

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 670/2025-T**

**Tema: IRS. Dedução à coleta. Transparência fiscal. Benefício fiscal SIFIDE.**

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.

## DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

### I. Relatório

1. **A...**, contribuinte fiscal n.º..., **B...**, contribuinte fiscal n.º ... e **C...**, contribuinte fiscal n.º..., todos com domicílio profissional na Rua ..., número ..., ...-... ..., freguesia de ..., concelho de Santa Maria da Feira, doravante designado por Requerentes, apresentaram, em 14 de julho de 2025, em coligação, pedido de pronúncia arbitral, tendo por objecto a decisão de indeferimento expresso do procedimento de reclamação graciosa nº ...2024..., do Chefe de Divisão de Direção de Finanças de Aveiro, ao abrigo de subdelegação de competências, apresentado contra os atos de liquidação de IRS, referentes ao ano de 2023, n.º 2024..., com imposto a reembolsar no montante de 511,60 Euros e relativo a A..., n.º 2024... com imposto a reembolsar no montante de 1.861,05 Euros e relativo a B... e n.º 2024 ... com imposto a reembolsar no montante de

1.

1.533,69 Euros e relativo a C..., cujas anulações pretende, mais peticionando a restituição dos valores indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante também designada por Requerida ou AT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 16 de julho de 2025, e posteriormente notificado à AT.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou, em 1 de setembro de 2025, o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

4. Em 1 de setembro de 2025, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 19 de setembro de 2025.

6. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida apresentou resposta em 27 de outubro de 2025, tendo junto o “processo administrativo” (adiante designado apenas por PA).

7. Por despacho de 24 de novembro de 2025 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, os Requerentes no prazo de 10 dias contados da notificação do despacho, e a Requerida no prazo de 10 dias contado da notificação das alegações dos Requerentes, ou da falta de apresentação das mesmas.

8. As partes apresentaram alegações no prazo concedido.

## **II. Saneamento**

1. O tribunal arbitral é competente e foi regularmente constituído.

2. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

3. O processo não enferma de nulidades.

4. O pedido é tempestivo.

## **III. Matéria de facto**

### **1. Factos provados**

Dão-se como provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

A) Os Requerentes são os únicos sócios de uma sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal, com a firma “D..., Lda”, NIPC..., com sede na Rua ..., nº ..., ...-... ..., freguesia de ..., concelho de Santa Maria da Feira (adiante apenas identificada por Sociedade) (cfr. documento nº 03 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

B) O capital social da referida Sociedade é de 7.500,00 Euros, sendo que cada um dos sócios é detentor de uma quota no valor nominal de 2.500,00 Euros (cfr. documento nº 03 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

C) Em 2020, a Sociedade efetuou um investimento no capital do Fundo de Capital de Risco (FCR) “E..., FCR”, de que resultou um benefício fiscal (SIFIDE) de 82.500,00 Euros, calculado nos termos do n.º 1 do artigo 38.º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31/10 (Código Fiscal ao Investimento – CFI) (cfr. documento n.º 04 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

D) Em resultado das imputações efetuadas aos sócios nos anos de 2020, 2021 e 2022, ainda transitou para o ano de 2023 o valor global remanescente de 33.900,98 Euros (cfr. documento n.º 05 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

E) No ano de 2023, a Sociedade apurou, na sua declaração modelo 22 de IRC, uma matéria coletável no montante de 72.932,62 Euros (cfr. documento n.º 06 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

F) A matéria coletável apurada no ano de 2023, foi imputada a cada um dos sócios na proporção das suas quotas, nos termos do artigo 6.º do CIRC, cabendo a cada um sócios: a. A... o valor de 24.310,88 Euros; b. B... o valor de 24.310,87 Euros; c. C... o valor de 24.310,87 Euros (cfr. documento 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral – Anexo G da Declaração Anual - , e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

G) O valor total do benefício fiscal SIFIDE, correspondente ao ano de 2023, foi declarado como sendo de 13.315,85 Euros (cfr. documento 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral – Anexo G da Declaração Anual - , e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

H) Do valor total do benefício fiscal SIFIDE, correspondente ao ano de 2023, de 13.315,85 Euros, foi considerado e declarado, por cada um dos sócios, nas suas declarações modelos 3 de IRS - anexo D da Modelo 3 do IRS, campo 902, quadro 9 -, um montante de 4.438,62 Euros, ou seja, o 1/3 daquele valor total (cfr. documentos 08.1, 08.2 e 08.03 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

