

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1115/2025-T

Tema: IRS – Transparência 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 tributável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-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

I. RELATÓRIO

I.1

1. Em 22 de Dezembro de 2025 o contribuinte A..., contribuinte número..., com domicílio fiscal em Rua ... n.º ..., ..., ... - ... Sintra, requereu, nos termos e para os efeitos do disposto do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, a constituição de Tribunal Arbitral com designação do árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do referido diploma.
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”) no dia 29 de Dezembro de 2025.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, o signatário ao abrigo do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea b) e artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.
4. O Tribunal Arbitral foi constituído em 03.03.2026 e no mesmo dia proferiu um despacho a ordenar a notificação da Requerida para apresentar a sua resposta.
5. A AT apresentou a sua resposta em 14.04.2026.
6. Por despacho de 24.04.2026 a reunião prevista no art. 18º do RJAT foi dispensada e as partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações.
7. A Requerida apresentou as suas alegações em 11.05.2026.
8. O Requerente apresentaram as suas alegações em 13.05.2026.
9. Pretende o Requerente que o Tribunal Arbitral declare ilegal e anule a liquidação n.º 2025 ... relativa ao IRS de 2023 e a restituição da quantia indevidamente paga acrescida de juros indemnizatórios.

I.2. O Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

1. O artigo 38.º do CFI estabelece a dedução do benefício fiscal do SIFIDE à coleta de IRC, com remissões para o artigo 90.º do CIRC.
2. O n.º 2 do artigo 90.º do CIRC, que indica as deduções em sede de IRC, inclui a dedução «relativa a benefícios fiscais».
3. Embora as deduções relativas a benefícios fiscais, em sede de IRC e IRS, possam ter por objeto a matéria coletável ou a coleta (artigo 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), aquele artigo 90.º, n.º 2, reporta-se aos benefícios fiscais que operam por dedução à coleta, como se infere dos factos de a relevância dos benefícios fiscais que operam por dedução ao lucro tributável estar prevista no artigo 15.º, n.º 1, do CIRC e de todas as outras deduções previstas naqueles

2.

- n.º 2 (dupla tributação jurídica internacional, dupla tributação económica internacional, pagamentos por conta e retenções na fonte), serem manifestamente deduções à coleta.
4. Sendo assim, o n.º 5 do artigo 90.º do CIRC, ao estabelecer que as deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal são imputadas aos respetivos sócios ou membros e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo, está inequivocamente a determinar a aplicação em sede de IRS das deduções à coleta resultantes de benefícios fiscais que deveriam ser aplicadas em sede de IRC.
 5. Para além disso, este n.º 5 esclarece também a forma como é feita a aplicação do benefício fiscal em sede de IRS: as deduções são «deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo».
 6. Isto é, as deduções previstas em sede de IRC são deduzidas à coleta de IRS (o «montante apurado com base na matéria coletável»), que é determinada tendo em conta os rendimentos provenientes da sociedade transparente que são imputados aos sócios, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do CIRC.
 7. Não se estabelece neste n.º 5 do artigo 90.º qualquer limitação à dedução dos benefícios fiscais em sede de IRS, resultando, antes, do teor literal desta norma que «as deduções referidas no n.º 2» (as que devem ser determinadas em sede de IRC) são imputadas aos sócios para efeitos de IRS, tal como foram determinadas.
 8. Isto é, essencialmente, está-se perante transferência para os sócios de benefício fiscal em IRC, tal como ele existe para as sociedades opacas no âmbito do IRC, o que afasta a sujeição destas deduções à coleta de IRC às limitações de benefícios fiscais que operam por dedução à coleta previstas no CIRS, que são aquelas a que, naturalmente, se refere o art. 78.º, n.º 7, do CIRS.
 9. O SIFIDE não é um benefício fiscal em sede de IRS, mas que opera no âmbito

do IRC, que é determinado tendo em consideração a coleta de IRC e não de IRS e é transferido para os sócios das sociedades transparentes, por força do disposto no n.º 5 do artigo 90.º do CIRC, tal como foi determinado em sede de IRC.

