassada, veio a AT excepcionar com a incompetência material do Tribunal Arbitral para anular as liquidações de IRS num concreto montante e condenação da Requerida num concreto reembolso.

Resumindo, a Requerida refere que nos presentes autos discute-se apenas a anulação parcial do ato de liquidação objeto da reclamação graciosa apresentada, isto é, a dedução à coleta do montante inscrito pelo Requerente referente ao benefício fiscal SIFIDE II titulado pela sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal, e de que o Requerente é sócio.

Consequentemente, o eventual provimento do pedido formulado apenas pode conduzir à reformulação da liquidação de IRS do ano em causa e posterior apuramento do imposto devido e montante de reembolso a efetuar.

Logo, o pedido formulado pelo Requerente não pode integrar a anulação de um concreto montante de imposto e, bem assim, também não pode ser determinado pelo Tribunal o direito ao reembolso de um concreto montante, porquanto não só o processo arbitral não é o meio próprio para que um direito em matéria tributária seja reconhecido, como a quantia exata a reembolsar, decorrente de uma eventual procedência do pedido, não pode ser determinada neste momento, no presente processo arbitral, antes devendo ser quantificado pela AT em sede de execução do julgado, aquando de uma eventual anulação parcial da liquidação de IRS.

Por sua vez, o Requerente veio insurgir-se contra tal entendimento, pois o ato tributário, porque se reconduz a uma quantidade monetária, é uma realidade divisível, logo, é possível requerer apenas a anulação de uma parte, sendo que, *in casu*, tendo em conta o cálculo efetuado pelo SP, teria a AT o direito de controlar e contestar a segregação do contribuinte da parte do ato por si impugnado, se assim o entendesse, o que não fez.

Portanto, se o SP indica em concreto o montante da liquidação que reputa de ilegal, tem a AT o direito a contestá-lo assim como compete ao Tribunal apreciar esse eventual diferendo.

Cabe então apreciar desde já a competência material deste tribunal no sentido de perceber se se encontra no âmbito das suas competências, após se concluir pela ilegalidade de uma concreta liquidação, o apuramento de um determinado montante de imposto e o seu eventual reembolso.

Do pedido formulado pelo Requerente resulta o seguinte: ***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 € 202.496,98, COM A SUA CONSEQUENTE ANULAÇÃO, COM TODAS AS CONSEQUÊNCIAS LEGAIS, DESIGNADAMENTE O REEMBOLSO AO REQUERENTE DESTA QUANTIA, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS À TAXA LEGAL CONTADOS DESDE 04.11.2023 INCLUSIVE QUANTO A € 192.061,45, E DESDE 01.09.2023 INCLUSIVE QUANTO A € 10.435,53, ATÉ AO INTEGRAL REEMBOLSO DOS REFERIDOS MONTANTES, E BEM ASSIM ACRESCIDO DA REMUNERAÇÃO COMPENSATÓRIA PREVISTA E REGULADA NOS ARTIGOS 96.

Determina o art. 2.º, 1, a), RJAT, que "a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta".

Por sua vez, o art. 24.º, 1, *idem*, prescreve, sob a epígrafe "Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação" o seguinte: 1 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso: a) Praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; b) Restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito; c) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; d) Liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.

Ora, de acordo com Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Guia da Arbitragem Tributária, Revisto e Atualizado, 3.ª Edição, Almedina, 2017, inserem-se nas competências dos Tribunais Arbitrais sob a égide do CAAD

"a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente a anulação dos atos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)" entre outros, decorrendo ainda do estabelecido no artigo 24.º, 1, RJAT que as decisões têm efeito constitutivo.

Além disso, e como refere a decisão prolatada nos autos do processo n.º 223/2020-T, "Embora o artigo 2.º n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária» .

