

# A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DO *SOFTWARE* OBTIDOS POR NÃO RESIDENTES

FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA (\*)

## 1. INTRODUÇÃO

A informática e o *software* são realidades com que convivemos diariamente e que têm sido praticamente abandonadas pelo direito tributário nacional, tanto no plano positivo como no domínio doutrinal e jurisprudencial.

À semelhança do que era ainda a prática corrente no estrangeiro, os códigos dos impostos sobre o rendimento, aplicáveis desde 1 de Janeiro de 1989, não previram um regime fiscal especial para o *software* <sup>(1)</sup>. Mas, mais do que isso, as normas de incidência do Código do IRS não se referem sequer ao *software* ou a programas de computador (expressões utilizadas como sinónimos para efeitos deste trabalho). Apesar de tudo, essa

---

(\*) O Autor agradece os comentários e sugestões da Doutora Cláudia Trabuco, da Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, e dos Drs. Tomás Vaz Pinto e Eduardo Maia Cadete, advogados da Morais Leitão, & Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, os quais não são obviamente responsáveis por eventuais erros existentes neste texto.

<sup>(1)</sup> Situação que tanto era constatada entre nós como no estrangeiro. Maria Eduarda Azevedo referia expressamente nas vésperas do início da vigência dos códigos :«o tratamento fiscal presentemente conferido ao *software* assenta, na maioria das experiências, nos princípios, conceitos e disposições gerais das leis tributárias vigentes em cada país» e John Jones e Robert Mattson, os relatores-gerais do tópico *Tax Treatment of Computer Software*, no âmbito do congresso anual da IFA, realizado em 1988 em Amsterdão, confirmavam, na sequência da análise de todos os relatórios nacionais apresentados ao congresso, que nenhum sistema fiscal nacional continha um regime compreensivo de regras para o *software*. Maria Eduarda Azevedo, "A protecção jurídica e o regime fiscal do *software*", *Fisco* n.º 2, 15-11-1988, págs. 11-13 (assim, pág. 12), e John B. Jones e Robert N. Mattson, "General Report — Tax treatment of computer software", *Cahiers de droit fiscale international*, vol. LXXIIIb, págs. 19-44 (assim, pág. 25)

simples omissão não permite concluir, como é óbvio, que os rendimentos com aqueles relacionados não estão sujeitos a imposto.

Volvidos 15 anos sobre a reforma fiscal verificamos, com alguma surpresa, que esta realidade que tanto se desenvolveu no plano profissional como pessoal (para lá de ter entrado em todas as empresas, instalou-se nas casas dos portugueses), não só tem sido descurada, como tem dado origem à introdução de regras avulsas, às quais faltam os suportes de base e a moldura indispensáveis a um regime próprio, sólido e consistente.

Neste domínio colocam-se, portanto, várias questões que nos levam a questionar se o presente regime, elaborado num tempo em que raros eram os computadores nas empresas, nas escolas, nos lares dos portugueses, etc., e que tem sido objecto de pequenas modificações, muitas vezes apressadas, não exige uma revisão aprofundada, global e capaz de dar resposta aos problemas de hoje e do amanhã...

O estudo integral da tributação dos programas de computador exige, naturalmente, que se identifique o seu objecto — a sua natureza e caracterização — mas requer concomitantemente, que se apresente um quadro que retrate o tratamento dessa mesma realidade [a sua criação ou aquisição, alteração, transmissão (total ou parcial), etc.] em sede dos diferentes impostos e que a ilustre quer no plano das relações económicas puramente domésticas quer internacionais, tanto mais que a generalidade destes produtos ou direitos são alienados ou cedidos por entidades estrangeiras a residentes em território nacional.

Acresce que os contratos que envolvem a alienação ou cedência de programas de computador incluem, com frequência, cláusulas que regulam as prestações de serviços que tanto podem ser caracterizadas como tal, como podem, eventualmente, corresponder a serviços de assistência técnica e, em certas circunstâncias, prevêm também a cedência de *know-how*.

Sendo assim, estes contratos exigem muitas vezes uma dissecação que permita caracterizar os diferentes tipos de pagamentos realizados a entidades residentes ou não residentes...

Não obstante, no plano doméstico ser já muito relevante caracterizar a natureza do bem e o tipo de pagamento para efeitos de determinar o regime fiscal aplicável a cada operação <sup>(2)</sup>, no plano internacional essa

---

(2) É curioso, por exemplo, verificarmos que o legislador incluiu os programas de computador no âmbito dos activos corpóreos para efeitos das regras de amortização (Código 2440 da Divisão I, Grupo 5 da Tabela II anexa a DR n.º 2/90, 12-1), dando, porventura, prevalência ao material ou bem físico (e.g. cassetes, disquetes, CD-ROM, DVD,

importância recrudescer em virtude de dar origem a interpretações do tipo "tudo ou nada", as quais, encabeçadas por teses maximalistas ou minimalistas, tanto se batem a favor da tributação como da não tributação em cada operação que envolve o *software*.

Nos antípodas encontramos aqueles que em tudo vêem pagamentos de *royalties* justificados pela cedência de direitos de autor e aqueles outros que apenas detectam pagamentos pela prestação de serviços *tout court* e que, mercê da aplicação e conjugação das normas internas com as normas convencionais, não dão origem a tributação no Estado da fonte, quando os agentes económicos se encontram em dois Estados distintos.

Uma realidade tão importante nos nossos dias como é o *software*, que implica transacções diárias muito significativas não só considerando os activos subjacentes como os montantes envolvidos, exige que se consagre uma atenção e um tratamento que dissipe as dúvidas sobre a sua caracterização e elimine a incerteza geradora de equívocos, de iniquidades e que, em última instância, é responsável pelos abusos cometidos por uns e outros a coberto de uma ténue réstia de razão...

Sem prejuízo da necessidade urgente de tratar toda a problemática da tributação do *software*, para efeitos deste artigo só nos interessam estudar as situações decorrentes da alienação de *software* ou da cedência de direitos de utilização de uma licença de *software* por parte de sociedades não residentes e sem estabelecimento estável em território português, ao qual, eventualmente, pudesse ser atribuído qualquer rendimento de fonte nacional por efeito daquelas operações <sup>(3)</sup>.

Com este propósito procuraremos começar por traçar o quadro positivado nos códigos dos impostos sobre o rendimento e por caracterizar os

---

fitas magnéticas) em que aquele programa se encontra registado, mas que a administração fiscal considerou, pelo menos, num caso concreto, que os ganhos obtidos com a sua alienação não davam origem às mais-valias previstas no então artigo 44.º do CIRC e artigo 18.º do EBF (não permitindo, portanto, a possibilidade de reduzir a tributação por efeito do reinvestimento) e o Supremo Tribunal Administrativo sufragou tal tese, entendendo numa análise casuística que o programa de computador concreto, estava sujeito a depreciação e não se destinava ao mercado, pelo que integrava o activo imobilizado incorpóreo (cfr. Rec. n.º 25.397, Ac. STA 08-03-2001).

<sup>(3)</sup> Como é sabido, caso tais rendimentos fossem obtidos por sociedades residentes ou estabelecimentos estáveis localizados em território português, os mesmos seriam tributados como proveitos à taxa normal (25%), perdendo relevância a apreciação e caracterização do tipo de rendimento (excepto, por exemplo, para efeitos de determinação do momento de retenção e da taxa aplicável por conta do imposto devido a final).

programas de computador à luz do direito português, acabando por concluir que no presente estado das coisas — a nosso ver — os rendimentos obtidos por entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal pela cedência, definitiva ou temporária, de *software* não se encontra sujeita a imposto (cfr. secção 2). De seguida, procurar-se-á demonstrar que, ainda que assim não fosse, se o direito interno permitisse a tributação daqueles rendimentos como direitos tutelados pelos direitos de autor, as convenções bilaterais celebradas por Portugal obstarão à sua tributação na medida em que, entre nós, tais rendimentos não decorrem, da cedência do uso de uma obra literária ou científica (cfr. secção 3). Posteriormente chamar-se-á a atenção para outros aspectos relacionados com a tributação do *software* e muitas vezes incluídos em contratos mistos ou contratos celebrados pela mesma ocasião da alienação ou cedência do *software* (secção 4). E, finalmente, tecer-se-ão algumas considerações finais e lançar-se-ão algumas pistas que possam servir para novos trabalhos que visem abordar e tratar esta temática (secção 5).

## 2. A TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* NO ÂMBITO DOS CÓDIGOS DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

### 2.1. O *software* e as normas de incidência nos CIRC e CIRS

#### 2.1.1. Considerações preliminares

Se há área em que a autonomia da vontade e a liberdade de escolha dão origem à celebração de distintos contratos com elementos comuns mas, porventura, objecto, finalidades e efeitos diferentes, essa é certamente a da informática.