10. O artigo 38.º, n.º 1, do CFI e este n.º 5 do artigo 90.º do CIRC estabelecem um regime especial de dedução do SIFIDE à coleta de IRS, que, no seu específico domínio de aplicação, prevalece sobre o regime geral de deduções à coleta previsto no artigo 87.º do CIRS.
11. Trata-se de um regime «completo, no que respeita às regras de apuramento e imputação dos rendimentos auferidos por sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal.
12. Conclui-se, assim, como decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 07-06-2023, processo n.º 1301/21.0BEBRG, que «a dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria 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».

I.3 Na sua Resposta a AT, invocou, o seguinte:

1. A dedução do benefício fiscal em causa (SIFIDE II), bem como as deduções relativas à dupla tributação jurídica internacional, à dupla tributação económica internacional, benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artº 90º do CIRC, bem como as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do artº 90º do CIRC, operam na fase de dedução à coleta e não da matéria coletável.

2. E, conforme determinam os n.ºs 1 e 2 do art.º 20.º do CIRS, constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no art.º 6.º do CIRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efetuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa, sendo que as respetivas importâncias se integram como rendimento líquido de categoria B, a englobar com os restantes rendimentos do agregado familiar para determinação da taxa geral de IRS a aplicar, integrando-se no procedimento de liquidação do IRS que se desenrola, enquanto imposto de natureza pessoal.
3. Quanto às deduções à coleta, concretamente, as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, as mesmas são dedutíveis nos termos da al. k do n.º 1 (benefícios fiscais) e do n.º 2 do art.º 78.º do CIRS (retenções na fonte).
4. No entanto, no que diz respeito aos benefícios fiscais, essa dedução está limitada pelo disposto nos n.ºs. 7 e 8 do citado artigo, uma vez que os requerentes têm um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do art.º 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, sendo este limite majorado 5% por cada dependente ou afilhado civil nos agregados com 6 ou mais dependentes.
5. O benefício fiscal relativo ao SIFIDE II, opera através de uma dedução à coleta e não à matéria coletável, ou seja, opera num momento ulterior ao apuramento da matéria coletável, conforme n.º 1 do art.º 38.º do CFI e al. a) do n.º 1, n.º 2 e n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, pois apenas são dedutíveis à matéria coletável os benefícios fiscais que operem por dedução ao lucro tributável, nos termos do disposto no art.º 15.º do CIRC.
6. O julgamento segundo critérios de equidade é aquele que confere ao tribunal a possibilidade de dar uma resolução ao litígio fundada em critérios de justiça, ao

invés de recorrer às normas legais aplicáveis, o que é expressamente proibido pelo RJAT, mais concretamente pelo n.º 2 do seu art. 2.º onde se dispõe que “Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”.

7. A Requerida entende, pois, que qualquer afastamento dos limites de dedução à coleta consignados no CIRS, mais concretamente no art. 78.º do CIRS, só pode operar à revelia da estrita juridicidade e da aplicação integral da lei, a qual é bem clara em distinguir as regras aplicáveis em sede de IRS e em sede de IRC, impostos com propósitos e princípios enformadores distintos, a que o regime de transparência fiscal não é de todo alheio.
8. Mais se entende que é inconstitucional o entendimento segundo o qual as regras de dedução à coleta aplicáveis aos sócios, pessoas singulares, de sociedades transparentes, referentes a despesas com investigação e desenvolvimento incorridas por essas sociedades sujeitos passivos de IRC sujeitos ao regime da transparência fiscal, são as regras previstas no Código do IRC [cf. artigos 6.º, n.º 1, b), 90.º, n.º 1 e 2, c) e n.º 5], preterindo por completo os limites previstos no artigo 78.º do CIRS,
9. Inconstitucionalidade que resulta, por um lado, de o Tribunal estar a proceder à criação de uma regra jurídica nova, o que viola o princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP, excedendo os poderes de cognição dos Tribunais no exercício da sua função no seio do Estado de Direito (cf. artigos 202.º e 203.º da CRP),
10. E, por outro lado, da violação do princípio da igualdade e da proporcionalidade consignados no art. 13.º da CRP, considerando, sobretudo, a disparidade que tal entendimento introduz no tratamento fiscal para com os profissionais que não se achem em prática associada, pois está a permitir-se que o rendimento líquido dos profissionais com o exercício de atividade através de uma sociedade seja anulado,

via aplicação de poupanças/capitais em fundos de investimentos, enquanto os profissionais em prática individual veriam vedado este benefício.