Portanto, a competência do tribunal arbitral existe independentemente de no pedido se identificar um concreto montante, que não deixa de ser resultante da nota de liquidação que se pretende ver anulada. Com efeito, vindo a ser confirmada a ilegalidade da liquidação, esta afeta o ato tributário no seu todo, procedendo o pedido de anulação total do ato de liquidação em análise, e não apenas a sua anulação parcial.

Pois, na verdade, decorre claramente do pedido que o Requerente indica o valor da liquidação cuja legalidade impugna, e que, atenta a causa de pedir, abrange a questão de saber se tem ou não direito à dedução integral do benefício do SIFIDE que a Requerida não considerou na liquidação que efetuou bem como na decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, como vimos, o Requerente pretende ver anulada a liquidação de IRS melhor identificada nos autos cujo concreto montante não deixa de resultar dessa mesma nota de liquidação. Portanto, o tribunal é competente para apreciar o pedido que lhe foi colocado.

Quanto ao pedido de reembolso da quantia paga, também formulado, socorremo-nos do mesmo modo da já citada decisão CAAD.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º 1, da LGT, em que se estabelece que «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» e do artigo 61.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A /2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, como o direito a juros indemnizatórios depende da existência de direito de quantia a reembolsar, dessa competência para decidir sobre o direito a juros indemnizatórios infere-se que ela se estende à apreciação do direito a reembolso.

Demais, uma pesquisa nas recentes decisões do CAAD identificou múltiplas condenações à devolução dos montantes indevidamente pagos; ponto é que se trate de situações em que tal devolução se encontre devidamente identificada através de elementos claros que permitem com certeza a condenação no pagamento de quantia certa.

Ora, como vimos, o SP identificou com clareza a liquidação que considera nos termos lei, apresentando o quadro demonstrativo no ponto 48.º do PPA, sendo que a AT nada disse sobre ela, pelo que a aceitou.

Mas, seja como for, independentemente disso, sendo anulada a liquidação, compete à AT repor a situação pré-existente ao momento anterior àquela (art 24.º, 1, b), RJAT) e, consequentemente, devolver ao Requerente o que indevidamente recebeu, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, se devidos (art. 43.º, LGT).

Termos em que improcede a alegada exceção.

III. QUESTÃO A DECIDIR

A questão a apreciar consiste em saber se é ou não de aplicar o limite à dedução previsto no art. 78.º, 7, CIRS, ao montante de crédito de imposto por benefícios fiscais, designadamente o SIFIDE, na titularidade de sociedade comercial submetida ao regime de transparência fiscal, de que o SP é sócio.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

A) O Requerente é sócio da B..., Lda., NIPC..., com sede em Rua..., ... a ..., Lisboa, que tem como atividade principal o arrendamento de bens imobiliários.

B) O capital social da mencionada sociedade é de €2.769.000,00, sendo o Requerente detentor de duas quotas, uma no valor nominal de €692.250,00, e outra no valor nominal de €230.750,00, representativas de 33,33% desse capital.

C) A B..., Lda., encontra-se sujeita ao regime de transparência fiscal.

D) A referida sociedade declarou ter efetuado em 2022 a subscrição de unidades de participação dos fundos C..., FCR, e D..., FCR, que têm como objeto o financiamento de atividades de investigação ou desenvolvimento, no montante total de €900.000,00.

E) Em 02 de maio de 2023 a B... Lda., apresentou candidatura ao SIFIDE II (Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial) com respeito aos investimentos mencionados no ponto anterior, relativos a “*participação no capital de entidades e contributos para fundos destinados a financiar a I&D*”.

F) Desta participação resultou um crédito de imposto de €742.500,00.

G) A B..., Lda., submeteu a declaração Mod. 22 de IRC em 30 de maio de 2023, relativa ao período tributário de 2022, do qual resulta, quanto ao apuramento da matéria coletável:

Matéria Coletável do regime especial (campo 11 do quadro 04 do anexo G)	300	
MATÉRIA COLETÁVEL NÃO ISENTA, [(311 - 399) + 322 + 336] ou 409 ou campo 42 do anexo E, exceto o campo 300	346	1.530.725,04

H) O Requerente submeteu a declaração Mod. 3 de IRS em 19 de junho de 2023, relativa ao período tributário de 2022, da qual fazem parte integrante os Anexos A, D, G e H.