Para efeitos da respectiva qualificação jurídico-tributária importa que apresentemos, desde já, alguns dos tipos contratuais mais comuns. Permitimo-nos, pois, distinguir alguns desses contratos da forma seguinte: (i) uns em que se transmitem definitivamente os programas de computador (*software*) e outros em que se cedem meras licenças de utilização; (ii) entre estes últimos, aqueles em que se cedem apenas licenças *standard*, licenças "*shrink-wrap*" ou de plástico e aqueles outros em que se cede *software* à medida através, de uma licença "*tailor-made*", sendo certo que o primeiro tipo pode ainda ser adaptado às necessidades específicas da clientela através de um processo que os anglo-saxónicos designam por

*customisation*" (4); (iii) contratos em que apenas se adquire a licença para uso próprio (e.g. para efeitos da sua actividade profissional ou empresarial) por contraposição àqueles em que se adquire a possibilidade de comercializar a licença, sendo que nestes últimos casos, muitas vezes, ainda se distinguem as situações em que o licenciado também utiliza e/ou desenvolve o *software*, daquelas outras em que se limita a intermediar a operação no plano comercial sem utilizar o *software*; (iv) contratos de mera revenda de *software*, e/ou de desenvolvimento e comercialização de *software*; (v) contratos que envolvem a prestação de serviços, de manutenção ou de consultadoria e outros em que se cede o *know-how*; (vi) contratos ainda em que se cede o *software* pelos canais convencionais (e.g. aquisição de caixas em lojas e até supermercados) e aqueles em que tal cessão é realizada através da internet de forma electrónica, mediante um simples *download* (doravante, descarregamento).

Deixámos já claro, na introdução deste estudo, que para efeitos da análise que pretendemos aqui realizar apenas nos preocupam os rendimentos obtidos por sociedades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal aos quais aqueles rendimentos pudessem ser imputados, pela alienação ou cedência de programas de computador. Situação essa que é recorrente, em virtude de grande parte do *software* utilizado pelas pessoas, singulares ou colectivas, localizadas em território português ter origem no estrangeiro e ser directa ou indirectamente (através da distribuidora, e de diferentes tipos de revendedores), colocado no mercado e adquirido pelos consumidores.

### 2.1.2. Enquadramento dado pelos CIRC e CIRS

Tendo em consideração que, nos termos do Código do IRC, os rendimentos obtidos por tais entidades «... são determinados de acordo com as regras estabelecidas para as categorias correspondentes para efeitos de IRS», será essa a primeira indagação a realizar (5). Na sequência da caracterização e qualificação à luz do direito de fonte doméstica averiguaremos, então, se existem, ou não, quaisquer limitações de fonte internacional que venham impedir ou reduzir o campo de eficácia daquelas normas.

Na ausência de regras específicas sobre a tributação do *software*, de

---

(4) Cfr. Manuel Lopes Rocha, "Contratos de licença de utilização e contratos de encomenda de software", *Num novo mundo do direito de autor*, págs. 695-706 (assim pág. 697), ed. Cosmos, Lisboa, 1994.

(5) Cfr. artigo 51.º, n.º 1, do CIRC.

estudos académicos, ou mesmo de doutrina administrativa sobre a matéria, tem-se verificado que, na prática, as empresas têm adoptado comportamentos muito divergentes, baseados na sua própria percepção e interpretação da lei em vigor; e, neste deserto, parece que deparamos, como atrás referimos, com diferentes perspectivas, desde as que em tudo vêem o pagamento de "rendimentos profissionais" e "rendimentos de capitais", até às outras que consideram ser tudo abrangido pelas normas de incidência respeitantes a "rendimentos comerciais", o que em termos práticos leva a tributar tudo ou nada...

Em qualquer caso, neste quadro, o caminho mais vulgar tem sido considerar os rendimentos típicos do *software* como rendimentos de propriedade intelectual e considerá-los abrangidos na classificação que permite distinguir os diferentes rendimentos (integrados nas categorias B, E ou G do CIRS) consoante as realidades a que se encontram associados, nos termos sintetizados no Quadro 1 <sup>(6)</sup>.

QUADRO 1

CATEGORIA DE RENDIMENTOS	TIPO DE RENDIMENTOS (NORMAS DE INCIDÊNCIA)	OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO	TAXA
B "EMPRESARIAIS E PROFIS- SIONAIS"	«... os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo os de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencio-	«... derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 7 (salvo quando	1.1.1. «os rendimentos [...] ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente ou, não sendo obrigató-	15% artigo 80.º, n.º 2, alíneas a) e e), do CIRC

<sup>(6)</sup> Tanto quanto sabemos não existe qualquer regulamentação (circulares ou ofícios-circulados), parecer ou informação publicada pela DGCI sobre o tratamento fiscal do *software* e apesar de existir uma posição expressa, no âmbito das respostas ao questionário anexo ao Relatório da OCDE sobre o tratamento fiscal do *software* de 1992, em que se afirma que a legislação portuguesa protege o *software* através dos direitos de propriedade intelectual e, em particular, através dos direitos de autor, as questões concretas sobre o tratamento fiscal do *software* não obtiveram respostas. Só 9 das 27 questões é que foram respondidas e parte destas sem prestar qualquer esclarecimento.

CATEGORIA DE RENDIMENTOS	TIPO DE RENDIMENTOS (NORMAS DE INCIDÊNCIA)	OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO	TAXA
B "EMPRESARIAIS E PROFISIONAIS"	<p>nadas na alínea anterior» — (de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária) — artigo 3.º, n.º 1, alínea b), do CIRS.</p> <p>«... os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, <b>quando auferidos pelo seu titular originário</b>» — artigo 3.º, n.º 1, alínea c), do CIRS.</p>	<p>«... realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultadoria, organização investigação e desenvolvimento em qualquer domínio») — artigo 4.º, n.º 4, 2.ª parte.</p> <p>«... provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 1, do CIRC.</p> <p>«... derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 2, do CIRC.</p>	<p>ria a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade» — artigos 3.º, n.º 6, do CIRS, e 88.º, n.º 1, alíneas a) e b), n.ºs 2, 3 e 6.</p> <p>«... devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas...» — artigo 88.º, n.º 6, do CIRC.</p>	<p>15% artigo 80.º, n.º 2, alíneas a) e e), do CIRC</p>
E "CAPITAIS"	<p>«... provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos de propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, <b>quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem</b></p>	<p>«... provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 1, do CIRC.</p> <p>«... derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 2, do CIRC.</p>	<p>«... devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas...» — artigo 88.º, n.º 6, do CIRC.</p>	

CATEGORIA DE RENDIMENTOS	TIPO DE RENDIMENTOS (NORMAS DE INCIDÊNCIA)	OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS	MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO	TAXA
E "CAPITAIS"	como os rendimentos derivados da assistência técnica» — artigo 5.º, n.º 2, alínea m), do CIRS.	«... provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 6.	Os rendimentos ficam sujeitos a imposto desde o «... apuramento do respectivo quantitativo» — artigo 7.º, n.ºs 3, alínea a), e 3 do CIRS.	15% artigo 80.º, n.º 2, alínea b), do CIRC
	«... decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis» — artigo 5.º, n.º 2, alínea n), do CIRS.	«... outros rendimentos de aplicação de capitais» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), e 3, do CIRC.	Os rendimentos ficam sujeitos a imposto desde o «... apuramento do respectivo quantitativo» — artigo 7.º, n.ºs 3, alínea a), 3, do CIRS.	15% artigo 80.º, n.º 2, alínea e), do CIRC
G "INCREMENTOS PATRIMONIAIS"	«... <b>alienação onerosa</b> da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, <b>quando o transmitente não seja o seu titular originário</b> » — artigo 10.º, n.º 1, alínea c), do CIRS.	«incrementos patrimoniais derivados de <b>aquisições a título gratuito</b> respeitantes a direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal» — artigo 4.º, n.ºs 3, alínea e), e 4, do CIRC.	«... ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respectivo quantitativo, conforme os casos» — artigo 7.º, n.º 1, do CIRS.	20% artigo 80.º, n.º 2, alínea c), do CIRC



Considerando este *background* parece-nos ser particularmente interessante recuar um pouco mais para analisarmos a evolução da tributação dos rendimentos da propriedade intelectual, desde a sua introdução no âmbito do sistema cedular. A esse propósito é fundamental evocar o estudo realizado por Paulo Pitta e Cunha no final da década de sessenta <sup>(7)</sup>. Por referência ao artigo 12.º da Convenção celebrada entre Portugal e o Reino Unido para evitar a dupla tributação, apresentam-se várias considerações e sugestões sobre o tratamento a atribuir aos rendimentos de propriedade industrial e intelectual.