11. Mais, à luz do que ficou exposto, ao aplicar somente as regras previstas no artigo 90.º do CIRC, nos casos em que o sócio da sociedade transparente opte pelo englobamento com o seu cônjuge/unido de facto, a dedução à coleta consumirá, na esmagadora maioria dos casos, a totalidade da coleta de IRS, significando isso que a tributação que deveria recair sobre o cônjuge/unido de facto (ou qualquer outro membro do agregado, desde que o rendimento seja englobado) será anulada pela dedução à coleta proveniente do SIFIDE II.
12. Ora, não se verifica motivo para que seja feita tal discriminação, entre membros do agregado familiar de sócios de sociedades transparentes e todos os outros sujeitos passivos, contemplando notória violação do já referido princípio da igualdade, incluindo na sua vertente do princípio da capacidade contributiva, bem como, violação do princípio da proporcionalidade.
13. Semelhante cenário se verificará no que respeita a outros rendimentos auferidos pelo sócio da sociedade transparente, aos quais seja dada a opção pelo englobamento, como por exemplo, rendimentos e mais-valias mobiliárias, os quais passam a beneficiar de uma tributação mais favorável por força de um benefício fiscal que foi criado para beneficiar fiscalmente uma sociedade pelo seu investimento em poupanças/capitais em fundos de investimentos, isto é, para beneficiar o rendimento gerado no âmbito da atividade societária e já não em outras categorias de rendimentos auferidos pelos seus sócios, que nada têm que ver com a sua atividade profissional.
14. Na verdade, considerando que a dedução em causa se aplica à coleta, tem a mesma a possibilidade de anular também a tributação de rendimentos provenientes de outras fontes, completamente estranhos à atividade da sociedade transparente, se considerarmos que se aplica o artigo 90.º do CIRC em detrimento dos limites previstos no artigo 78.º, n.ºs 1, 7 e 8 do CIRS, pondo manifestamente

em causa os objetivos do legislador ao criar o regime de transparência fiscal e o benefício SIFIDE II.

II. SANEAMENTO

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março e encontram-se legalmente representadas.

O processo é o próprio.

Inexistem questões prévias que cumpra apreciar nem vícios que invalidem o processo.

Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

III. THEMA DECIDENDUM

A questão central a decidir, tal como colocada pelo Requerente, prende-se com os limites à dedutibilidade, em sede de IRS, dos montantes relativos às deduções à coleta apuradas numa sociedade de transparência fiscal, resultantes do SIFIDE.

IV. – MATÉRIA DE FACTO

IV.1. Factos provados

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e tendo em conta os factos alegados, se fixa como segue:

1. O Impugnante é sócio único da B..., Unipessoal, S.A, titular do número único de pessoa colectiva
2. Em 2022 a sociedade B..., Unipessoal, S.A encontrava-se sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”).
3. A sociedade (B..., Unipessoal, S.A) apurou, em 2022, uma matéria coletável de € 431.910,99.
4. No período de tributação de 2022, a Sociedade fez um investimento de € 150.000 em unidades de participação de um fundo de investimento que tem como objeto o financiamento de empresas dedicadas sobretudo à investigação e desenvolvimento.
5. A ANI aceitou que a Requerente Sociedade podia beneficiar da dedução prevista no artigo 38.º do CFI, recomendando a atribuição de crédito fiscal no montante de 123.750,00 € (cento e vinte e três mil setecentos e cinquenta euros).” – o “Benefício Fiscal SIFIDE”.
6. O Impugnante registou, no Anexo D da sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS de 2022 (“Modelo 3 do IRS 2022”), como rendimento líquido da categoria B, a totalidade do valor da matéria coletável apurado pela Sociedade Transparente, no valor de € 481.999,92.
7. O crédito fiscal de € 123.750 foi inscrito no campo de 902 do Anexo D da Modelo 3 do IRS 2022, correspondente à totalidade do benefício associado ao SIFIDE que foi gerado na esfera da Sociedade.
8. Na liquidação de IRS relativa a 2022 a Administração Tributária desconsiderou totalmente a dedução à coleta relativa Benefício Fiscal SIFIDE, tendo apurado o valor a pagar de IRS de € 96.642,86
9. O Impugnante apresentou um pedido de impugnação arbitral (IRS 2022), tendo o tribunal arbitral julgado o pedido de pronuncia arbitral procedente (processo n.º 208/2024) nos seguintes termos:

“Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2023... relativa ao período de tributação de 2022, acima identificado e dado como provado, no montante total de € 96.642,86 (noventa e seis mil, seiscentos e quarenta e dois euros e oitenta e seis cêntimos), e, em consequência, anular os actos tributários impugnados;”

10. O Impugnante registou, no Anexo D da sua declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS de 2023 (“Modelo 3 do IRS 2023”), como rendimento líquido da categoria B, a totalidade do valor da matéria coletável apurado pela Sociedade Transparente, no valor de € 431.910,99.
11. O crédito fiscal remanescente de € 27.107,14 (123.750,00 – 96.642,86) foi inscrito no campo de 902 do Anexo D da Modelo 3 do IRS 2023, correspondente à totalidade do benefício associado ao SIFIDE que foi gerado na esfera da Sociedade Transparente.
12. Na liquidação de IRS relativa a 2023 a Administração Tributária desconsiderou totalmente a dedução à coleta relativa Benefício Fiscal SIFIDE remanescente.
13. O Impugnante pagou a quantia liquidada.

IV.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos alegados relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal e do mérito da causa foram considerados provados.

IV.3. Motivação da matéria de facto

Os factos que constam dos números 1 a 13 são dados como assentes pela análise do processo administrativo, pelos documentos juntos pel Requerente (docs. 1 a 10 do pedido de constituição do Tribunal) e pela posição assumida pelas partes em relação à

matéria de facto.

V. Do Direito

1) Dedução à coleta

A questão que ora cumpre apreciar e decidir foi decidida pelo STA em Acórdão proferido em 07.06.2023, no âmbito do processo n.º 01301/21.0BEBRG, em conhecimento de recurso interposto pela Fazenda Pública de sentença em tudo idêntica ao assunto *sub judice*, proferida em processo de impugnação judicial deduzida relativamente a IRS do ano de 2019. Em sentido igual decidiu também o Tribunal Central Administrativo do Norte, proc. n.º 02222/21.1 BEBRG, de 16.01.2025 e as seguintes decisões do CAAD: proc. n.º 93/2022, de 26.09.2022, proc. n.º 336/2022 de 27.10.2022, proc. n.º 807/2022 de 11.05.2023, proc. n.º 251/2023 de 07.12.2023, proc. n.º 260/2023 de 27.09.2023, proc. n.º 453/2023 de 26.02.2024, proc. 221/2024 de 20.09.2024, proc. n.º 835/2024 de 13.12.2024, proc. n.º 884/2024 de 28.11.2024 e proc. n.º 885/2024 de 02.01.2025.

Mais recentemente o STA em 04.06.2025 no processo n.º 01300/21.1BEBRG decidiu da seguinte forma:

“À dedução à colecta das despesas elegíveis no âmbito do SIFIDE II dos sócios (pessoas físicas) de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal não se aplicam os limites da dedução à coleta do artigo 78.º do CIRS.”

A jurisprudência do CAAD e dos tribunais superiores tem vindo maioritariamente a dar razão à perspectiva do Requerente.

É certo que o STA ainda não uniformizou jurisprudência, mas o Tribunal acompanha a fundamentação e o decidido nos mencionados processos arbitrais e dos Tribunais superiores citados, por ser a que melhor se impõe nos presentes autos, ou seja, no sentido de que a dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento

elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE), quando haja lugar à imputação da matéria coletável aos sócios (pessoas singulares) 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 Código Fiscal do Investimento, não lhes sendo aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.

Ora, visando a interpretação e aplicação uniforme do direito à luz do disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, e porque concordamos com o Acórdão da STA (processo n.º 01301/21.0BEBRG) citado e respetivos fundamentos, por semelhança ao caso sob apreciação, acolhemos a argumentação jurídica aduzida naquele Acórdão, na medida em que não se vislumbra justificação para decidirmos em sentido contrário, passando-se aqui a citar o mesmo:

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

«1 — É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

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

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

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

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

a) Sociedade de profissionais:

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

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

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

Subjacente à consagração deste particular regime de tributação – que parte da ideia de que certas pessoas colectivas, delimitadas em função do seu tipo societário, objecto social ou estrutura de negócios, não devem ser tributadas, devendo a tributação antes

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

É de salientar ainda que, por força do preceituado no artigo 12.º do CIRC, «as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime

de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas».