I) Do anexo D resultam os seguintes quadros:

4 IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS E RETENÇÕES							
ENTIDADE IMPUTADORA	TIPO	% de imputação	RENDIMENTOS LÍQUIDOS IMPUTADOS		RETENÇÃO NA FONTE	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	AJUSTAMENTOS
			Natureza	Valor			
SOCIEDADES (Regime de transparência fiscal) - art.º 6.º, n.º 1, do CIRC							
401	...	2	33,33	Matéria coletável	510.241,68	3.757,53	
				Matéria coletável			
ACE e AEIE (Regime de transparência fiscal) - art.º 6.º, n.º 2, do CIRC							

9 DEDUÇÕES À COLETA				
Pagamentos por conta		Benefícios fiscais		Outras
Valor	Código do benefício	Valor	Código da dedução	Valor
901	902	1	247.500,00	990

J) A B..., Lda., submeteu a Informação Empresarial Simplificada — declaração anual, datada de 7 de julho de 2023, relativa ao período de 2022, do qual resulta do Anexo G:

034 IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS / ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS E DE RETENÇÕES					
MATÉRIA COLECTÁVEL G79		1.530.725,04	LUCRO / PREJUÍZO G80		
N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL	% DE PARTICIPAÇÃO	VALOR IMPUTADO	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	RENDIMENTO LÍQUIDO SUJEITO A RETENÇÃO	RETENÇÃO NA FONTE
G07	33,33%	G81 510.241,68	G153	G91 813.653,60	G101 3.757,53
G08	33,33%	G82 510.241,68	G154	G92 813.653,60	G102 3.757,53
G09	33,33%	G83 510.241,68	G155	G93 813.653,60	G103 3.757,53

K) Em 2 de outubro de 2023 o Requerente foi notificado da sua liquidação de IRS n.º 2023..., de 23 de setembro de 2023, no valor de €192.061,45, referente a 2022, do qual resulta uma dedução à coleta, na linha 19, de €1.250,00.

L) A AT não considerou a dedução à coleta referente a crédito por SIFIDE II no montante de €247.500,00, aposto no campo 902 do quadro 9 do Anexo D, a título de benefícios fiscais.

M) Em 3 de novembro de 2023 foi efetuado o movimento a débito no valor de €192.061,45 sobre o saldo da conta de depósito à ordem aberta no Millennium BCP em nome da B..., Lda., tendo em vista o pagamento da liquidação de IRS aqui em causa.

N) O Requerente apresentou reclamação graciosa a que foi atribuído o n.º... tendo por objeto a liquidação do IRS melhor identificada, contra o imposto em excesso gerado pela não aplicação da dedução à coleta do identificado crédito de imposto por SIFIDE II.

O) Após o exercício do direito de audição prévia, o Diretor Adjunto de Direção de Finanças, ao abrigo de delegação de competências, veio proferir decisão final de indeferimento, com o seguinte teor:

V.7. No caso em apreço, estamos perante uma sociedade de transparência fiscal, da qual é sócio o ora reclamante, pelo que, mostrando-se observadas as referidas condições em matéria de SIFIDE, a dedução é imputada aos respetivos sócios ou membros, nos termos do n.º 3 do art.º 6.º do CIRC, e deduzida, nos termos do n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

V.8. Analisados os documentos juntos aos presentes autos, verifica-se que o reclamante apresenta uma declaração comprovativa emitida, pela Agência Nacional de Inovação em 2023-06-15, na qual consta que a referida sociedade "requereu em 02/05/2023, a emissão da declaração necessária à obtenção de um crédito fiscal (dedução à coleta), decorrente das atividades de I&D realizadas em Portugal durante o ano de 2022".