Dessa análise se concluía, *inter alia*, que:

- a lei interna não contém qualquer definição de «*royalties*», mas no artigo 12.º da Convenção entre Portugal e o Reino Unido para evitar a dupla tributação (a única que havia sido celebrada ao tempo de realização do estudo), prevê-se uma definição sobre este termo;
- tal definição poderá ser retomada, nos seus aspectos essenciais, na elaboração de disposições fiscais internas, sendo, no entanto, de excluir do termo qualquer remuneração auferida pela alienação dos direitos (de propriedade intelectual e industrial) aí referidos;
- as *royalties* compreendem dois grandes grupos; as relativas aos direitos de autor, ligados à propriedade intelectual (literária e artística) e as relativas à propriedade industrial (e.g. invenções, marcas), podendo em certas hipóteses incluir as prestações de assistência técnica;
- conviria consagrar um termo português, propondo-se a utilização do termo "rendimentos de propriedade intelectual e industrial" para designar estas realidades;
- nessa altura, as *royalties* imputáveis a operações empreendidas em Portugal e pagas a entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal escapavam à tributação (por falta de norma de incidência), situação que o estudo propõe alterar;
- «... o propósito de tributar [...] deverá ser temperado pela preocupação de evitar que se suscite um sério motivo de desencoraja-

---

(7) Cfr. Paulo Pitta e Cunha, "O tratamento de rendimentos da propriedade industrial e intelectual", *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, vol. XXII, 1968-69, págs. 169-189.

mento à importação de capitais estrangeiros e, em particular, à implantação no nosso país de tecnologia avançada proveniente das nações mais industrializadas»;

- «a solução tecnicamente mais correcta consistiria, porém, na promulgação de um diploma autónomo, no qual, depois de definido o conceito de "royalties", se consagrasse o processo de retenção na fonte na tributação dessa categoria de rendimentos»;

Grande parte destas propostas vieram a ser acolhidas e, por isso, a legislação cedular — revogada com a reforma de 1988/1989 — já previa a tributação (no âmbito do imposto de capitais) dos rendimentos da propriedade intelectual e industrial pagos a sociedades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal.

Na altura em que estas regras foram introduzidas nos códigos cedulares vigorava em Portugal o Código do Direito de Autor, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46.980, de 27 de Abril de 1966, o qual não continha qualquer disposição directamente aplicável aos programas de computador. Nesse diploma, o legislador definiu as «obras intelectuais» como sendo «as criações do espírito, por qualquer modo exteriorizadas (n.º 1), acrescentando que a sua existência é «independente da sua divulgação ou utilização, por qualquer modo feita». Por outro lado, no que respeita às realidades que beneficiavam da tutela concedida pelo Código, o legislador utilizou um critério meramente exemplificativo ao considerar «obras intelectuais» entre outras, permitindo assim alguma abertura à atribuição dessa tutela jusautorai a outras realidades (e.g. programas de computadores) situação esta que se manteve quando surgiu o Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos de 1985. No entanto, neste domínio, tornava-se fundamental saber a posição do legislador português: afinal, os programas de computador são ou não obras literárias ou científicas e/ou são protegidas pelo regime dos direitos de autor?

## 2.2. Caracterização dos programas de computador

Neste contexto, afigura-se curial recordar alguns conceitos elementares e analisar brevemente a legislação jusautorai, bem como aquela que versa especificamente sobre programas de computador, para que de seguida possamos mergulhar de novo no mundo da tributação.

O termo *software*, por exemplo, designa genericamente os programas de computadores, por contraposição à componente física do computador,

o hardware <sup>(8)</sup>. E os programas de computador são identificados, pela generalidade das definições legais ou doutrinárias, como uma "série de declarações ou instruções que são usadas, directa ou indirectamente, num computador de forma a obter um determinado resultado" <sup>(9)</sup>. Por seu turno, os programas de computador dividem-se fundamentalmente em duas espécies; sistemas operativos e programas de aplicação <sup>(10)</sup>.

Ao contrário de outras legislações, o Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de Outubro, que transpõe para a ordem jurídica nacional a Directiva Comunitária 91/250/CEE, através de um diploma autónomo, não contém uma definição de programas de computador.

Neste domínio, ao invés de introduzir uma definição sobre o objecto dos programas de computador e respectiva extensão que, dado o avanço tecnológico, a curto prazo se poderia desactualizar, o legislador nacional procurou clarificar a tutela jurídica que lhes garante, estabelecendo que "aos

---

<sup>(8)</sup> Este conceito e o seu desenvolvimento pode encontrar-se, entre outros, em José Alberto Vieira, nas "Notas gerais sobre a protecção de programas de computador em Portugal", *Direito da Sociedade de Informação*, vol. I, págs. 73-88 (assim, págs. 75 e segs.), ed. Coimbra Editora 1999.

<sup>(9)</sup> Esta noção corresponde ao parágrafo 17, secção 101 do Código dos Estados Unidos da América, José Alberto Vieira, *ob. cit.*, assim, pág. 75. No Brasil, por exemplo, o artigo 1.º da Lei n.º 9.609, de 19 de Fevereiro de 1998, definiu programas de computador como «... a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados». Já o artigo 69.º da Lei Alemã de Direitos de Autor estabelece que os programas de computador são «... para efeitos dessa lei os programas sob qualquer forma, incluindo os projectos ou material de concepção».

<sup>(10)</sup> José Alberto Vieira distingue bem estas realidades; «... os sistemas operativos consistem basicamente numa série de instruções que permitem que a UPC (unidade de processamento central) funcione como um computador, gerindo a interacção entre os vários elementos do *hardware* do computador e entre o *hardware* e os programas de aplicação. Toda a operação do computador é feita pelo sistema operativo. Exemplos de sistema operativo, de entre os mais conhecidos, são o OS/2, Unix, Windows 98, Windows NT, etc. Os programas de aplicação, ao invés, são desenhados para permitirem a satisfação de determinadas necessidades de utilizadores. Têm de ser compatíveis com o sistema operativo do computador para poderem correr nele, mas a sua função não se relaciona, como o sistema operativo, na gestão do *hardware* e deste com os demais programas de computador, realizando exclusivamente a execução de tarefas relacionadas com a satisfação das necessidades pessoais do utilizador, para as quais foi concebido. Os programas aplicativos podem ser muito variados, sendo os mais frequentes os processadores de texto, as folhas de cálculo, os jogos, etc.», *ob. cit.*, págs. 76 e 77.

programas de computador que tiverem carácter criativo é atribuída protecção análoga conferida às obras literárias", equiparando-se para efeitos de protecção, "... ao programa de computador o material de concepção preliminar daquele programa" (11).

Esta abordagem não é "inocente", como sublinham, aliás, a generalidade dos autores que se dedicam entre nós ao estudo do direito autoral e ao direito da informática.

Na génese desta solução, diferente daquelas que foram seguidas na generalidade dos demais Estados-Membros da CE, encerra-se já uma reflexão ponderada e uma tomada de posição sobre a própria caracterização dos programas de computador face aos direitos de autor. É que aquelas disposições transpuseram para a ordem jurídica o disposto no artigo 1.º da Directiva 91/250/CEE, a qual prevê que «... os Estados-Membros estabelecerão uma protecção jurídica dos programas de computador, mediante a concessão de direitos de autor, enquanto obras literárias, na acção da Convenção de Berna para a Protecção de Obras Literárias e Artísticas», clarificando, de seguida, que a expressão programas de computador inclui o material de concepção.

Portugal, como esclarece o Prof. Oliveira Ascensão, poderia ter transposto esta disposição para o ordenamento jurídico português passando, simplesmente, a incluir os programas de computador no artigo 2.º do Código do Direito de Autor e Direitos Conexos (CDADC), onde se identificam as obras literárias, científicas e artísticas. Mas, como refere adiante este insígne catedrático, «seria errado». E, para tanto, antecipa uma explicação e uma solução:

- «A directriz impõe um regime e não qualificações. O programa de computador não é hoje mais obra literária e artística do que era anteriormente. E exige, hoje como ontem, um regime próprio».
- «A directriz impõe a tutela mediante direitos de autor. A concessão dessa tutela não implica que o regime do computador passe a ser idêntico ao das obras literárias genuínas. Há antes que elaborar uma lei especial destinada àquela tutela, em que se conceda anormalmente um direito de autor e se concretize o regime especial destes programas» (12).

(11) Cfr. artigo 1.º, n.ºs 2 e 3, do Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de Outubro.

(12) Cfr. José de Oliveira Ascensão, *Direitos de Autor e Direitos Conexos*, pág. 474, ed. Coimbra Editora, 1992.

