

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 571/2025-T

Tema: IRS – Transparência Fiscal; Benefício Fiscal; SIFIDE II; 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), respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6º do Código do IRC, é imputada aos respetivos sócios ou membros referidos no seu n.º 3, em conformidade com o n.º 5 do artigo 90º, não lhe sendo aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. A..., contribuinte n.º..., residente em Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, B..., contribuinte n.º ... e C..., contribuinte n.º ..., casados entre si, residentes em ... N.º ..., ...-... Lisboa, D..., contribuinte n.º ... e E..., contribuinte n.º..., casados entre si e residentes em Rua ..., n.º..., (“os Requerentes”), apresentaram, no dia 9 de junho de 2025, um pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo, nos termos dos artigos 2º, 1, a), e 10º, 1 e 2 do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações por último introduzidas pela Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), e dos arts. 1º e 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

2. Os Requerentes pediram a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das decisões de indeferimento proferidas no âmbito dos procedimentos de Reclamação Graciosa n.º ...2024..., a qual teve por objeto o ato de Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2024..., com o valor a pagar de EUR 190.017,55 (cento e noventa mil, dezassete euros e cinquenta e cinco cêntimos), Reclamação Graciosa n.º ...2024..., a qual teve por objeto o ato de Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2024..., com o valor a pagar de EUR 135.677,39 (cento e trinta e cinco mil, seiscentos e setenta e sete euros e trinta e nove cêntimos), Reclamação Graciosa n.º ...2024..., a qual teve por objeto o ato de Demonstração de Liquidação de IRS n.º 2024..., com o valor a pagar de EUR 202.941,28 (duzentos e dois mil, novecentos e quarenta e um euros e vinte e oito cêntimos) e respetiva liquidação de juros compensatórios de pagamentos por conta n.º 2024..., no valor de EUR 2.469,68, totalizando o valor de EUR 205.410,96 (duzentos e cinco mil quatrocentos e dez euros e noventa e seis cêntimos), tendo por objecto mediato a anulação das referidas liquidações, peticionando a restituição do imposto indevidamente retido, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT.
4. O Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação.
5. As partes não se opuseram, para efeitos dos termos conjugados dos arts. 11º, 1, b) e c), e 8º do RJAT, e arts. 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD.
6. O Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 25 de Agosto de 2025.
7. Por Despacho de 26 de Agosto de 2025, foi a AT notificada para, nos termos do art. 17º do RJAT, apresentar resposta.
8. A AT apresentou a sua Resposta em 30 de Setembro de 2025, juntamente com o processo administrativo.
9. Por Despacho de 7 de Outubro de 2025, foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, e convidadas as partes a apresentar alegações escritas, concedendo-se ainda, ao Requerente.

10. Nenhuma das partes apresentou alegações escritas.
11. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente, atenta a conformação do objecto do processo.
12. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.
13. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.
14. A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos e o Requerente juntou procuração, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.
15. O processo não enferma de nulidades.

II – Matéria de Facto

II. A. Factos provados

16. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:
 1. Os Requerentes são sócios de uma sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRS, designada por F..., SP, RL (“Sociedade”), pessoa coletiva n.º... – cf. Documento n.º 7 junto ao PPA.
 2. Por aplicação do referido regime de transparência fiscal e dos estatutos da sociedade, a matéria coletável desta entidade é imputável aos Requerentes, a título de rendimento de Categoria B em sede de IRS, na percentagem que a cada um cabe – cf. Documento n.º 8 junto ao PPA.
 3. No exercício de 2023, a sociedade apurou matéria coletável no valor de EUR 19.070.670,52 (dezanove milhões, setenta mil, seiscentos e setenta euros e cinquenta e dois cêntimos) – cf. Documentos n.ºs 9 e 10 juntos ao PPA.
 4. Por referência ao mesmo exercício, a Sociedade realizou um investimento em «Participação no capital de instituições de I&D e contributos para fundos destinados a financiar a I&D» no montante de Euro 2.000.000,00 (dois milhões), tendo-lhe sido atribuído pela Agência Nacional de Inovação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 35º e seguintes do CFI, um crédito fiscal de EUR 1.650.000,00 (um milhão e seiscentos e cinquenta mil euros) – cf. Documento n.º 11 junto ao PPA.