I) A AT emitiu as liquidações de IRS dos Requerentes (n.º 2024..., n.º 2024... e n.º 2024...), , relativas ao ano de 2023, não tendo considerado o benefício fiscal de cada um dos Requerentes, pela sua totalidade, concretamente no montante mencionado no campo 902, do quadro 9 do Anexo D às declarações modelo 3 de IRS (cfr. documentos 02.1, 02.2 e 02.03 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

J) Em 20 de novembro de 2024, os Requerentes apresentaram, em coligação, reclamação graciosa contra as liquidações de IRS referidas em I) (cfr. documento 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

K) Por despacho de 8 de abril de 2024, foi proferida decisão de indeferimento expreso do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024..., pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças de Aveiro, ao abrigo de subdelegação de competências, do qual os Reclamantes foram subsequentemente notificados por ofício de 17 de abril de 2025, e do qual consta, além do mais, o seguinte:

### 2.3. Análise

1- Os sujeitos passivos reclamam das liquidações do IRS que não tiveram em consideração, como dedução à coleta, a totalidade do benefício fiscal SIFIDE, que lhe foi imputado na proporção da sua participação no capital da sociedade (sujeita ao regime de transparências fiscal) que realizou despesas em Investigação e Desenvolvimento (I&D) e na qual este benefício foi produzido.

2 – O regime de transparência fiscal (RTF) visa essencialmente a concretização de três objetivos (cfr. CIRC Comentado e Anotado, DGCI, 1990, pp 95 e 96), a saber, neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da designada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios.

3 – O objetivo da neutralidade fiscal implica que na tributação não seja tida em conta a forma jurídica adotada pelos sujeitos passivos, sendo tributados os respetivos sócios ou membros como se exercessem diretamente a atividade prosseguida pela sociedade. Procura-se assim atender tão só à capacidade contributiva daqueles sócios ou membros, manifestada indiretamente através dos rendimentos obtidos pela sociedade ou entidade transparente.

4 – O objetivo do combate à evasão fiscal está igualmente presente na adoção do regime de transparência fiscal, na medida em que se procura obviar, com tal adoção, a que sejam constituídas sociedades apenas com a finalidade de fuga aos impostos.

5 – O objetivo da eliminação da dupla tributação dos lucros distribuídos aos sócios, sendo o único que, quiçá, é plenamente atingido pelo regime de transparência fiscal.

Com efeito, na medida em que se afasta da tributação em sede de IRC, as sociedades e outras entidades abrangidas por esse regime, obsta-se a que o resultado por elas apurado seja duplamente tributado: na esfera da própria sociedade ou entidade transparente e na esfera dos respetivos sócios ou membros.

6 – Por sua vez, o Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo art.º 2º do Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, prevê, no seu Capítulo V, art.º 35º, um benefício fiscal designado de Sistema de Incentivos Fiscais em Investigação e Desenvolvimento Empresarial (SIFIDE II), a vigorar nos períodos de tributação de 2014 a 2025.

4



7 – A dedução em causa é feita, nos termos do art.º 90º do CIRC, na liquidação respeitante ao período de tributação em que foram realizadas as despesas.

8 – O art.º 15º do CIRC define como é determinada a matéria coletável para cada uma das entidades que sejam sujeitos passivos deste imposto, sendo que, esta se obtém pela dedução ao lucro tributável, determinado nos termos do art.º 17º e seguintes do CIRC, dos montantes correspondentes a prejuízos fiscais e benefícios fiscais eventualmente existentes que consistam em deduções naquele lucro, ou seja, Matéria Coletável = Lucro Tributável – Prejuízos Fiscais – Benefícios Fiscais (os que operem por dedução ao Lucro Tributável).

9 – Significa assim, que 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 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.

10 – E, conforme determinam os n.ºs 1 e 2 do art.º 20º do CIRS, constitui rendimentos dos sócios ou membros das entidades referidas no art.º 6º 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.

11 – 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 90º 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 78º do CIRS (retenções na fonte).

12 – 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 68º, 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.

13 – Sendo o SIFIDE II um benefício fiscal o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do art.º 78º 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 78º do CIRS, pelo que.

5

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.