Subjacentes a estas conclusões encontramos premissas e reflexões consistentes. Nesse percurso adianta o Prof. Oliveira Ascensão: «O programa de computador tem de ser apresentado à máquina de forma "legível" por esta. Implica normalmente, portanto, uma certa materialização, uma vez que se utiliza um meio físico. Mas também aqui o programa não pode ser confundido com o suporte material em que for incorporado. O programa não está preso a uma apresentação física determinada; guarda a sua identidade para além das configurações várias que pode revestir.

Em si o programa escapa à noção de obra.

O programa é um processo ou um esquema para a acção. Mas os processos não são tutelados pelo Direito de Autor (cit. art. 1.º/2). [...] Portanto, o programa como tal não pode estar compreendido nas categorias de obras literárias ou artísticas que a lei contempla (art. 2.º), muito embora tenhamos presente que a enumeração legal é exemplificativa» (13).

Isto para de seguida rematar contundentemente: «É incompatível com todos os princípios do Direito de Autor a consideração do programa de computador como obra literária» (14).

Essa a razão pela qual a nossa lei recusou a qualificação dos programas de computador como obra, rejeitou a sua inclusão no CDADC e apenas permitiu que lhes fosse atribuída, em certas situações, protecção análoga às obras literárias.

“O que vale por dizer, citando Alexandre Dias Pereira e Pedro Cordeiro, "... que os programas não são protegidos *tout court* enquanto obras literárias", parecendo querer demonstrar "a firme convicção de que um programa de computador não é uma obra literária, como o regime de Direito de Autor estabelecido por essas criações não pode, sem mais, ser aplicado ao *software*"" (15).

Em suma, o legislador nacional reservou o termo "obras" para as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico protegidos pelo CDADC e rejeitou intencionalmente a qualificação dos programas de computador como obras literárias, negando mesmo qualquer protecção aos programas que não possuem criatividade. Isto, não obstante lhes poder

---

(13) *Ibidem*, págs. 76 e 77.

(14) *Ibidem*, pág. 77.

(15) Alexandre Dias Pereira, "Software: sentido e limites da sua apropriação jurídica", in *Termos de Direito da Informática e da Internet*, Ordem dos Advogados, págs. 73-136 (assim, pág. 92), Coimbra Editora, 2004.

atribuir, se tiverem criatividade, protecção análoga à dos direitos de autor <sup>(16)</sup> <sup>(17)</sup> <sup>(18)</sup>.

<sup>(16)</sup> Cfr. José Alberto Vieira, *ob. cit.*, págs. 84 e 85. Vejam-se também Manuel Lopes Rocha e Pedro Cordeiro, "Protecção Jurídica do Software", *Decreto-Lei n.º 252/94 de 20 de Outubro — Anotado e Comentado*, artigo 1.º, em particular págs. 21-23, ed. Cosmos, Lisboa, 1995.

<sup>(17)</sup> Cfr. artigo 1.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de Outubro, e o artigo 1.º do CDADC. A este propósito, recorda Alexandre Dias Pereira: "Ao instituir um regime jurídico especial para proteger os programas de computador, o nosso legislador terá encontrado — não apenas relativamente à técnica legislativa — inspiração na doutrina defendida, entre nós, pelo Professor Oliveira Ascensão, que não aplaudia propriamente a solução comunitária...", "Software: sentido e limites da sua apropriação jurídica", *ob. cit.*, pág. 88.

<sup>(18)</sup> Sublinha-se, apesar de tudo, que existem AA que não obstante constatarem que foram suprimidas da versão do projecto final do CDADC a referência aos programas de computador e aos autores da concepção dos mesmos, entendem que «...nem por isso deveria entender-se como excluída a sua protecção do sistema do código: por um lado, a enumeração constante deste preceito é puramente exemplificativa e não envolve qualquer ideia de *numerus clausus*; e por outro, já então era ponto assente na doutrina e na jurisprudência que o chamado *software* é, essencialmente, uma criação do espírito, susceptível de ser abrangida na protecção legal do direito de autor, expressamente aceite como tal na legislação de vários países». Luís Francisco Rebello, *Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos*, pág. 36, 2.ª ed., Âncora, Lisboa, 1998. Por outro lado, poder-se-á ainda discutir se a Directiva 91/250/CEE foi bem transposta para o direito nacional, i.e., se exigia o tratamento como obra literária ou se permitia a mera atribuição de tutela equiparável a direitos de autor. «Ainda que se possa entender que a Directiva foi mal transposta, também se pode entender que a Directiva apenas exigiu a atribuição da tutela jurídica que lhe foi conferida pela lei interna; e, em última instância, se há uma violação da Directiva, o Estado Português é responsável por essa violação. O mesmo Estado não se poderia prevalecer de um eventual efeito directo da disposição da Directiva para justificar a tributação alegando que o programa de computador, afinal, é uma obra. Por outro lado, a possibilidade de a administração nacional poder recorrer ao princípio da interpretação conforme relativamente a uma directiva contra um particular não se encontra firmada na jurisprudência comunitária, sendo apenas reconhecida nas relações entre particulares (cfr., por exemplo, Oceano Grupo Editorial, C-240/98 a C-244/98), sendo também certo que o Tribunal de Justiça não reconhece o efeito directo invertido (invocação da norma da directiva pelo Estado contra o particular).

Com efeito, no acórdão de 26 de Fevereiro de 1986 (Marshall, 152/84), o Tribunal de Justiça sublinhou que, de acordo com o artigo 189.º do Tratado, o carácter obrigatório das directivas, em que se fundamenta a possibilidade de os particulares as poderem invocar contra o Estado, perante um órgão jurisdicional nacional — seja quando este deixe de transpor, no prazo determinado, seja quando proceda a uma transposição incorrecta da mesma — existe apenas relativamente "aos Estados-Membros destinatários". Por conseguinte, uma directiva não pode, por si própria, criar obrigações para os particulares e, deste modo, as disposições de uma directiva não podem ser invocadas enquanto tais contra eles perante um órgão jurisdicional nacional.

Em conformidade, no acórdão de 8 de Outubro de 1987 (Kolpinghuis Nijmegen, 80/86)

Aliás, tendo por base este enquadramento, grande parte da doutrina nacional jusautorai para além de repudiar a classificação dos programas de computador como obras, questiona-se mesmo sobre se «... a protecção portuguesa aos programas de computadores é ainda uma protecção de direito de autor ou é uma protecção *sui generis*» (19).

### 2.3. O artigo 3.º, n.º 5, do CIRS

No plano fiscal, já verificámos que o legislador nacional, na sequência da sugestão pioneira apresentada por Pitta e Cunha, na década de sessenta, recorreu à expressão "propriedade intelectual" para recortar a incidência de certos rendimentos, precisamente os respeitantes a "direitos de autor e direitos conexos" (20).

O número cinco do artigo 3.º do CIRS estabelece expressamente que «... consideram-se como proveitos da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos», delimitando assim os contornos da incidência objectiva dentro do perímetro dos direitos de autor e conexos.

Sendo assim, será que, entre nós, os rendimentos provenientes da cedência de programas de *software* são rendimentos da propriedade intelectual?

O caminho já percorrido parece-nos permitir responder negativamente a esta questão, em virtude da lei ter recusado tratá-los como direitos de autor (e.g. obra literária), tanto aquando da rejeição da sua inclusão no artigo 2.º do CDADC (lembre-se que chegaram a constar desse elenco no âmbito do ante-projecto), como, mais recentemente, quando foi transposta a Directiva

---

o Tribunal reiterou a proibição do efeito directo invertido mencionando que “uma autoridade nacional não pode invocar contra um particular uma disposição de uma directiva cuja necessária transposição para direito nacional ainda não tenha sido efectuada”.» Questão conexa se coloca no plano internacional, de modo a considerar que o regime doméstico respeita a Convenção TRIP [o artigo 10.º, n.º 1, do Agreement On Trade — Related Aspects of Intellectual Property Rights dispõe que «os programas de computador, em código fonte ou objecto, serão protegidos como obras literárias segundo a Convenção de Berna (1971) e a Convenção da OMPI (o artigo 4.º do Tratado do Direito de Autor exige que os signatários, nos quais se inclui Portugal, protejam os programas de computador como obras literárias)]. Veja-se, por exemplo, Alexandre Dias Pereira, “Software...”, *ob. cit.*, pág. 9.

(19) José Alberto Vieira, *ob. cit.*, pág. 88, e Alexandre Dias Pereira, “Software...”, *ob. cit.*, pág. 88.

(20) Cfr. artigo 3.º, n.º 5, do CIRS.

Comunitária sobre *software* e foi publicado o Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de Outubro (o diploma do *software*).