V.9. É assim de salientar que, não obstante o reclamante junte aos autos prova da apresentação do pedido de emissão da declaração comprovativa, não apresenta qualquer elemento que permita comprovar o montante do benefício peticionado.

V.10. Sem prescindir, ainda que assim não fosse, o que não se concede, sempre se diga que, relativamente às deduções à coleta, dispõe o n.º 1 do art.º 78.º do CIRS, que "à coleta são efetuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:

- a) Aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo;
- b) Às despesas gerais familiares;
- c) Às despesas de saúde e com seguros de saúde;
- d) Às despesas de educação e formação;
- e) Aos encargos com imóveis;
- f) Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;
- g) À exigência de fatura;
- h) Aos encargos com lares;
- i) Às pessoas com deficiência;
- j) À dupla tributação internacional;
- k) Aos benefícios fiscais"

V.11. O n.º 3 do mesmo preceito legal determina que "as deduções referidas neste artigo são efetuadas pela ordem nele indicada (...)".

V.12. Dispõe a al. c) do n.º 7 do mesmo preceito legal que a soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 não pode exceder, por agregado familiar, "para os 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", sendo este limite "majorado 5% por cada dependente ou afilhado civil" nos agregados com 3 ou mais dependentes, conforme dispõe o n.º 8 do art.º 78.º do CIRS.

V.13. Ora, no caso em apreço, o reclamante teve, no ano de 2022, um rendimento coletável superior ao valor do último escalão (€ 75.009,00), conforme a seguir se discrimina:

- i) Rendimento Global: € 534.314,70
- ii) Rendimento Coletável: € 427.709,96
- iii) Deduções à coleta:
 - Despesas gerais familiares: € 250,00
 - Despesas de saúde e com seguros de saúde: € 452,90
 - Exigência de fatura: € 162,01
 - Benefícios fiscais (SIFIDE): € 247.500,004
 - Total de deduções à coleta considerados na liquidação: € 1.250,00
 - Limite: € 1.000,00

V.14. Sendo o SIFIDE um benefício fiscal, o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS, ficando, no entanto, sujeito à aludida limitação.

V.15. Assim, por força da referida limitação, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do artigo 78.º do CIRS, não foi possível deduzir à coleta o montante referente aos benefícios fiscais, em concreto a dedução referente ao SIFIDE.

V.16. De salientar que a Direção de Serviços do IRS se pronunciou sobre a matéria em discussão em informação sancionada por despacho da sua Diretora de Serviços em 2023-10-25, a qual se

IMUNIDADE

anexa à presente informação, dela fazendo parte integrante.

V.17. Na mencionada informação, a Direção de Serviços do IRS veiculou o seguinte entendimento: "sendo o SIFIDE um benefício fiscal o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS, mas fica sujeito à limitação referida, pelo que, por força da referida limitação, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do art.º 78.º do CIRS, (...) apenas é possível deduzir à coleta a dedução referente aos benefícios fiscais, em concreto a dedução referente ao SIFIDE nos termos calculados anteriormente".

V.18. O reclamante vem fazer referência a decisão proferida no CAAD (93/2002-T), da qual resulta que os sócios de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal podem beneficiar da dedução à coleta de SIFIDE, sem as limitações das deduções à coleta em sede de IRS.

V.17. A este respeito, cumpre salientar que, para além de o entendimento da AT não ser concordante com o entendimento plasmado na decisão arbitral a que o reclamante faz referência, esta só tem eficácia inter partes, não produzindo quaisquer efeitos no âmbito de outros processos administrativos ou judiciais.

V.18. Acresce que, não se poderá deixar de assinalar que, pese embora o sentido favorável da decisão a que o reclamante faz referência, a mesma tem um voto de vencido, evidenciando que o tema em questão não é de todo pacífico.