14 – Nestes termos, as alegações dos requerentes não podem proceder, desde logo, porque a al. k) do n.º 1 do art.º 78º do CIRS, não faz qualquer distinção sobre a forma de manifestação dos benefícios fiscais elegíveis para dedução à coleta, ou seja, dos benefícios fiscais previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), e demais legislação complementar, pelo que, onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (cfr. art.º 9º do CC) e, se fosse essa a intenção do legislador, este tê-lo-ia feito em termos precisos.

15 – Assim sendo, resulta da interpretação legal do disposto na al. k) do n.º 1 e do n.º 7 do art.º 78º do CIRS, que são admissíveis como deduções à coleta as «despesas de investigação e desenvolvimento» ao abrigo do SIFIDE II, nos termos da al. k) do n.º 1, mas ficam sujeitas à limitação referida no n.º 7, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do artigo 78º do CIRS.

16 – Efetivamente, como já foi referido anteriormente, a lei determina através do n.º 1 do art.º 6º do CIRC, que 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 profissionais.

17 – E, 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 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.

18 – Acrescendo, que tendo o regime de transparência fiscal (RTF) sido implementado tendo como um dos objetivos a neutralidade fiscal, o que implica que na tributação não seja tida em conta a forma jurídica adotada pelos sujeitos passivos, sendo tributados os respetivos sócios ou membros como se exercessem diretamente a atividade prosseguida pela sociedade, atendendo-se assim à capacidade contributiva daqueles sócios ou membros, se abrisse a porta a que o rendimento líquido destes profissionais com o exercício da 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.

6

19 – Pelo exposto, sendo o SIFIDE um benefício fiscal o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do art.º 78º do CIRS, mas fica sujeito à limitação referida, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no n.º 1 do art.º 78º do CIRS.

20 – E, sobre esta questão, 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 artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS, bem como, a posição do Árbitro Vogal Sofia Ricardo Borges, no âmbito do processo arbitral CAAD nº 93/2022-T, de 2022-09-26, e o voto do Conselheiro Aníbal Ferraz, no Acórdão do STA de 07-06-2023, proc. 01301/21.0BRBRG, que a seguir se transcreve:

“O entendimento vencedor funda-se, sobretudo, no estatuído pelo art. 90.º n.º 5 (em conjugação com os n.ºs 2 e 4) do CIRC, para afastar a aplicação, no caso, de limite estabelecido no art. 78.º n.º 7 do CIRS (“Deduções à coleta”).

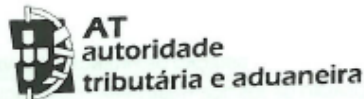
Ora, aquele normativo respeita, clara e objetivamente, à fase da liquidação do IRC, pelo que, a sua relevância, na situação julganda, dependeria de a tributação dos impugnantes (agregado familiar) ter tido lugar para efeitos desse tributo e não, como sucedeu e ninguém contesta, em sede de IRS - rendimentos da categoria B.

Por outras palavras, a previsão do art. 90.º n.º 5 do CIRC, parece-me abranger as situações de imputação, aos sócios, de matéria coletável (de IRC, no apuramento efetuado para a sociedade em transparência fiscal), nos seus rendimentos tributáveis para efeitos, também, de IRC e não de IRS.

É que, nos termos do art. 6.º n.º 1 do CIRC, a matéria coletável determinada nos termos deste Código é imputada aos sócios (da sociedade transparente) de acordo com a legislação que for aplicável e no seu rendimento tributável “para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso”.

Anoto, ainda, a circunstância, tecnicamente ilógica, de a tributação dos impugnantes (agregado familiar), no ano versado, em resultado desta decisão, ser efetivada operando, simultaneamente, os regimes enformadores do, prevalente, IRS (quanto à declaração de rendimentos, determinação do rendimento coletável e da taxa, com intervenção de quociente familiar, parcela a abater, deduções à coleta ...) e do IRC (apenas, para afastar o limite estabelecido no art. 78.º n.º 7 do CIRS).”

21 – Nos termos expostos, uma vez que sendo o SIFIDE um benefício fiscal o mesmo é deduzido à coleta por força da alínea k) do n.º 1 do artº 78º do CIRS, mas fica sujeito à limitação referida, pelo que, por força da referida limitação, e da necessidade de respeitar a ordem estabelecida no nº 1 do artigo 78.º do CIRS.