Pode, ainda assim, colocar-se a questão de saber se o sentido a atribuir ao termo «direitos de autor e direitos conexos» deve ser entendido de forma precisa — significando apenas as obras literárias, científicas e artísticas e os direitos conexos mencionados no CDADC — ou se com esse termo também se abrangeriam todas as realidades, total ou parcialmente, tuteladas por aquele regime, como se o n.º 5 do artigo 3.º do CIRS se referisse aos direitos tutelados pelo direito de autor. Neste caso poder-se-ia entender que também se integrariam neste conceito os programas de computador.

Os princípios gerais de interpretação parecem-nos exigir aqui que o direito fiscal receba aquela qualificação *tal quale* a mesma é feita no âmbito daquele ramo do direito, impossibilitando-se o preenchimento de lacunas com o recurso a interpretações engenhosas de equiparação. Na verdade, neste domínio particular, os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade impedem equiparações para efeitos de tributação.

Ao prescrever expressamente que se devem entender como rendimentos da propriedade intelectual os "direitos de autor", são estes e não outros — ainda que tutelados em parte pelo regime autoral — os que se podem entender sujeitos a imposto como tal. A subsunção dos programas de computador a direitos de autor ou a ampliação do conceito previsto no n.º 5 do artigo 3.º às "realidades tuteladas pelo regime dos direitos de autor e direitos conexos" não se afigura legítima. A primeira implicaria negar a posição assumida em termos autorais (violando os próprios artigos 11.º, n.º 2, da LGT e 1.º do Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de Outubro), na medida em que se estariam a considerar os programas de computador como "obras" para efeitos autorais quando o legislador português rejeitou essa qualificação; a segunda, consistiria em preencher uma lacuna com o recurso à analogia, de modo a estender a norma de incidência a situações de facto não expressamente reguladas na lei <sup>(21)</sup>.

O recurso a conceitos de outros ramos de direito tem claras vantagens mas também exige, sobretudo quando tais referências são feitas nas normas de incidência, que, em cada momento, o legislador tenha consciência plena das realidades que abarca, de modo a poder avaliar permanentemente se tem

---

<sup>(21)</sup> Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, artigo 11.º, pág. 77, 3.ª ed., Viseu, 2003.



interesse em alterar tal conceito, restringindo-o ou ampliando-o, com o recurso a normas adicionais.

Aliás, neste domínio, é curioso verificar que o legislador sentiu a necessidade de delimitar a incidência em torno da realidade informática com o aditamento da alínea *n*) ao n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, o que de alguma forma indicia que, tendo tomado consciência destas dificuldades, procurou recortar a incidência no âmbito dos rendimentos de capitais, considerando como tais «os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização da capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis». Só que a simples leitura deste período permite-nos compreender que também não se encontram incluídas grande parte das realidades respeitantes ao *software*, à cabeça das quais surge a própria cedência de uma licença para uso de um programa de computador, pelo que também não se podem incluir os respectivos rendimentos.

Parece-nos, assim, que os rendimentos provenientes da cessão do uso de programas de *software* (e.g. intangíveis) não podem ser sujeitos a tributação em Portugal como rendimentos da propriedade intelectual, sob pena de violação da lei.

Poder-se-á dizer que, de *jure condendo*, se afigura razoável colmatar esta lacuna, de modo a que as entidades não residentes e sem estabelecimento estáveis e que auferem este tipo de rendimentos sejam sujeitas a imposto, à semelhança do que acontece com aqueles que têm presença em território português, seja como residentes seja através de um estabelecimento estável. Mas essa é tarefa para o legislador, não podendo nem devendo o intérprete e aplicador do direito, substituir-se àquele quando depare com situações que não são como, supostamente, deveriam ser (22).

---

(22) Também se impõe realizar esta reflexão posto que importa avaliar a situação de forma global, designadamente, tendo em consideração a necessidade de: (i) não entravar a circulação destes direitos; (ii) apurar as receitas que teoricamente se perdem; (iii) verificar a situação no direito comparado, não só na União Europeia, tanto mais que esta realidade está parcialmente abrangida pela Directiva 2003/49/CE (uma vez que estes rendimentos são cobertos pelo termo *royalties*) limitando-se as tributações na fonte, como no plano mais vasto coberto pelas convenções para eliminar a dupla tributação. Desde logo, começa por levantar-se a questão de saber como será que o Tribunal de Justiça virá a interpretar o conceito de *royalties* e a respectiva extensão, no âmbito comunitário? Será que virá a servir-se da referência efectuada pela Directiva do *Software* para qualificar o *soft-*

### 3. A TRIBUTAÇÃO DO *SOFTWARE* NO ÂMBITO DAS CONVENÇÕES BILATERAIS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

#### 3.1. O MCOCDE e os comentários introduzidos em 1992 e 2000

Admitindo, ainda assim, a título meramente académico e sem conceder, a interpretação segundo a qual, no termo "direitos de autor", previsto no n.º 5 do artigo 3.º do CIRS se deveriam considerar os "direitos tutelados pelo direito de autor" (considerando esse exercício hermenêutico como uma mera interpretação extensiva permitida pelo direito constituído) ou uma interpretação que levaria a integrar na alínea *n*) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS as realidades informáticas já referidas, importaria agora averiguar se o direito convencional restringiria a eventual aplicação do direito interno quando o mesmo quisesse despoletar a consequência das respectivas normas permitirem essa tributação.

Tomando consciência do rápido desenvolvimento da tecnologia informática, os representantes dos governos dos Países Membros da OCDE, no seio do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE vieram afrontar a problemática da tributação dos rendimentos do *software* modificando os comentários do MCOCDE em 1992 e 2000; por regra, o enquadramento sugerido subsumiu parte da realidade no âmbito do artigo 7.º (lucros industriais ou comerciais) e, uma outra parte, no quadro do artigo 12.º ("*royalties*"). Mas, como veremos, tal tarefa exige uma prévia determinação e qualificação da realidade subjacente como "obra".

No parágrafo 12.1 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE define-se o termo *software* como «... um programa ou um conjunto de programas que contém instruções destinados a computador quer para fins de funcionamento operativo do próprio computador (sistema de exploração) quer para execução de outras tarefas (*software* de aplicação)». Neste contexto, a título explicativo, e de modo a clarificar os comentários seguintes sobre a qualificação para efeitos tributários, refere-se que o mesmo «pode

---

*ware* como uma "obra" para efeitos de definir o rendimento como uma *royalty*? Seria admissível? Será que a definição da Directiva que serve para acabar com obstáculos fiscais poderia ser indirectamente utilizada para erguer outras barreiras através do apelo à Directiva do *Software*?

ser transferido nas diversas formas, por exemplo, por escrito ou electronicamente, em fita ou disco magnético ou em disco laser ou CD-ROM. Pode ser normalizado com vista a uma vasta gama de aplicações ou personalizado de acordo com utilizadores individuais. Pode ser transferido como parte integrante do material informático ou sob uma forma independente, susceptível de utilização na grande diversidade de hardware (equipamento físico)» (23).

No plano fiscal, e de acordo com os mesmos comentários, constata-se que podem *grosso modo* distinguir-se duas situações:

(1) *Uma, segundo a qual os pagamentos devem ser classificados como rendimentos comerciais:*

- (i) quando se limitam a permitir ao utilizador servir-se do programa (e.g. quando adquiriu cópia do programa), podendo também efectuar cópias do programa para fins de exploração no quadro das suas actividades [e.g. licenças de *site*, licenças de empresas ou licenças de rede], independentemente da questão de saber se o direito é cedido nos termos da lei ou de um contrato de licença (24);
- (ii) quando visam remunerar a transferência plena da propriedade do *software*; apesar de poderem surgir dúvidas quando se procede a uma alienação parcial dos direitos, considera-se que, mesmo nesse caso, «... é provável que os pagamentos constituam, em regra, um rendimento da actividade comercial (...) ou que relevem das mais-valias (...) e não das *royalties* (...), em virtude de a contraprestação não poder visar a utilização dos direitos sempre que a propriedade desses mesmos direitos seja alienada no todo ou em parte» (25);
- (iii) quando constituem essencialmente a remuneração de outra coisa que não seja o uso ou a concessão do uso de direitos que relevem dos direitos de autor (designadamente, a aquisição de outros tipos de direitos, de dados ou de serviços contratuais) e o uso dos direitos de autor se limitar aos direi-

---

(23) Cfr. parágrafo 12.1 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

(24) Cfr. parágrafo 14 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

(25) Cfr. parágrafo 15 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

tos de *download*, de armazenamento e de exploração (...), de execução ou de visualização do cliente <sup>(26)</sup>.