V.19. Com efeito, a árbitro vogal Sofia Ricardo Borges votou vencida por entender que "(...) nas deduções à Coleta no âmbito do regime de TF, quando de sócios pessoas singulares se trate, tem necessariamente aplicação o limite estabelecido no art.º 78.º, n.º 7 do CIRS".

V.20. Posto isto, a liquidação controvertida não carece de qualquer correção, pois como já se constatou aquele benefício fiscal não poderia impactar no resultado do imposto apurado por força da alínea c) do n.º 7 e o n.º 8 do artigo 78.º do CIRS.

(...)

VII.3. Primeiramente, importa referir que, nesta sede, o reclamante vem apresentar um comprovativo do montante do benefício peticionado, suprimindo, assim, a falta probatória identificada no ponto V.9 supra.

VII.4. Não obstante, tal elemento não é suscetível de produzir qualquer alteração na decisão projetada, porquanto, conforme já assinalado no projeto de decisão, por força da al. c) do n.º 7 do art.º 78.º e, bem assim, da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do art.º 78.º, ambos do CIRS, apenas foi possível deduzir à coleta, a título de SIFIDE, o valor de € 385,09, sob pena de ser ultrapassado o limite de € 1.000,00 [€ 452,90 (despesas de saúde) + € 162,01 (exigência de fatura) + € 385,09 (SIFIDE)].

P) Não se conformando, o Requerente apresentou PPA junto do CAAD tendo por objeto a nota de liquidação já identificada.

Q) Sendo anulada a liquidação de IRS melhor identificada, por omissão de dedução à colecta de € 247.500,00 disponíveis em crédito de SIFIDE, o IRS de 2022 do Requerente ficará conforme o seguinte quadro demonstrativo:

Linha	Descritivo	Liquidação IRS	Liquidação com dedução SIFIDE
18	Colecta total	210 009,76	210 009,76
19	Deduções à colecta	1 250	1 250
19	Deduções à colecta SIFIDE	0	208 759,75
20	Benefício Municipal	6 262,79	0
22	Colecta Líquida	202 496,98	0
24	Retenções na fonte	10 435,53	10 435,53
25	Imposto apurado	192 061,45	0
	Valor a pagar	192 061,45	0
	Valor a reembolsar	0	10 435,53

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não foram identificados outros factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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 seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art. 123.º, 2, CPPT, e art. 607.º, 3, CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º, 1, a) e e), 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. anterior art. 511.º, 1, CPC, correspondente ao atual art. 596.º, aplicável *ex vi* art. 29.º, 1, e), RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do art. 110.º, 7, CPPT, e a prova documental aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DE DIREITO

B.1 *Thema decidendum*

O *thema decidendum* centra-se em saber se é ou não de aplicar o limite à dedução previsto no art. 78.º, 7, CIRS, ao montante de crédito de imposto por benefícios fiscais, designadamente o SIFIDE, na titularidade de sociedade comercial submetida ao regime de transparência fiscal, de que o SP é sócio.

B.2. Do mérito

Devidamente delimitado o objeto a apreciar por este Tribunal, importa agora considerar a posição das partes.

Para o Requerente, na imputação aos sócios em sede de IRS não é aplicável ao crédito de imposto por benefícios fiscais, designadamente o SIFIDE, adquirido pela sociedade fiscalmente transparente, o limite à dedução previsto no art. 78.º, 7, CIRS, designadamente na sua alínea c).

A argumentação central esgrimida pelo Requerente assenta na interpretação do art. 90.º, CIRC, nomeadamente, ns. 5 e 9, deles não resultando que o legislador impôs, mesmo quando a sociedade está sujeita ao regime de transparência fiscal, qualquer limitação à dedução à coleta no caso dos benefícios fiscais.