Da conjugação dos preceitos referidos antes decorre que as sociedades ditas “transparentes” (identificadas no artigo 6.º), apesar de excluídas de incidência tributária por os rendimentos dela provenientes não serem tributados na própria pessoa colectiva mas na pessoa dos sócios, desempenham enquanto sociedade «um papel determinante na fixação da matéria colectável», já que esta quantificada nos termos do IRC como se a sociedade o próprio sujeito passivo do IRC. Isto é, a imputação aos sócios imposta pelo artigo 6.º do CIRC é precedida da determinação da matéria colectável segundo o regime próprio das pessoas colectivas.

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

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

- a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria colectável que delas conste;*
- b) Na falta de apresentação da declaração a que se refere o artigo 120.º, a liquidação é efectuada até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que respeita ou, no caso previsto no n.º 2 do referido artigo, até ao fim do 6.º mês seguinte ao do termo do prazo para apresentação da declaração aí mencionada e tem por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria colectável do exercício mais próximo que se encontre determinada;*
- c) Na falta de liquidação nos termos das alíneas anteriores, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.*

2 — Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*

c) A relativa a benefícios fiscais;

d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;

e) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

3 — (Revogado).

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

5 — As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

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

7 — (Revogado)

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

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

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

11 — Nos casos em que seja aplicável o disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 79.º, são efectuadas anualmente liquidações com base na matéria colectável determinada com carácter provisório, devendo, face à liquidação correspondente à matéria

colectável respeitante a todo o período de liquidação, cobrar-se ou anular-se a diferença apurada.

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

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

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

Tendo presente o que ficou dito, é de concluir que a questão a resolver está em saber se, impondo a Lei que é a matéria colectável da sociedade transparente determinada nos termos do CIRC que é imputada na esfera jurídica do sócio a título individual, em sede de IRS, e operando as deduções à colecta em momento posterior a essa definição da matéria colectável, a dedução relativa ao benefício fiscal em apreço deverá seguir o regime estabelecido no artigo 78.º do CIRS, incluindo a sua sujeição aos limites consagrados no n.º 7 do referido preceito [nos termos do qual a soma das deduções à colecta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 (a última dessas alíneas relativa a benefícios fiscais) não pode exceder, por agregado familiar e, no caso de tributação conjunta, após aplicação do divisor previsto no artigo 69.º, os limites constantes das seguintes alíneas: a) Para contribuintes que tenham um rendimento colectável igual ou

inferior ao valor do 1.º escalão do n.º 1 artigo 68.º, sem limite; b) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao valor do 1.º escalão e igual ou inferior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º, o limite resultante da aplicação da seguinte fórmula: € 1 000 + [€ 2 500 - € 1 000) x [valor do último escalão - Rendimento Coletável] valor do último escalão - valor do primeiro escalão; c) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º, o montante de € 1 000] ou se, pelo contrário, existirem razões que justifiquem que, nestes casos, essas limitações devam ser afastadas.

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

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

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

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

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

Do regime especial consagrado nos artigos 35.º a 42.º do CFI decorre que o SIFIDE II constitui um sistema que faculta «uma redução fiscal através do reconhecimento do esforço, fazendo com que as despesas com actividades de 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.

Posto isto e revertendo aos factos concretamente apurados nos autos, temos que a Recorrida é sócia de uma sociedade de profissionais nos termos do artigo 6.º, n.ºs 1 e

4, alínea a) do CIRC, portanto é sócia de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal, sociedade esta que mencionou no IES/DA relativa ao ano de 2019, no Campo G05, benefícios fiscais passíveis de dedução à colecta no valor de € 66.871,79, a que corresponde o benefício atribuído à sociedade ao abrigo do SIFIDE II no valor de € 165.000,00, com o limite da colecta virtual, ou seja, a colecta que a entidade teria caso houvesse lugar a IRC.