(2) *Outra em que os pagamentos podem ser classificados como royalties:*

- (i) quando são efectuados com vista à aquisição de uma parte dos direitos de autor (sem que o cedente aliene integralmente os seus direitos de autor) e aquele pagamento é efectuado em troca do direito de utilizar o programa de maneira que, na ausência dessa licença, seria uma violação da legislação relativa aos direitos de autor; designadamente, quando se dá autorização de reprodução e distribuição ao público de *software* que incorpore o programa objecto de direitos de autor ou de modificação e difusão pública do programa <sup>(27)</sup>;
- (ii) quando visam remunerar uma empresa ou o criador de programas informáticos pelas informações respeitantes aos conceitos e aos princípios em que assenta o programa, tais como a lógica, os algoritmos ou a linguagem ou as técnicas de programação (nestes casos, os pagamentos podem ser qualificados com uma royalty pela cedência de *know-how*) <sup>(28)</sup>;
- (iii) quando os pagamentos constituem essencialmente a remuneração da concessão do direito de usar um direito de autor num produto digital que é descarregado por via electrónica para o efeito <sup>(29)</sup>.

Em certos casos, quando os pagamentos visam remunerar diferentes prestações no âmbito de contratos mistos, podem ter de ser decompostos de modo a permitir a aplicação do regime fiscal próprio de cada uma das partes assim determinadas <sup>(30)</sup>.

---

<sup>(26)</sup> Cfr. parágrafo 17.2 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(27)</sup> Cfr. parágrafo 13.1 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(28)</sup> Cfr. parágrafo 14.3 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(29)</sup> Cfr. parágrafo 17.4 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(30)</sup> Cfr. parágrafo 17 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE. Também no parágrafo 11.6 se esclarece: «Na hipótese de um contrato misto, em princípio convém decom-

No entanto, não obstante estas considerações, os comentários começam logo por antecipar que a aplicação do artigo das *royalties* pode suscitar dificuldades «... uma vez que a aplicação do disposto no n.º 2 exige que o *software* seja classificado como obra literária, artística ou científica» (31). E apesar de se tomar consciência de que nenhuma destas categorias se afigura plenamente satisfatória, esclarece-se de seguida:

*«The copyright laws of many countries deal with this problem by specifically classifying software as a literary or scientific work. For other countries treatment as a scientific work might be the most realistic approach. Countries for which it is not possible to attach software to any of those categories might be justified in adopting in their bilateral treaties an amended version of paragraph 2 which either omits all references to the nature of copyrights or refers specifically to software»* (32).

Em suma, caso os programas de computador não sejam considerados como uma obra literária, artística ou científica num determinado Estado, esse mesmo Estado está impedido de subsumir os pagamentos correspondentes ao termo "*royalties*" e de os tributar em conformidade com o artigo 12.º de qualquer convenção bilateral que se possa eventualmente invocar.

A este propósito lembra-se a recente decisão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) Polaco, de 20 de Junho de 2001, que anulou um acto de liquidação adicional de imposto que havia sido praticado pela administração fiscal Polaca. Esta última entidade, com o fundamento de que uma empresa polaca não tinha retido o imposto sobre o rendimento na fonte que lhe competia, quando efectuou pagamentos pela cedência de uso

---

por, mediante as indicações constantes do contrato ou através de uma afectação razoável, o montante total da remuneração estipulada em função das diversas prestações de serviços a que se aplica e submeter cada uma das parcelas da remuneração assim determinadas ao correspondente regime fiscal. Todavia, quando uma das prestações acordadas constitui, claramente, o objectivo principal do contrato e as demais prestações nele previstas apresentam uma natureza meramente acessória e irrelevante, o tratamento aplicável à prestação principal dever-se-ia aplicar, de um modo geral, ao montante global da remuneração».

(31) Cfr. parágrafo 13.1 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

(32) Cfr. parágrafo 13.1 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE — versão 2003 (a última alteração neste domínio é de 2000).

não exclusivo e temporário de *software* a uma empresa americana, procedeu à liquidação do imposto considerando que a mesma poderia ser tributada na fonte ao abrigo das disposições internas e do artigo das *royalties* previsto no tratado celebrado entre os EUA e a Polónia, na linha da definição proposta pela OCDE <sup>(33)</sup>.

O problema colocado ao STA consistia em saber se os pagamentos efectuados para a empresa norte americana pelo direito de uso de *software* eram *royalties* à luz da Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre a Polónia e os EUA e, em particular, se no regime doméstico e convencional, o termo "obra literária, artística ou científica", incluía ou abrangia os direitos pela cedência de *software*. O STA entendeu que não e deu total provimento ao recurso do contribuinte, rejeitando a posição assumida pela administração fiscal e que havia sido sufragada em instância jurisdicional inferior.

Primeiro, sublinhou que o direito doméstico Polaco não trata os direitos do *software* informático como obra literária, científica ou artística. E a este propósito o Tribunal fez referências aos próprios comentários do MCOCDE (para. 13.1 do comentário ao artigo 12.º), concluindo que a administração fiscal tinha interpretado incorrectamente as recomendações ali previstas. A seu ver, como a lei interna Polaca não classifica os programas de computador como uma "obra" os respectivos pagamentos não se podem subsumir no âmbito do artigo das *royalties* <sup>(34)</sup>.

Depois, reforçando este entendimento, o Tribunal adianta que — a seu ver — o legislador já havia reconhecido esta situação, a ponto de as mais recentes convenções já incluírem o termo "programa de computador" na definição do próprio artigo 12.º <sup>(35)</sup> <sup>(36)</sup>.

---

<sup>(33)</sup> Aleksandra Ostaszewska, "Poland: Decision of the Supreme Administrative Court on the taxation of software payments", *European Taxation*, Maio 2002, págs. 202-204.

<sup>(34)</sup> *Ibidem*, págs. 203 e 204.

<sup>(35)</sup> Uma das convenções em que esse termo foi utilizado foi a Convenção celebrada com Portugal, constatando-se, ainda assim, uma divergência nos textos, porquanto o texto polaco inclui no termo *royalties* a referência expressa a programas de computador e o texto português e inglês (o qual prevalece em caso de divergência) não fazem qualquer referência àquela realidade.

<sup>(36)</sup> É importante referir que o Supremo Tribunal utilizou os comentários da OCDE de 1992, revistos em 2000, para proferir a sua decisão, apesar da convenção EUA-Polónia ter sido assinada em 1974. Situação que também foi seguida de acordo com as recomendações do próprio MCOCDE. Neste sentido, vejam-se os parágrafos 35 e 36 da Introdução ao MCOCDE.

### 3.2. A posição assumida por Portugal no âmbito das convenções para eliminar a dupla tributação

Como regra, na celebração das suas Convenções Bilaterais, Portugal seguiu a definição prevista no artigo 12.º do Modelo de Convenção da OCDE (versão de 1977, equivalente ao projecto de 1963) no que respeita à definição de *royalties*, a qual «... significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico» — veja-se o Quadro 2.

QUADRO 2

DIFERENTES MODELOS/ /CONVENÇÕES	DIFERENTES DEFINIÇÕES DO TERMO "ROYALTIES"	CONVENÇÕES BILATERAIS QUE SEGUEM ESTA FORMULAÇÃO
MCOCDE 1977	«O termo "royalties", usado neste artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico».	Esta definição foi adoptada em várias Convenções celebradas por Portugal, tendo-se mesmo alargado o campo de aplicação abrangendo outras realidade, tais como as gravações para transmissão para rádio, pagamentos de assistência técnica, etc... A Convenção celebrada com Singapura abrange expressamente o <i>software</i> numa precisão incluída no protocolo e a Convenção celebrada com a Polónia inclui também uma referência aos programas de computador, mas apenas na versão polaca.
MCODCE 2003	«O termo "royalties", usado no presente Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária,	Nunca se adoptou esta definição.

DIFERENTES MODELOS/ /CONVENÇÕES	DIFERENTES DEFINIÇÕES DO TERMO "ROYALTIES"	CONVENÇÕES BILATERAIS QUE SEGUEM ESTA FORMULAÇÃO
MCDCE 2003	artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico».	
CONVENÇÕES BILATERAIS	«O termo <i>royalties</i> usado neste artigo significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos e os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, e inclui os ganhos provenientes da venda ou troca dos direitos ou bens que dão origem a essas <i>royalties</i> .»	Convenção Portugal — Reino Unido
	«O termo <i>royalties</i> , usado nesta Convenção, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, ou os filmes, gravações e outros meios de reprodução da imagem ou do som, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou outros direitos ou bens idênticos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico. O termo "royalties" inclui também os paga-	Convenção Portugal — EUA



DIFERENTES MODELOS/ /CONVENÇÕES	DIFERENTES DEFINIÇÕES DO TERMO "ROYALTIES"	CONVENÇÕES BILATERAIS QUE SEGUEM ESTA FORMULAÇÃO
CONVENÇÕES BILATERAIS	mentos relativos a assistência técnica prestada num Estado Contratante por um residente do outro Estado Contratante em conexão com o uso dos direitos ou dos bens referidos. O termo "royalties" inclui ainda os ganhos provenientes do uso de tais direitos ou bens no caso de alienação desses direitos ou bens, na medida em que tais ganhos sejam determinados em função da produtividade, uso ou alienação dos mesmos.»	Convenção Portugal — EUA

Curiosamente, constata-se, ao consultar o MCOCDE, que a Polónia e Portugal foram a únicos dois Estados que se reservaram «... o direito de tratar e de tributar em conformidade como *royalties* todos os rendimentos a título de *software* que não sejam obtidos da transferência total de direitos relativos a *software*»<sup>(37)</sup>. Contudo, até à data, salvo no que respeita à convenção celebrada com Singapura e à insólita situação ocorrida com a Polónia, não há conhecimento de, no que respeita ao *software*, Portugal ter utilizado uma noção divergente do termo *royalties*, daquela que é definida no MCOCDE de 1977. O que significa que, na prática, não fez valer essa reserva na celebração das suas convenções bilaterais.