Dito de outra forma, considera que *o art. 38.º, 1, CFI, determina que os sujeitos passivos de IRC podem deduzir ao montante da coleta do IRC o crédito por SIFIDE resultante dos investimentos legalmente relevantes por si realizados, e no caso de sujeitos passivos de IRC fiscalmente transparentes o art. 90.º, 5, CIRC, transfere este direito de dedução à coleta de cariz empresarial assim configurado pela legislação relevante (e não com outra configuração, designadamente a configuração prevista e pensada na legislação do IRS para deduções de cariz pessoal) para os sócios da sociedade transparente.*

Além disso, tal adicionamento de iniciativa administrativa, para além de violar o que resulta da lei e o pretendido com o benefício fiscal empresarial em causa, viola não só o princípio da boa fé, mas também o princípio da igualdade, incluindo a igualdade entre sócios da sociedade fiscalmente transparente: se o sócio for ele próprio uma outra sociedade, o

benefício opera; se for uma pessoa singular, seria anulado por suposta aplicação da limitação do CIRS pensado para deduções à coleta de cariz pessoal.

Por sua vez, a AT considera serem as deduções à coleta imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do art. 9.º, CIRC, computadas nos termos do art. 78.º, 1, k), e 2, CIRS (retenções na fonte), estando limitadas pelo disposto nos ns. 7 e 8, deste último citado preceito, uma vez que o Requerente tem um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do art. 68.º, pelo que a soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1, não podem exceder os €1.000,00.

Na opinião da Requerida, o art. 78.º, 1, k), CIRS, não faz qualquer distinção sobre a forma de manifestação dos benefícios fiscais elegíveis para dedução à coleta, logo é de aplicar o teto máximo legal.

Por outro lado, se o objetivo que o regime de transparência fiscal pretende alcançar é o da neutralidade fiscal, então a tributação não deve ter em conta a forma jurídica adotada pelos sujeitos passivos — considera-se assim a capacidade contributiva daqueles sócios ou membros — pelo que não se deve permitir que seja anulado por via de uma atividade exercida através de uma sociedade o rendimento líquido desses profissionais, enquanto os profissionais em prática individual não teriam esse benefício.

Vejamos.

Ora, para o que releva, determina o art. 38.º, CFI, que *1 - Os sujeitos passivos de IRC residentes em território português que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza agrícola, industrial, comercial e de serviços e os não residentes com estabelecimento estável nesse território podem deduzir ao montante da coleta do IRC apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC, e até à sua concorrência, o valor correspondente às despesas com investigação e desenvolvimento, na parte que não tenha sido objeto de participação financeira do Estado a fundo perdido, realizadas nos períodos de tributação com início entre 1 de janeiro de 2014 e 31 de dezembro de 2025, numa dupla percentagem (...); 3 - A dedução é feita, nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, na liquidação respeitante ao período de tributação mencionado no número anterior. 4 - As despesas que, por insuficiência de coleta, não possam ser deduzidas no período em que foram realizadas podem ser deduzidas até ao décimo segundo período seguinte.*

Por sua vez, positiva o art. 90.º, CIRC, que 2 - *Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada: (...) c) A relativa a benefícios fiscais; (...) 5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.*

Finalmente, prescreve o art. 78.º, CIRS: *1- À coleta são efetuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas: (...) k) Aos benefícios fiscais. 7 - A soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 não pode exceder, por agregado familiar, os limites constantes das seguintes alíneas: (...) c) Para contribuintes que, depois de aplicado os divisores previstos no artigo 69.º, tenham um rendimento coletável superior a € 80 000, o montante de € 1 000.*

Pensamos ser este o quadro normativo mais relevante a considerar.

A temática sobre a qual nos debruçamos já foi objeto de várias decisões ao nível dos nossos tribunais superiores, nomeadamente, por via do acórdão do STA, de 07 de junho de 2023, proc. n.º 01301/21.0BEBRG, cujo sumário conclui da seguinte forma: *"A dedução à colecta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria coletável aos sócios (pessoas físicas) de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo disposto nos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC e 35.º a 38.º do CFI, não lhes sendo aplicável, assim, o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS."*

Para fundamentar tal conclusão, refere o douto aresto que (o negrito é original) *"nos termos enunciados na nossa Lei Fundamental, os impostos visam primacialmente 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 diretas para e na prossecução da concretização desse objetivo.