5. Tal investimento gerou na esfera da sociedade uma dedução à coleta no montante de EUR 1.650.000,00 (um milhão e seiscentos e cinquenta mil euros).
6. Os Requerentes entregaram, cada um, a declaração Modelo 3 de IRS por referência ao ano de 2023, tendo feito no respetivo anexos D a respetiva imputação, Quadro 4 (Imputação de Rendimentos e Retenções) e Quadro 9 (Deduções à Coleta onde se reflete o Benefício Fiscal SIFITE II Imputado pela Sociedade proporcionalmente aos sócios) – cf. Documentos n.ºs 12, 14 e 16 juntos ao PPA.
7. Posteriormente, os Requerentes foram notificados das respetivas demonstrações de liquidação de IRS (n.º 2024 ..., com o valor a pagar de EUR 190.017,55, relativa à Requerente A...; n.º 2024..., no valor de EUR 135.677,39, relativa ao Requerente B... (e mulher); e n.º 2024..., no valor de EUR 205.410,96, relativa ao Requerente D... (e mulher)), as quais não consideraram as deduções à coleta do valor do SIFIDE II, inscrito no Modelo 3 de IRS – cf. Documentos n.ºs 13, 15 e 17 juntos ao PPA.
8. Em 03-09-2024, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa dos atos de liquidação de IRS em apreço (n.º de processo ...2024..., relativo à Requerente A...; n.º de processo ...2024..., relativo ao Requerente B... (e mulher); e n.º de processo ...2024..., relativo ao Requerente D... (e mulher)) – cf. Documentos n.ºs 1, 3 e 5 e processo administrativo juntos ao PPA.
9. Por decisão datada de 14.03.2025, veio a Autoridade Tributária a proferir decisão de indeferimento das reclamações graciosas em apreço com os seguintes fundamentos – cf. Documentos n.ºs 1, 3 e 5 e processo administrativo juntos ao PPA:

Ora, no caso de uma entidade sujeita ao regime de transparência fiscal, não se apura coleta, pelo que, essa dedução será imputada aos respetivos sócios ou membros nos termos do n.º 5 do art.º 90.º do CIRC, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do art.º 20º do CIRS.

Com efeito, a dedução do benefício fiscal em causa (SIFIDE II) prevista na al. c) do n.º 2 do art.º 90º do CIRC, bem como as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do art.º 90º do CIRC, operam na fase de dedução à coleta e não da matéria coletável, ou seja, opera num momento ulterior ao apuramento da matéria coletável,

conforme n.º 1 do art.º 38º do CFI e al. a) do n.º 1, n.º 2 e n.º 5 do art.º 90º 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 15º do CIRC.

No que diz respeito às deduções à coleta, nomeadamente, as deduções imputadas aos sócios geradas na esfera da sociedade transparente, nos termos do n.º 5 do art.º 90º do CIRC, são dedutíveis nos termos da al. k) do n.º 1 do art.º 78.º do CIRS (benefícios fiscais).

No entanto, no que diz respeito aos benefícios fiscais, essa dedução está limitada pelo disposto nos n.ºs. 7 e 8 do art.º 78.º do CIRS, e, no que diz respeito ao caso em apreço, sendo o rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do art.º 68º, 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.

(...)

No que diz respeito à questão em apreciação no caso concreto, damos aqui por reproduzido o Acórdão proferido no processo arbitral CAAD nº Processo nº 432/2021-T, no qual foi decidido que a dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria tributável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo limite estabelecido no n.º 7 do art.º 78.º do CIRS.