De facto, só recentemente se começaram a aludir expressamente a essas realidades no plano convencional. No Protocolo anexo à convenção celebrada com Singapura refere-se expressamente que «... o termo *royalties* compreende igualmente os pagamentos derivados do uso ou da concessão do uso de *software* (suportes programacionais), e bem assim os pagamentos recebidos como remuneração pela assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso de direitos de autor, de bens ou de informações a que este número se aplica...»<sup>(38)</sup>, mas ainda aqui

<sup>(37)</sup> Parágrafo 43 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(38)</sup> Cfr. Convenção entre a República Portuguesa e a República de Singapura para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre o rendimento — aprovada para ratificação pela RAR n.º 85/2000, DR n.º 288, 15-12-2000, pág. 7285 (assim, pág. 7295). Acerca dos significados desta redacção veja-se Rui Camacho Palma, "Portugal: Income taxation of intellectual and industrial property and know-how: Conundrums in the interpretation of domestic and treaty law", *European Taxation*, November 2004, págs. 480-492 (assim, pág. 492).

com uma amplitude e extensão que fica aquém da reserva introduzida no MCOCDE.

Por outro lado, constata-se que Portugal, ao contrário de vários outros Estados, não lavrou quaisquer observações aos comentários respeitantes ao artigo 12.º do MCOCDE, o que, em regra, sempre acontece quando os Estados Membros não se conformam com a interpretação do Artigo apresentada nos comentários <sup>(39)</sup>.

Nestes termos, podemos concluir que ainda que se admitissem as interpretações a que aludimos no início desta secção 3.1. [no sentido de enquadrar, os citados rendimentos no n.ºs 5 do artigo 3.º ou na alínea *n*) do n.º 2 do artigo 3.º do CIRS como sublinhámos — cfr. ponto 3.1. *supra*], a qualificação interna não permitiria superar o obstáculo convencional que se sobrepõe e que, no caso concreto português, impediria a subsunção daquelas realidades no termo *royalties* previsto nas Convenções bilaterais para eliminar a dupla tributação. Ou seja, existindo e aplicando-se uma convenção bilateral, a classificação do rendimento efectuado pelo direito doméstico não prevaleceria sobre a qualificação convencional em virtude da remuneração não respeitar ao uso ou cedência de uso de obra literária ou científica <sup>(40)</sup> <sup>(41)</sup>.

---

<sup>(39)</sup> Cfr. parágrafos 28 a 31 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE e parágrafo 30 da Introdução ao MCOCDE.

<sup>(40)</sup> Cfr. Kees van Raad, "Five fundamental rules in applying tax treaties", *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, págs. 240-341, Fisco, Lisboa, 2003.

<sup>(41)</sup> *In casu*, independentemente da tese qualificatória a que se adira, a qualificação deve ser feita pelo Estado da fonte; ou porque se trata de qualificar um conceito-quadro (competendo apurar, face à lei portuguesa, se o rendimento pago ao titular do software pela cedência do mesmo deve ser qualificado como uma *royalty* ou não e, portanto, se se está a remunerar o uso de uma obra literária ou científica) ou porque, segundo as teses tradicionais definidas por Klaus Vogel (*Lex fori*) ou por John Avery Jones (qualificação exclusiva pelo Estado da fonte), tal qualificação deveria, no caso concreto, ser feita à luz da lei portuguesa em obediência aos artigos 3.º, n.º 2, e 7.º da Convenção. Vejam-se Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, págs. 149 e 150, ed. Almedina, Coimbra, 1993; Klaus Vogel e Rainer Prokisch "General Report — Interpretation of double taxation conventions", *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXVIII a, págs. 55-85 (assim, págs. 82 e 83), e John F. Avery Jones, "UK report on interpretation of double taxation conventions", *Cahiers*, cit., págs. 597-614 (assim, págs. 607-610). Manuel Pires defende também que a lei a considerar para efeitos da qualificação deve ser a lei doméstica do Estado que aplica a convenção — "Portuguese Report on interpretation of double taxation conventions", *Cahiers*, cit., págs. 521-536 (assim, págs. 531-532). Não se afigura neste caso legítima uma qualificação pelo Estado da Fonte à luz do direito constituído no Estado de residência, em virtude de implicar um esvaziamento do poder qualificatório da Fonte, de

## 4. OUTROS ASPECTOS RELACIONADOS COM A TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE

### 4.1. Introdução

No âmbito da análise a que nos propusemos, afigura-se ainda relevante fazer uma breve referência a alguns aspectos particulares, a saber:

- a) Enquadramento jurídico-tributário de realidades conexas:
  - (i) Ao tratamento dos rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento [bem como os provenientes de cedência de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização da capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis];
  - (ii) Ao tratamento do *know-how* e da assistência técnica;
  - (iii) Ao tratamento dos incrementos patrimoniais provenientes de mais-valias realizadas pela alienação de *software* ou pela aquisição gratuita de direitos da propriedade intelectual.
- b) Caracterização das situações em função da natureza dos direitos transmitidos e não do método da transferência *on-line* ou *off-line*

### 4.2. Rendimentos decorrentes do uso ou da concessão de uso de equipamentos

Como tivemos oportunidade de referir (cfr. ponto 2.1.2. *supra* e Quadro 1), os rendimentos provenientes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico (quando não consti-

---

se poder considerar contrária ao artigo 3.º, n.º 2, da Convenção, e à própria segurança jurídica que é exigida nestas situações. Razões suficientes para que o CAF da OCDE não tenha aceite a proposta do BIAC apresentada à OCDE, a qual sugeria: «where software is eligible for protection under the copyright law of the country in which it was developed, payments for the use of such software in the source country should be classified as copyright royalties», but «payments of software not eligible for copyright protection will constitute business profits under Article 7, the taxability of which would depend upon the existence of a permanent establishment in the source country» — John Jones e Robert Mattson, *ob. cit.*, pág. 37. Veja-se também, sobre a aplicação das leis estrangeiras, Alberto Xavier, *ob. cit.*, págs. 162 a 166.

tuem rendimentos prediais), bem como os provenientes de cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis obtidos por entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal são sujeitos a imposto, como rendimentos de capitais, estando, por via da regra, o direito de tributar limitado pelo disposto no artigo 12.º, n.ºs 2 ou 3 (i.e. o artigo designado por *royalties*), da convenção bilateral para eliminar a dupla tributação que se aplicar ao caso (cfr. Quadro 2).

A tipificação normativa referida na primeira parte do parágrafo anterior foi importada para o nosso ordenamento jurídico interno directamente do texto das Convenções, no início da década de oitenta, quando os rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico que não estivessem sujeitos a contribuição predial se submeteram a tributação no âmbito do imposto de capitais <sup>(42)</sup>. A segunda parte foi aditada recentemente, no âmbito da reforma concretizada no final do ano 2000, sem ter subjacente uma referência convencional <sup>(43)</sup>.

Desde cedo que nos comentários ao artigo 12.º (versão MCOCDE de 1977) se procurou definir a extensão do termo "uso ou concessão de uso de equipamento", conduzindo a excluir as remunerações derivadas do aluguer de bens móveis que não constituem equipamento industrial, comercial ou científico, bem como o preço de venda de equipamento, assim como as prestações recebidas em virtude de vendas a prazo <sup>(44)</sup>. Por outro lado, aceitando-se e utilizando-se este termo também se consideraram excluídos os bens imóveis e os bens incorpóreos que não são, por natureza, equipamentos <sup>(45)</sup>.

---

<sup>(42)</sup> Cfr. artigo 6.º, n.º 11, do Código do Imposto de Capitais, com a redacção pelo dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 197/82, de 21 de Maio.