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

É precisamente este objetivo 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 respetiva 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 atividades de I&D 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.

(...) cremos 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 CIF 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 coletável 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 coletável 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 coleta 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 coleta (artigo 90.º n.º 2) são efetuadas nos termos que resultarem do ato 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 ato 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 objetivos prosseguidos pelo legislador nacional e europeu com a consagração do regime de transparência fiscal, determina que o investimento e o sacrifício financeiro inerente a esse

regime não se traduzam efetivamente num benefício fiscal e, por último, conduz a situações de desigualdade injustificáveis.

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

A tese da Recorrente também conduz a uma distorção ou obstrução dos objetivos que o regime de transparência visa alcançar, porquanto os objetivos que o legislador quis alcançar com a consagração deste regime ficam substancialmente comprometidos, particularmente o objetivo de neutralidade fiscal, para muitos o seu objetivo 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 respetivas despesas, nos termos especialmente previstos nos artigos 35.º a 38.º do CFI, corresponderia, afinal, uma dedução à coleta 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. Efetivamente, 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 coletivas, 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.º7 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 coletiva, é determinada nos termos do CIRC e à qual é reconhecido um benefício fiscal de dedução de despesas (elegíveis) reguladas por um regime especial (CIF), 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 efetivadas 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 coletivas, que a Recorrida integra na qualidade de sócia, confiando na economia fiscal prometida, realizaram.

No mesmo sentido caminharam as decisões arbitrais CAAD 93/2022-T, 336/2022-T, 807/2022-T, 251/2023-T, 260/2023-T e 453/2023-T.

Com efeito, e mesmo sem considerar a argumentação específica que resulta do regime de transparência fiscal no que diz respeito aos sócios, pessoas singulares, das sociedades a ele submetido, importa desde logo dar o peso adequado à inadmissibilidade em aceitar uma discriminação negativa relativamente a benefícios que consistem em deduções à coleta e que têm origem em rendimentos obtidos e integráveis em qualquer das categorias do imposto.

Basta verificar que, se em vez do benefício da dedução a coleta, o legislador tivesse consagrado uma isenção total ou parcial do rendimento, não haveria a considerar qualquer limite.

Na verdade, os limites que se afiguram discutíveis a luz do princípio da legalidade, da igualdade e da proporcionalidade, determinados no IRS aos benefícios fiscais que consistem em deduções à coleta (conforme estabelecido no art. 78.º, CIRS) integram-se sistemática e objetivamente na fase sintética do imposto e, na sua dimensão de imposto pessoal, tendo substituído a anterior personalização de imposto que se traduzia nos "abatimentos ao rendimento líquido total", operando assim ao nível da determinação da matéria coletável.

Os benefícios ali referidos são, pois, por natureza, os que não têm a ver com o elemento objetivo do facto tributário, mas tão só com o seu elemento subjetivo.

Sendo assim, não assiste razão à Requerida quando centra a sua argumentação no disposto no art. 78.º, CIRS, nomeadamente no teor literal das *deduções por benefício fiscais* e nestes engloba quer aqueles que tem natureza eminentemente pessoal quer aqueles que exclusivamente se relacionam com a obtenção de rendimentos tributáveis ou suscetíveis de o serem.

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.

O pedido arbitral mostra-se ser, por conseguinte, procedente.

Com efeito, resulta claramente da jurisprudência do STA e do próprio CAAD que deve ser considerada a dedução do SIFIDE nos termos do disposto nos artg. 90.º e 92.º, CIRC e 35.º a 38.º, CFI, no caso de imputação da matéria coletável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência.

Pelo que, no presente litígio deveria a dedução do SIFIDE II ter sido efetuada nestes termos, não sendo aplicável o limite de dedução prevista no art. 78.º, 7, CIRS.