Nestes termos, e atendendo às referidas limitações, não assiste razão à ora RECLAMANTE, não se encontrando a liquidação ora em crise inquinada de qualquer ilegalidade, mantendo-se válida na ordem jurídica.

10. A 9 de Junho de 2025, os Requerentes apresentaram, em coligação, o pedido de constituição do tribunal arbitral e o pedido de pronúncia arbitral que deram origem ao presente processo – cf. informação do Sistema de Gestão Processual do CAAD.

II. B. Matéria não-provada

17. Com relevância para a questão a decidir, nada ficou por provar.

II. C. Fundamentação da matéria de facto

18. Os factos elencados supra foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos e nos documentos juntos ao PPA e ao PA.

19. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).
20. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 4, do CPC, aplicável ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).
21. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).
22. Além do que precede, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

III. Sobre o Mérito da Causa

III. A. Posição dos Requerentes quanto ao mérito da causa

1. A matéria coletável da sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal é determinada nos termos do Código do IRC;

2. A matéria coletável da sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal é imputada na esfera jurídica do(s) seu(s) sócio(s) a título individual, em sede de IRS;
3. As deduções à matéria coletável operam em momento posterior à definição dessa matéria coletável;
4. A dedução do benefício fiscal SIFIDE não está sujeito às correções impostas pelo n.º 1 do artigo 92.º do Código do IRC.
5. Ou seja, estamos perante um regime especial de dedução do SIFIDE, cujo específico domínio de aplicação, prevalece, por vontade expressa do legislador, sobre o regime geral das deduções previsto no artigo 92.º, n.º 1 do Código do IRC e, por maioria de razão, também deve prevalecer sobre o regime geral de deduções à coleta previsto no artigo 78.º, n.º 7, alínea b) do Código do IRS.
6. A questão que se coloca é a de saber se, em face das conclusões que antecedem, deve o benefício fiscal SIFIDE, dedutível à matéria coletável imputada aos sócios, ficar sujeito ao regime estabelecido no artigo 78.º do Código do IRS, incluindo, a sujeição aos limites consagrados no n.º 7 daquela norma como advogou a ora Requerida nas decisões de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas pelos ora Requerentes.
7. A esta questão o Supremo Tribunal Administrativo respondeu no Acórdão de 6 de julho de 2023 (processo n.º 01301/21.0BEBRG, em que é Relatora Anabela Russo) afirmando: “*A dedução à colecta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria colectável aos sócios (pessoas físicas) de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo disposto nos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC e 35.º a 38.º do CFI, não lhes sendo aplicável, assim, o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.*”
8. Encontrando-se a sociedade enquadrada no regime de transparência fiscal e, por isso, sendo a matéria coletável imputada aos sócios, o benefício fiscal em causa (SIFIDE II) regulado nos artigos 35º e 38º do Código Fiscal do Investimento (CFI), deve ser incluído no campo 902 do anexo D da declaração modelo 3 de cada um dos sócios Requerentes e na proporção que lhe seja afeta (cf. artigos 6.º, n.º 3 e 90.º, n.º 2 e 5 do CIRC), nos seguintes valores:

Requerente	Reclamação Graciosa n.º	Valor da Dedução (Corresponde ao Valor da Ação)
A...	2024	€ 38.868,62
B...	2024	€ 23.083,16
D...	2024	€ 69.578,26