DIREÇÃO DE FINANÇAS DE AVEIRO  
DIVISÃO DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA - CONTENCIOSO

### 3. Conclusão

Perante os factos expostos, somos de parecer que a presente petição deve ser indeferida.

(cfr. documento 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e o “PA”, cujos teores se dão aqui por reproduzidos);

L) Em 14 de julho de 2025, os Requerentes apresentaram, em coligação, o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2. Factos não provados e fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que 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. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, als. a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelos Requerentes com o seu pedido de pronúncia arbitral (PPA) e nos documentos constantes do processo administrativo (PA), cuja autenticidade não foi colocada em causa, bem como nas posições assumidas pelas partes nos articulados apresentados.

Dão-se por integralmente reproduzidos, para os devidos efeitos, todos os documentos juntos pelos Requerentes no PPA e os constantes do PA.

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 validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

#### **IV. Matéria de Direito**

##### **1. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral**

###### **1.1. Posições das Partes**

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegaram, em suma, o seguinte:

- que “à dedução do SIFIDE não é aplicável o limite da dedução prevista no n.º 7 do artigo 78.º do CIRS”;

- que “não estando em causa um benefício fiscal de IRS, é indubitável que não será aplicável a limitação prevista no n.º 7 do art.º 78.º do Código do IRS, dado que tal limitação visa apenas as deduções à coleta previstas no próprio Código do IRS, a que acrescem, apenas, os benefícios

fiscais aplicáveis em sede IRS, nomeadamente os previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais.”;

- que “não faz qualquer sentido aplicar a limitação prevista no n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS a um benefício fiscal vigente em sede de IRC, que apenas abrange os sujeitos passivos deste imposto e que apenas se materializa em sede de IRS, no caso em apreço, devido à aplicação de uma técnica tributária *sui generis*, por se estar perante uma sociedade beneficiária abrangida pelo regime da transparência fiscal, que, como é evidente, não apura coleta de IRC suscetível de absorver benefícios fiscais, este e outros que operem por dedução à coleta do IRC (nomeadamente os previstos no Código Fiscal ao Investimento: RFAI, DLRR e ainda CFEI e ainda o IFR).”;

- que se está “(...) perante um benefício fiscal que, como o próprio nome indica, é regulado por lei especial, a qual, como não poderia deixar de ser, estabelece os respetivos pressupostos de aplicação e as respetivas limitações, sendo que nada aí consta que impeça que o benefício fiscal possa ser usufruído em toda a sua plenitude.”;

- que os Requerentes têm “direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º nº 1 da LGT”.

A AT, reproduzindo na sua quase totalidade o parecer que fundamentou o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, defende, em suma, o seguinte:

- que “o despacho decisório de indeferimento, proferido na reclamação graciosa (RG), deverá ser mantido (...)”;

- que é legal a aplicação do limite à dedução à coleta previsto no n.º 7 do artigo 78.º do CIRS ao montante do benefício fiscal do SIFIDE;

- que "inexistindo qualquer ilegalidade sobre os atos impugnados, não há, lugar ao pagamento de juros indemnizatórios".

## **1.2. Da legalidade das liquidações de IRS relativas ao ano de 2023**

A única questão a apreciar nos presentes autos é a de saber se à 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, lhe é ou não aplicável o limite estabelecido no artigo 78.º, n.º 7, do Código do IRS.

A questão aqui em apreço foi já objeto de análise por vários tribunais a funcionar no CAAD e pelos Tribunais superiores.

Se os Requerentes referem diversas dessas decisões no seu PPA, a AT igualmente refere na na decisão de indeferimento do procedimento da reclamação graciosa e nas alegações decisões ou votos de vencido a favor da posição que defende.

A questão que ora cumpre apreciar e decidir foi decidida pelo STA em Acórdão proferido em 7 de junho de 2023, no âmbito do processo n.º 01301/21.0BEBRG, em que foi relatora a Senhora Conselheira Anabela Ferreira Alves e Russo.

Após estudo delhado da questão, e porque concordamos com tal decisão e respectivos 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, incluindo por motivos de economia processual a legislação aplicável:

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

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

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

Vejamos, então.