Encontrando-se a sociedade enquadrada no regime de transparência fiscal e, por isso, sendo a matéria colectável imputada aos sócios, temos que o benefício fiscal em causa (despesas de investigação e de desenvolvimento, elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II) regulado nos artigos 35.º e 38.º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Dec. Lei n.º 162/2014, de 31/10) deve ser incluído no campo 902 do anexo D da declaração modelo 3, por cada um dos sócios e na proporção que lhe seja afectada (artigo 6.º, n.º 3 e 90.º, n.º 2 e 5 do CIRC), que, no caso da Impugnante, ascende ao valor de € 18.008,57. 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 colectável seja imputada aos sócios no seu rendimento tributável em sede de IRS, exigência que a nossa interpretação não afronta. Na verdade, não está em questão que a matéria colectável apurada nos termos definidos no artigo 90.º do CIRC tenha de ser imputada aos sócios individualmente, tal como impõe o n.º 1 do primeiro normativo citado, nem que o regime a aplicar à dedução à colecta em que este benefício fiscal se traduz contende com essa imputação, por lhe ser subsequente.

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

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

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

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

CIRC e 35.º a 42.º do 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 objectivos que o regime de transparência visa alcançar, porquanto os objectivos que o legislador quis alcançar com a consagração deste regime ficam substancialmente comprometidos, particularmente o objectivo de neutralidade fiscal, para muitos o seu objectivo estrutural e “edifício teleológico”.

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

Por fim, a mesma tese conduz a situações de discriminação carentes de justificação legal. Efectivamente, como bem salientou o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer, no qual, após defender a não aplicação dos limites dos limites consagrados no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS, sustentou que “o entendimento contrário conduz, de forma inaceitável, a que as sociedades sujeitas ao regime de transparência sejam discriminadas relativamente a todos os outros sujeitos passivos de IRC o que, na falta de justificação cabível, suscita, no mínimo, dúvidas sobre a constitucionalidade de tal interpretação”. E acrescentamos agora nós, conduz até a uma insustentável discriminação em matéria de tributação entre os próprios sócios nas situações em que a sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal tenha como sócios simultaneamente pessoas singulares e pessoas colectivas, uma vez que, a estes últimos, relativamente a um mesmo benefício e ano fiscal, nunca é aplicável a limitação consagrada no citado artigo 78.º, n.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 colectiva, é determinada nos termos do CIRC e à qual é reconhecido um benefício fiscal de dedução de despesas (elegíveis) reguladas por um regime especial (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 efectivadas não é idêntica à das pessoas singulares – sócios de sociedades sujeitas a regime de transparência fiscal a quem foi reconhecido o benefício, investimento que as pessoas colectivas, que a Recorrida integra na qualidade de sócia, confiando na economia fiscal prometida, realizaram.

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

Deste modo, constatando-se que a sobredita sociedade está enquadrada no regime de transparência fiscal e, por isso, a matéria coletável é imputada aos sócios, no

seguimento da Jurisprudência que aqui demos conta, a dedução do benefício fiscal em questão ocorre na coleta do Requerente, em sede de Imposto Sobre o Rendimento da Pessoas Singulares, mas sem a limitação imposta pelo artigo 78.º n.º 7 do Código de Imposto Sobre o Rendimento da Pessoas Singulares, face ao que decorre do disposto nos artigos 90.º e 92.º do Código de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, assim como ao que resulta do disposto no Código Fiscal do Investimento, em particular no seu artigo 38.º n.º 3 e ao abrigo dos princípios da igualdade e boa-fé, constitucionalmente consagrados.

Acresce que a presente decisão não assenta em juízos de equidade, mas antes numa interpretação e aplicação estrita das normas legais aplicáveis, em conformidade com os critérios hermenêuticos legalmente previstos, o que afasta qualquer margem de discricionariedade fundada em considerações extrajurídicas, afastando-se por isso a alegada violação do princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP,

Alega ainda a AT a violação do princípio da igualdade e da proporcionalidade consignados no art. 13º da CRP.

A posição da AT não resiste a uma análise sistemática do regime nem aos parâmetros constitucionais invocados. O ponto essencial é o seguinte: a aplicação do artigo 90.º do CIRC, afastando o limite do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS, não viola os princípios da igualdade e da proporcionalidade — é, na verdade, a única interpretação conforme à Constituição.

Desde logo, importa esclarecer que as chamadas “sociedades transparentes” não constituem um tipo societário autónomo, mas apenas um regime fiscal de imputação de rendimentos aplicável a determinadas sociedades. A realidade jurídica subjacente continua a ser a de uma sociedade (por exemplo, uma sociedade anónima ou por quotas), sendo que o que se altera é exclusivamente a forma de tributação: a matéria coletável é imputada aos sócios, em vez de ser tributada em sede de IRC.