9. Não acolher este entendimento, traduz-se numa violação do próprio regime da transparência fiscal consagrado no artigo 6.º do Código do IRC.
10. No caso, aceitar que o benefício fiscal SIFIDE fique sujeito aos limites à dedução impostos pelo artigo 78.º do Código do IRS conduz a uma discriminação das sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal relativamente aos sujeitos passivos de IRC que, por força do disposto no artigo 92.º, n.º 2, alínea b) do Código do IRC, não ficam sujeitos a esses limites.
11. Ademais, o investimento feito pelas sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal deixa de ser um benefício fiscal nos termos previstos no CFI, para representar um custo para os sócios pessoas singulares dessa mesma sociedade que, superando os limites previstos no Código do IRS, deixam de poder deduzir à coleta esse benefício.
12. A posição que os Requerentes adotam nos presentes autos, sufragada como se deixou exposto acima pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito do Acórdão de 6 de julho de 2023 (Processo n.º 013601/21.0BEBRG), foi igualmente acolhida e replicada em diversas decisões arbitrais (Processo n.º 93/2022-T, Processo n.º 336/2022-T, Processo n.º 807/2022-T, Processo n.º 251/2023-T, Processo n.º 260/2023-T, Processo n.º 453/2023-T, Processo n.º 208/2024-T, Processo n.º 487/2024-T, Processo n.º 884/2024-T).
13. Revela-se inequívoco que a jurisprudência do CAAD tem vindo a acolher o entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo no referido Acórdão de 6 de julho de 2023 (Processo n.º 013601/21.0BEBRG) e, bem assim, pela recente decisão do Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito do Processo n.º 02222/21.1BEBRG (de 16 de janeiro de 2025) onde se afirma: *“A dedução à colecta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do SIFIDE II, quando haja lugar à imputação da matéria colectável aos sócios (pessoas físicas) de sociedades sujeitas ao regime de*

transparência fiscal, rege-se pelo disposto nos artigos 90.º e 92.º do Código do IRC e 35.º a 38.º do Código Fiscal do Investimento, não lhes sendo aplicável, o limite estabelecido no artigo 78.º n.º 7 do Código do IRS.”

III. B. Posição da Requerida

1. O que está em causa, e fundamentou as decisões impugnadas e, consequentemente as respetivas liquidações, é que essa dedutibilidade incide sobre a coleta apurada em IRS e, portanto, de acordo com a disciplina regulada no CIRS e, em particular, com o disposto no seu artigo 78.º “Deduções à colecta”.
2. Veja-se que o EBF, nos seus artigos 17.º e 21.º, prevê específicas deduções à coleta de IRS, também elas sujeitas a limites aí definidos.
3. Se o legislador quisesse que as deduções do SIFIDE, em sede de IRS, tivessem um tratamento específico, teria autonomizado e regulado essas dedutibilidades, como, aliás, o fez para o Programa Semente, no artigo 43.º-A do EBF, estabelecendo parâmetros que escapam ao disposto no artigo 78.º do CIRS.
4. As deduções do SIFIDE efetuadas em sede de IRS, decorrentes dos sujeitos passivos serem sócios de uma sociedade transparente, têm de ser enquadradas no CIRS ou nas normas do EBF quando dirigidas à coleta de IRS.
5. Ora, o legislador, nem no CIRS, nem no do EBF, regulou os benefícios fiscais SIFIDE, atribuindo-lhes um tratamento específico (como aconteceu com o Programa Semente).
6. E não resulta da letra da lei (CIRS) a menor evidência que legislador pretendeu incluir, num regime específico e autónomo, a dedutibilidade dos benefícios SIFIDE.
7. Neste sentido compreende o CAAD, no Acórdão, processo n.º 432/2021-T, de 22/12/2022, “A dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), quando haja lugar à imputação da matéria tributável aos sócios de sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal, rege-se pelo limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.”