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

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

**a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;**

**b) Sociedades de profissionais;**

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

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

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

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

a) *Sociedade de profissionais:*

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

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

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

*Subjacente à consagração deste particular regime de tributação – que parte da ideia de que certas pessoas colectivas, delimitadas em função do seu tipo societário, objecto social ou*

*estrutura de negócios, não devem ser tributadas, devendo a tributação antes incidir sobre os respectivos sócios Gustavo Lopes Courinha, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, 2023, página 53, autor e obra a que se reportam todas as transcrições subsequentes que não sejam de outro modo identificadas. - estiveram, especialmente, objectivos: de neutralidade fiscal (visando o regime “promover a neutralidade fiscal entre formas colectivas e individuais de certas actividades” em que releva sobremaneira a componente humana, a rendimentos idênticos deve corresponder uma tributação idêntica independentemente da figura societária a que esses rendimentos estejam associados); de eliminação da dupla tributação económica dos rendimentos, obstando a que os sócios das sociedades submetidos ao regime sejam, pelos mesmos rendimentos, tributados em sede de IRC e, num momento posterior (após distribuição dos lucros), sejam objecto de nova tributação na sua esfera individual, a título de IRS (ao impor a transparência fiscal, o Código de IRC fixa a tributação exclusivamente ao nível dos sócios, pessoas colectivas ou singulares, embora a partir de uma base de incidência determinada em IRC); de combate à evasão fiscal, eliminando/reduzindo a possibilidade de um planeamento fiscal abusivo, que o legislador presume poder existir quando determinadas actividades passíveis de serem desenvolvidas a título pessoal são realizadas sob a forma societária; e de mera harmonização europeia, designadamente através das imposições decorrentes do Regulamento (CEE) n.º 2137/85, de 25 de Julho de 1985. Recorde-se que o regime de transparência fiscal foi introduzido pela primeira vez na ordem jurídica portuguesa em 1989, com a entrada em vigor do CIRC. Neste sentido, vide, ainda, acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15-6-2016 (processo n.º 01508/13 e do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27-3-2012 (processo n.º 05287/12) e de 10-2-2022 (processo 949/09.5BELRS), todos integralmente disponíveis em [www.dgsi.pt](http://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:  $€ 1\,000 + [€ 2\,500 - € 1\,000) \times [\text{valor do último escalão} - \text{Rendimento Coletável}]$  valor do último escalão - valor do primeiro escalão; c) Para contribuintes que tenham um rendimento coletável superior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º, o montante de € 1 000] **ou se, pelo contrário, existirão razões que justifiquem que, nestes casos, essas limitações devam ser afastadas**.

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

Para que se compreenda a razão do entendimento aqui sufragado, importa recordar que, nos termos enunciados na nossa Lei Fundamental, os impostos visam 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 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 35º e 38º do Código Fiscal do Investimento (CFI), aprovado pelo Dec. Lei nº 162/2014, de 31/10) **deve ser incluído no campo 902 do anexo D da declaração modelo 3, por cada um dos sócios e na proporção que lhe seja afectada (artigo 6.º, n.º 3 e 90.º, n.º 2 e 5 do CIRC), que, no caso da Impugnante, ascende ao valor de € 18.008,57.***

*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.º 7 do CIRS.*

*É que, o respeito pelo princípio da igualdade, contrariamente ao que alega a Recorrente nas suas conclusões, não pode ser aferido por referência ao confronto entre um sujeito passivo cuja tributação de rendimento se encontra integralmente submetida ao regime consagrado no*

*CIRS e um sujeito passivo, sócio de uma sociedade em regime de transparência fiscal, cuja matéria tributável que lhe é imputável, provém do exercício da pessoa colectiva, é determinada nos termos do CIRC e à qual é reconhecido um benefício fiscal de dedução de despesas (elegíveis) reguladas por um regime especial (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.*

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

---

*E, por ser assim, há que julgar o presente recurso jurisdicional improcedente.*

**4. DECISÃO:**

*Termos em que, os Juízes que integram a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, acordam negar provimento ao recuso, mantendo na ordem jurídica a sentença recorrida.” (sic)*

O Tribunal não desconhece que ficou vencido no referido acórdão o Senhor Conselheiro Aníbal Augusto Ruivo Ferraz, sendo que o mesmo veio posteriormente a relatar um acórdão de sentido contrário, que corresponde ao acórdão do STA, de 7 de maio de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 01228/23.0BEBRG, e referido pela AT em alegações.