Esta distinção é decisiva.

Se a transparência fiscal é apenas uma técnica de imputação, então não pode servir para alterar a natureza dos rendimentos (que continuam a resultar de uma atividade empresarial organizada), nem restringir ou degradar o acesso a benefícios fiscais associados a essa atividade, como o SIFIDE II.

Assim, os rendimentos imputados aos sócios mantêm a sua natureza material de rendimentos empresariais, ainda que formalmente tributados em IRS. É por isso que o legislador manda aplicar o artigo 90.º do CIRC: para assegurar que os incentivos fiscais ao investimento empresarial operam de forma neutra, independentemente do regime fiscal aplicável à sociedade.

À luz do princípio da igualdade (art. 13.º da CRP), o que releva é saber se situações materialmente idênticas recebem tratamento idêntico. Ora, duas sociedades que exercem a mesma atividade, realizam o mesmo investimento em I&D e geram os mesmos rendimentos, não podem ser tratadas de forma diferente apenas porque uma está sujeita ao regime de transparência fiscal e a outra não.

Se se aplicasse o limite do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS o mesmo investimento elegível no âmbito do SIFIDE II teria um benefício fiscal inferior apenas por força de um regime técnico de imputação de rendimentos e estar-se-ia a penalizar as sociedades sujeitas a transparência fiscal face às sociedades sujeitas a IRC. Isso configuraria uma violação do princípio da igualdade, por introduzir uma diferenciação sem fundamento material bastante, baseada apenas num mecanismo fiscal.

Por outro lado, o argumento da AT relativo à alegada “anulação da coleta” (incluindo rendimentos de outras categorias) não evidencia qualquer desigualdade ilegítima. Tal efeito decorre da natureza das deduções à coleta, que operam sobre o imposto global e da estrutura unitária do IRS, especialmente quando há englobamento.

Não se trata de um efeito anómalo ou exclusivo deste regime, mas da aplicação coerente das regras gerais do imposto.

Também no plano da proporcionalidade a posição da AT não procede. O SIFIDE II visa incentivar o investimento em investigação e desenvolvimento empresarial. A

aplicação do limite do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS teria como efeito reduzir significativamente a eficácia do benefício e criar um desincentivo injustificado à utilização de sociedades sujeitas a transparência fiscal.

Tal solução seria desadequada, porque compromete o objetivo do incentivo fiscal e desnecessária, pois não responde a qualquer problema estrutural relevante. Seria também excessiva, por penalizar contribuintes sem justificação material.

Acresce que a extensão dos efeitos da dedução ao agregado familiar resulta das regras gerais do IRS (nomeadamente do englobamento), não sendo um efeito específico nem censurável do regime em causa.

A interpretação que afasta o limite do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS não só não viola os princípios da igualdade e da proporcionalidade, como é a única que respeita a natureza da transparência fiscal como mero regime de imputação e assegura a neutralidade.

Pelo contrário, a aplicação daquele limite introduziria uma discriminação arbitrária entre sociedades em função exclusiva do regime fiscal a que estão sujeitas, o que seria materialmente infundado e constitucionalmente inadmissível

Posto isto conclui-se pela anulação parcial da liquidação de IRS relativa a 2023, já melhor identificada.

II) Juros indemnizatórios

O Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário*

objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito". O que está 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.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação dos atos tributários, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Na situação vertente, está em causa a errada interpretação e aplicação pela Requerida de normas relativas à dedução à coleta e ficou demonstrado que a liquidação de IRS padece de erro de direito imputável à AT, vício para o qual o Requerente em nada contribuiu.

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 o Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

VI) DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

a) Julgar procedente o pedido de anulação parcial da liquidação n.º 2025 ... de IRS de 2023, na parte em que tem como pressuposto a não dedução à coleta de IRS da quantia total que beneficia do SIFIDE;

- b) Condenar a Requerida na devolução do imposto indevidamente pago, por força da liquidação parcialmente anulada acrescido de juros indemnizatórios, a apurar pela AT na execução do presente decisão;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, face ao decaimento.

Fixa-se o valor do processo em €27.107,14 nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, *a*), do CPPT, aplicável por força da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.530,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de maio de 2026

O Árbitro

(André Festas da Silva)