8. O acórdão referido, teve o mesmo entendimento do exposto na declaração de voto vencido de Sofia Ricardo Borges, no Acórdão do CAAD, proferido no processo n.º 93/2022-T, onde esta questão foi analisada e ponderada, em que: «Foram objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos que determinaram o legislador à consagração do regime de TF. E é assim que se procede, por esta via e com estes objectivos, a uma imputação especial: a imputação aos sócios da Matéria Colectável determinada nos termos do CIRC. Como? "Integrando-se [essa matéria colectável] no seu [dos sócios] rendimento tributável", "para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso", "nos termos da legislação que for aplicável" - tudo cfr. Art.º 6.º, n.º 1 do CIRC. Somos remetidos para o CIRS - "Legislação que for aplicável", cfr. Art.º 6.º do CIRC. Surge assim, pela via que vimos de ver, uma dívida fiscal que é - não de IRC mas sim - de IRS. Liquidação de IRS, pois.»
9. Sempre se diga que a interpretação do Requerente é claramente ab-rogante da lei, transvertida de impulso legiferante, bem como inconstitucional.
10. Pois pressupõe que as normas constantes do artigo 78.º do Código IRS, em concreto os seus números 1 e 7 não são aplicáveis, isto é, que a si não lhe são aplicáveis os limites ali estabelecidos às deduções à coleta de IRS.
11. A vingar a tese do Requerente, estar-se-ia a abrir a porta a que o rendimento líquido destes profissionais com o exercício de atividade através de uma sociedade, fosse anulado, via aplicação de poupanças/capitais em fundos de investimentos, enquanto os profissionais em prática individual veriam vedado este benefício, e aí, sim, estaríamos a violar os princípios da igualdade e da proporcionalidade.
12. Efetivamente, 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.
13. Significando isto 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.

14. 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 princípio da igualdade, incluindo na sua vertente do princípio da capacidade contributiva, bem como, violação do princípio da proporcionalidade.
15. 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 prediais e mais-valias mobiliárias.
16. Atento o exposto, entende-se que é inconstitucional a interpretação, segundo a qual nas 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, apenas são aplicáveis 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], não aplicando os limites previstos no artigo 78.º, n.º 1, 7 e 8 do Código do IRS.
17. Pois viola o princípio constitucional da separação e interdependência de poderes, consagrado nos artigos 2.º e 111.º da CRP, constituindo-se o mesmo como referência e limite aos 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), por se proceder à criação de uma regra jurídica nova, bem como do princípio constitucional da igualdade e proporcionalidade (cf. artigo 13.º da CRP), mormente face à disparidade do tratamento fiscal para com os profissionais que não se achem em prática associada.

IV. Fundamentação da decisão

IV. 1. Objecto

23. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, as questões a apreciar pelo presente tribunal arbitral são as seguintes:

- (i) Se os atos de indeferimento das reclamações gratuitas já referidas padecem ou não de ilegalidade, com a consequente anulação ou manutenção na ordem jurídica das liquidações de IRS contra as quais as mesmas se dirigiam, também já identificadas;
- (ii) Em caso de procedência do pedido com consequente reembolso dos valores pagos indevidamente, se há ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

IV. 2. Matéria de Direito

§1.º Quanto à ilegalidade dos atos tributários impugnados

24. Para a decisão da mesma seguiremos de perto a argumentação desenvolvida no processo n.º 254/2025-T, e que tem sido acolhida por um número considerável de decisões arbitrais do CAAD.

“ ...6. A única questão em debate, quanto à matéria de fundo, está em saber se a dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento empresarial (SIFIDE II), se encontra sujeita ao limite estabelecido na alínea c) do n.º 7 (majorado cfr. n.º 8 se aplicável) do artigo 78.º do Código do IRS quando haja lugar à imputação da matéria coletável no rendimento tributável dos sócios de sociedades profissionais no âmbito do regime de transparência fiscal.

A Autoridade Tributária, na decisão de indeferimento das reclamações gratuitas, não põe em causa que a sociedade realizou despesas de investigação e de desenvolvimento no âmbito do SIFIDE II, no período de tributação de 2023, e reconhece que há lugar a um crédito fiscal no montante de € 1.650.000,00 (um milhão seiscientos e cinquenta mil euros), apurado nos termos do artigo 38.º, n.º 1, do CFI, que é imputado aos Requerentes na qualidade de sócios da sociedade que efetuou o investimento, na proporção da sua participação social, e é dedutível ao montante apurado com base na matéria coletável que

tenha tido em consideração a imputação prevista no artigo 6.º do CIRC, nos termos do n.º 5 do artigo 90.º do CIRC.