Posto isto conclui-se pela anulação do indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação IRS 2022, já melhor identificadas.

B.3. O pedido de reembolso de quantia indevidamente paga e os juros indemnizatórios

A Requerente formula um pedido de reembolso do IRS indevidamente pago.

É jurisprudência uniforme — *maxime*, cf. Ac. 630/2014-T, CAAD — que de acordo com disposto no art. 24.º, 1, b), RJAT "*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito».*

E continua o citado Ac.: "*Com efeito, apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.*

Sendo processualmente viável apreciar o pedido de juros indemnizatórios será necessariamente também possível apreciar o pedido de reembolso da quantia indevidamente paga, cujo montante é fator de determinação do montante dos juros indemnizatórios.

Assim, à semelhança do que sucede com os tribunais tributários em processo de impugnação judicial, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar os pedidos de reembolso da quantia paga e de pagamento de juros indemnizatórios.

Ficou dado como provado (art. 110.º, 7, CPPT, *ex vi*, art. 29.º, RJAT, e art 16.º, e), RJAT) ter o Requerente pago a quantia acima identificada.

Também ficou demonstrado que, anulada a liquidação, deve ser devolvido ao Requerente 202.496,98, dos quais € 10.435,53 foram pagos antecipadamente via retenção na fonte

(reconhecida e creditada pela AT na linha 24 da sua liquidação), e os remanescentes € 192.061,45 pagos na sequência da liquidação da AT.

Determina o art. 24.º, 5, RJAT, que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos arts. 43.º, e 100.º, LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

In casu, ficou demonstrado verificar-se erro imputável aos serviços, pois estes não deveriam ignorar os vícios de que padecia a reliquidação que efetuaram.

Assim sendo, para além dos juros sobre o valor pago, são ainda devidos juros indemnizatórios também sobre € 10.435,53, contados desde 01 de setembro de 2023 inclusive até integral reembolso, pois foram pagos antecipadamente, via retenção na fonte, juntamente com a remuneração compensatória conforme arts. 96.º, 2 e 102.º-A, *idem* (*“remuneração sobre a diferença, que corresponde a 72 % da taxa de referência EURIBOR a 12 meses, a 31 de dezembro do ano em que se efetuarem as retenções na fonte”*).

Consequentemente, tendo em conta o provimento do presente PPA, determino que a AT reembolse o Requerente do valor de liquidação de IRS indevidamente pago, e respetivos juros, porque devidos, nos termos do art. 43.º, LGT, e 96.º, 2 e 102.º-A, CIRS, a serem liquidados e pagos nos termos do art. 61.º, CPPT.

* * *

V. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o ato tributário de liquidação relativo ao IRS do período de 2022, com o n.º 2023..., de 23 de setembro de 2023;

- b) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia de €202.496,98 bem como condenar a Autoridade Tributária a efetuar o respetivo pagamento ao Requerente da quantia indevidamente paga e respetivos juros indemnizatórios, pelo pagamento deste imposto indevidamente liquidado e suportado, contados desde 04 de novembro de 2023 inclusive quanto a € 192.061,45, e desde 01 de setembro de 2023 inclusive quanto a € 10.435,53, acrescendo a esta remuneração compensatória, conforme arts. 96.º, 2 e 102.º-A, CIRS, até ao integral reembolso dos referidos montantes;
- c) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais, **nos termos dos arts. 12.º, 2, e 22.º, 4, ambos do RJAT, e art. 4.º, 4, do citado Regulamento.**

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €202.496,98, nos termos do artigo 97.º-A, 1, a), CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º, RJAT, e do n.º 3 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.060,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, conforme o disposto no artigo 22.º, 4, RJAT.

- Notifique-se.

Lisboa, 2 de janeiro de 2025

Os Árbitros,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Ricardo Marques Candeias
(Árbitro Vogal - Relator)

(Árbitro Vogal)
Paulo Ferreira Alves