Sucedo que a jurisprudência que o Tribunal defende, e acima referida, dada a sua análise dos factos e do direito, foi confirmada por diversos acórdãos do STA e do Tribunal Central Administrativo Norte, que destacamos:

Em 16 de janeiro de 2025, foi proferido um Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, - 2ª Seção – Contencioso Tributário, - Processo 02222/21.1BEBRG, e que num recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação intentada por AA, negou, por unanimidade, provimento ao recurso e cujo sumário reza:

*“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.”*

No acórdão de 6 de abril de 2025, proferido no âmbito do processo n.º 01300/21.1BEBRG (em que é Relator o Senhor Conselheiro Jorge Cortês), foi decidido 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...”*

A jurisprudência do CAAD tem vindo maioritariamente a dar razão à perspetiva dos Requerentes, designadamente os acórdãos arbitrais mencionados pelos Requerentes, mas igualmente nos recentes proferidos no processo nº 254/25, de 8 de outubro de 2025 e no processo nº 571/25, de 18 de fevereiro de 2026.

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, 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.

Sendo que não têm qualquer fundamento, em razão do que se tem vindo a referir, as questões de inconstitucionalidade suscitadas pela AT apenas nas suas alegações.

Assim, a atuação da AT subjacente às liquidações impugnadas relativas ao ano de 2023 enferma de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, com manifesta e errónea interpretação das regras atrás referidas.

Este vício justifica a anulação parcial das liquidações impugnadas, na parte em que limitou as deduções à coleta, concretamente na não dedução à coleta de IRS da totalidade ds quantias que beneficiaram do benefício fiscal SIFIDE, pela limitação resultante da aplicação pela AT dos limites da dedução à coleta do artigo 78.º do CIRS, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código

---

do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

O indeferimento expresso da reclamação graciosa em questão, apresentada em coligação pelos Requerentes, enferma do mesmo vício, já que mantém as liquidações, com os fundamentos que constam do despacho de indeferimento.

## **2. Pedido de restituição da quantia paga em excesso e juros indemnizatórios**

Os Requerentes formulam pedido de restituição das quantias arrecadadas em excesso, uma vez que os reembolsos deveriam ter sido em montante superior para cada um dos Requerentes, bem como de pagamento de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do 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 acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 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»*.

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 art. 43.º, n.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 art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação 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 art. 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, dependendo o direito a juros indemnizatórios de direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Por isso, os Requerentes tem o direito de ser reembolsada destas quantias, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para

---

*«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».*

Pelo exposto, procede o pedido de reembolso, a cada uma dos Requerentes, dos valores não reembolsados pela limitação resultante da aplicação pela AT dos limites da dedução à coleta do artigo 78.º do CIRS, a determinar em execução da presente decisão arbitral.

A ilegalidade destas liquidações é imputável à AT, pois emitiu-as por sua iniciativa, com errada interpretação da lei.

Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante a reembolsar.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que os Requerentes efetuaram o pagamento em resultado de reembolso inferior ao devido, até ao integral pagamento do montante que devem ser reembolsados, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## **V. Decisão**

De harmonia com o exposto, o Tribunal Arbitral Singular decide o seguinte:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da ilegalidade das liquidações de IRS, relativas ao ano de 2023, n.º 2024..., n.º 2024 ... e n.º 2024...;
- b) Anular parcialmente estas liquidações de IRS, na parte em que reduziram os valores a reembolsar aos Requerentes, pela limitação resultante da aplicação pela AT dos limites da dedução à coleta do artigo 78.º do CIRS;

- c) Anular o despacho de indeferimento expresso do procedimento de reclamação graciosa n.º ...2024...;
- d) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias indevidamente pagas pelos Requerentes, face aos valores indevidamente não reembolsados, pela limitação resultante da aplicação pela AT dos limites da dedução à coleta do artigo 78.º do CIRS, a determinar em execução da presente decisão arbitral, e condenar a Administração Tributária a pagar estes montantes a cada um dos Requerentes;
- e) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los a cada um dos Requerentes, nos termos referidos no ponto IV. 2. desta decisão arbitral;
- f) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, nos termos do ponto VII desta decisão arbitral.

## **VI. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **8.733,19**, indicado pelos Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **VII. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 16 de março de 2026

O Árbitro

(Pedro Miguel Bastos Rosado)