O que se discute é se a dedução à coleta que assim se deva efetuar é influenciada pelo disposto no artigo 78.º, n.º 1, alínea k), e n.º 7, alínea c), do Código do IRS, disposições essas que determinam que a soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 do mesmo artigo 78.º (onde se incluem as relativas a benefícios fiscais) não podem exceder, para os contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao último escalão a que se refere o artigo 68.º, o montante varia nos requerentes de acordo com o intervalo mínimo e máximo de [€1.250...;...€10.072,53].

Importa começar por ter presente o regime de transparência fiscal que se encontra regulado no artigo 6.º do Código do IRC, e que, na parte que mais interessa considerar, estabelece o seguinte:

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

a. Sociedades de profissionais;

(...)

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;

(...).

O regime especial de tributação caracterizado pela transparência fiscal, para além dos objetivos de combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, tem essencialmente em vista assegurar a neutralidade fiscal relativamente à forma jurídica sob a qual a atividade da sociedade é desenvolvida e que é alcançada através da tributação dos sócios ou membros da sociedade, quer sejam pessoas singulares ou coletivas, tal como se exercessem diretamente a atividade.

Através da imputação da matéria coletável aos sócios, por efeito do regime de transparência fiscal, a sociedade não é tributada em IRC, mas sim nas pessoas dos seus sócios, em sede de IRC ou de IRS, consoante se trate de pessoas coletivas ou singulares.

No entanto, ainda que o rendimento dos sócios da sociedade sujeita a transparência fiscal, que sejam pessoas singulares, seja tributado na sua esfera jurídica em sede de IRS como rendimento líquido da categoria B (artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, do Código do IRS), a matéria coletável é determinada nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, que regula não só os termos em que se processa a liquidação, com base na obrigação declarativa do sujeito passivo (n.º 1), como especifica as deduções que podem ser efetuadas ao montante apurado, aí se incluindo as relativas a benefícios fiscais (alínea c) do n.º 2). Acrescentando o n.º 5 desse mesmo artigo 90.º que as deduções à coleta referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º «são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo».

De onde resulta, com evidência, que as deduções ao montante apurado, em que se inclui os benefícios fiscais, são efetuadas de acordo com as regras do Código do IRC, e, especialmente, tendo em atenção as referidas disposições do artigo 90.º (cfr., neste sentido, **Manual de IRC, edição da Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviços de Formação) Lisboa, 2016).**

É o que se depreende, aliás, do disposto no artigo 6.º do Código do IRC, há pouco transcrito, onde se consigna que é imputada aos sócios «a matéria coletável, determinada nos termos deste Código», ou seja, nos termos do Código do IRC, ainda que passe a integrar o rendimento tributável dos sócios, para efeitos de IRS, quando se trate de pessoas singulares.

Nas deduções à coleta no âmbito do regime de transparência fiscal, regulado no Código do IRC, não tem, por isso, aplicação o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, que se refere às deduções à coleta em sede de IRS.

Nem é viável, no plano da hermenêutica jurídica, que o apuramento do imposto venha a ser efetuado através da conjugação de disposições que pertencem a diferentes blocos normativos, que respeitam a diferentes tributos e têm um âmbito de aplicação distinto.

Acresce que o próprio CFI, que regula o sistema de incentivos fiscais em investigação e desenvolvimento, esclarece, no seu artigo 38.º, que o valor correspondente às despesas pode ser deduzido ao montante da coleta do IRC, apurado nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º do Código do IRC (n.º 1), e a dedução é feita nos termos do artigo 90.º do Código do IRC (n.º 3).

Não pode subsistir dúvida, por conseguinte, que as deduções à coleta, no âmbito do regime de transparência fiscal, são efetuadas nos termos do artigo 90.º do Código do IRC, e, em especial, de acordo com o seu n.º 5, não tendo qualquer aplicação ao caso o regime de deduções à coleta em IRS.“

Finalmente salienta-se que esta mesma jurisprudência tem sido confirmada por diversos acórdãos do STA, designadamente:

O STA, no acórdão de 07-06-2023, processo n.º 1301/21.0BEBRG, *(em que é Relatora Anabela Russo)* decidiu 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...”.

No Acórdão de 06.04.2025, proferido no Processo n.º 01300/21.1BEBRG (em que é Relator Jorge Cortês) decidiu que:

“... À dedução à coleta 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...”

Por sua vez, no Acórdão de 01/16/2025, proferido no Processo n.º 02222/21.1BEBRG (em que é relatora Virgínia Andrade) decidiu que:

“...A dedução à coleta de despesas de investigação e de desenvolvimento elegíveis no âmbito do 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 Código Fiscal do Investimento, **não lhes sendo aplicável, o limite estabelecido no artigo 78.º n.º 7 do Código do IRS...**”

25. Nesta conformidade, e atento o acima exposto, os Despachos de indeferimento das reclamações graciosas dirigidas às respetivas liquidações de IRS enfermam de ilegalidade e por isso deverão ser anuladas com todas as consequências legais daí advindas, incluindo a anulação das respetivas liquidações de IRS e juros compensatórios quando liquidados.

§2º. Quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas

26. Seguindo de perto novamente a decisão proferida no Processo nº 254/2025-T, ali se afirma que:

“Alega a Requerida que tal interpretação suscita diversas inconstitucionalidades, mas sem razão.

Com efeito, não acolher este entendimento também se traduz numa distorção no objetivo de neutralidade fiscal que o legislador quis alcançar através do regime da transparência fiscal.

Com este regime pretendeu o legislador que, independentemente do modo de obtenção dos rendimentos (sociedade vs modo individual), esses rendimentos devem ser tributados de modo idêntico.

No caso, aceitar que o benefício fiscal SIFIDE fique sujeito aos limites à dedução impostos pelo artigo 78.º do Código do IRS conduz a uma discriminação das sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal relativamente aos sujeitos passivos de IRC que, por força do disposto no artigo 92.º, n.º 2, alínea b) do Código do IRC, não ficam sujeitos a esses limites.

A este propósito, cfr. o recente Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/04/2025 (Processo n.º 01300/21.1BEBRG) escreveu-se a este respeito:

“(…) 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.”

Com efeito, o investimento feito pelas sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal deixa de ser um benefício fiscal nos termos previstos no CFI, para representar um custo para os sócios pessoas singulares dessa mesma sociedade que, superando os limites previstos no Código do IRS, deixam de poder deduzir à coleta esse benefício. Termos em que improcedem as questões de inconstitucionalidade suscitadas.”

§3.º Reembolso das quantias e juros indemnizatórios

27. 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 AT, 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 de acordo com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável ex vi alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.
28. Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação dos atos tributários, há assim lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago e 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 LGT, artigo 43.º, n.º 1 e no CPPT, artigos 61.º, n.º 5, que serão devidos desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V. Decisão

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IRS ora sindicados, por erro nos pressupostos de direito, e declarando a ilegalidade dos indeferimentos das reclamações gratuitas apresentadas contra tais actos tributários;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição da quantia de € 131.530,04 (cento e trinta e um mil, quinhentos e trinta euros e quatro cêntimos);

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VI. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 131.530,04 (cento e trinta e um mil, quinhentos e trinta euros e quatro cêntimos), nos termos do disposto no art.º 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e art.º 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. Custas

Custas no montante de € 3.060,00 (três mil e sessenta euros) a cargo da Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira (cfr. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2026

Os Árbitros

Fernando Araújo

Francisco Melo

Susana Cristina Nascimento das Mercês de Carvalho