<sup>(43)</sup> Aditamento introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Segundo parece, o objectivo do legislador terá sido o de abranger «... realidades ligadas ao comércio electrónico, prevenindo lacunas e as consequentes oportunidades fiscais» — Vide ECORFI — Relatório — Final e Anteprojectos, *Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal* n.º 190, pág. 25, ed. Ministério das Finanças, Lisboa, 2002.

<sup>(44)</sup> Cfr. parágrafo 9 do comentário ao artigo 12.º do MCOCDE de 1977, e Manuel Pires, *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, págs. 656 e 657, ed. Centro Estudos Fiscais, Lisboa, 1984.

<sup>(45)</sup> Equipamentos poderão ser definidos como «um conjunto de meios materiais necessários ao exercício de uma função ou de uma actividade». O Relatório da OCDE

Não se encontrando qualquer referência expressa no CIRS sobre o termo "equipamentos" e não existindo orientações para preencher o conteúdo de tal termo de uma forma precisa não se deverá deixar de interpretar este conceito da mesma forma por que é interpretado em geral (seguindo o termo comum) e, em particular, no plano convencional, tendo em conta a unidade do sistema jurídico que importa preservar <sup>(46)</sup>.

E, sendo assim, os pagamentos que visam remunerar o uso ou cedência de uso de *software*, ao contrário daqueles que remuneram as cedências do uso de hardware não se subsumem claramente na categoria de rendimentos de capitais (disposição doméstica) ou de *royalties* (artigo 12.º, n.º 2, do MCOCDE) <sup>(47)</sup>.

Dificuldade acrescida provém do aditamento introduzido à 2.ª parte da alínea *n*) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS. Qual o sentido útil e a finalidade desta disposição introduzida no final de 2000?

Poder-se-á argumentar que uma parte dos rendimentos já seriam tributados como proveitos da cedência do uso de equipamentos e, uma outra seria sujeita a imposto como proveniente da prestação de serviços, sendo desnecessário este aditamento; mas, também se poderá aceitar que o legislador procurou não só estender, mas também clarificar o sentido da cedência de equipamentos, de forma a abranger o hardware e qualquer outro material ou infra-estrutura que permita a transmissão de dados entre duas ou mais entidades, posto que pouco ou nenhum sentido faz pretender tributar serviços (e.g. transmissão de dados) como rendimentos de capitais <sup>(48)</sup>.

---

de 1983 sobre a tributação do rendimento derivado da locação de equipamento industrial, comercial ou científico, esclarece mesmo que os equipamentos são activos corpóreos tais como os contentores, maquinarias e bens em geral (mas não imóveis).

<sup>(46)</sup> Interpretação que se faz à luz dos artigos 9.º do Código Civil e 11.º da LGT.

<sup>(47)</sup> A este propósito, Rui Camacho Palma, recorda que num recente estudo da OCDE sobre E-Commerce chega-se a concluir que «... o termo "equipamento" só se aplica a activos corpóreos e o facto de um produto digital (*software*) ser cedido através de um meio corpóreo não modifica o facto de que o objecto da transacção é a aquisição de direitos de uso de um bem digital e não o direito de uso de um bem corpóreo». Cfr. Rui Camacho Palma, "Portugal: Income taxation of intellectual and industrial property and know-how: Conundrums in the interpretation of domestic and treaty law", *European Taxation*, November 2004, págs. 480-492 (assim, págs. 483 e 484).

<sup>(48)</sup> Sobre esta inconsistência, veja-se também Rui Camacho Palma, *ob. cit.*, págs. 484 e 485. Sobre a problemática mais vasta de tributar serviços como rendimentos de capitais lembrem-se as discussões no dealbar da reforma fiscal em torno da inclusão da assistên-

No plano internacional, outros problemas se podem equacionar. Caso se aplique qualquer convenção, importará começar por indagar se o material em causa se poderá incluir no termo convencional (“equipamentos”), permitindo a subsunção do rendimento à categoria das *royalties* (caso assim não seja, tais rendimentos deverão ser considerados como rendimentos comerciais), ficando o Estado da fonte limitado nos termos previstos naquela disposição convencional.

Caso não exista ou não se possa aplicar qualquer convenção, e não obstante se aceitar que o requisito exigido pela regra da territorialidade se encontra preenchido de forma genérica (cfr. artigo 4.º, n.ºs 3, alínea c), 3.º e não por referência, por exemplo, a qualquer dos restantes números da alínea c) do artigo 4.º, n.º 3, do CIRC), constata-se que estes rendimentos poderiam ser sujeitos a uma taxa superior àquela que se aplicaria, caso fossem obtidos por pessoas singulares<sup>(49)</sup>; as exigências interpretativas conduzem, neste caso, em obediência a preservar a unidade do sistema e a neutralidade dos impostos, a proceder a uma interpretação restritiva, entendendo-se, sempre que possível, que a 2.ª parte do artigo 5.º, n.º 2, alínea n), do CIRS pretende esclarecer o sentido da 1.ª parte no sentido de o sujeitar ao mesmo tratamento tributário<sup>(50)</sup>.

#### **4.3. Rendimentos pagos pela cedência de *know-how* e assistência técnica por sociedades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal**

A propósito destas situações e em virtude de ambas as realidades estarem previstas no âmbito da legislação interna, a principal questão que se coloca é a de saber se a convenção celebrada para eliminar a dupla tributação que concretamente se possa aplicar limita a possibilidade de se aplicar o direito interno, não abrangendo eventualmente esse rendimento na cate-

---

cia técnica como rendimentos de capitais. Dificilmente se vê como é que com esta redacção se pretendiam tratar os problemas do comércio electrónico, prevenir lacunas e as consequentes oportunidades fiscais, situações a que alude o Relatório ECORFI.

(49) Ou seja, 15% e 20% respectivamente. Cfr. artigos 71.º, n.º 4, alínea a), do CIRS e 80.º, n.º 2, alínea c), do CIRC.

(50) Subsumindo o rendimento previsto no artigo 5.º, n.º 2, alínea n), do CIRS às regras de territorialidade referidos no artigos 4.º, n.º 3, alínea c), 2.º, do CIRC e à taxa prevista no artigo 80.º, n.º 2, alínea b), do mesmo CIRC, de modo a sujeitar tal rendimento à taxa de 15%.

goria de *royalties* e impedindo, conseqüentemente, o Estado da fonte de tributar tais rendimentos <sup>(51)</sup>.

Esta matéria está muito tratada em Portugal tanto no plano doutrinário como jurisdicional, pelo que, em geral, os problemas que se levantam decorrem apenas da subsunção dos factos (é necessário verificar a natureza específica dos serviços em face dos factos) ao direito e, bem assim, da controvérsia gerada pela incorrecta aplicação dos procedimentos administrativos para beneficiar da aplicação das convenções para eliminar a dupla tributação.

#### **4.4. Alienações onerosas e aquisições gratuitas de *software* transmitido por sociedades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal**

##### **4.4.1. Alienação e cedência onerosa de *software***

###### *a) Alienação total de direitos*

Também neste domínio, as recentes alterações aos códigos dos impostos e a falta de concretização, na negociação das Convenções bilaterais, da posição assumida por Portugal no seio do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, criaram novas perplexidades.

Primeiro, verifica-se do confronto das normas de incidência [e.g. artigo 10.º, n.º 1, alínea *c*), do CIRS] com as regras da territorialidade (artigo 4.º, n.º 3, do CIRC) que as mais-valias eventualmente obtidas com a alienação onerosa de rendimentos de propriedade intelectual e industrial (e aqui, no que respeita ao *software*, já teríamos que aceitar a interpretação segundo a qual esta disposição abrange não só os direitos de autor como quaisquer direitos tutelados e protegidos pelos mesmos direitos de autor) não se consideram obtidos em território português, uma vez que, por um lado, dificilmente se poderia aceitar que "rendimentos provenientes da propriedade intelectual e industrial" (expressão esta utilizada no Código do IRC) incluiriam as mais-valias, quando, para efeitos de IRS, só abrangem os rendimentos derivados do uso daqueles direitos <sup>(52)</sup> e, por outro lado,

---

<sup>(51)</sup> No pressuposto de que tais rendimentos são rendimentos comerciais passíveis de tributação exclusiva no Estado da residência, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, da mesma Convenção.

<sup>(52)</sup> Quando o legislador pretendeu sujeitar os ganhos provenientes da alienação de direitos da propriedade intelectual e industrial disse-o expressamente na alínea *c*) do n.º 1

não se pode, em rigor, defender que tais mais-valias provêm daqueles direitos <sup>(53)</sup>.

Acresce que, no plano internacional (convencional), se tem entendido que o artigo 12.º, n.º 2, do MCOCDE não incluiu no termo *royalties* o produto da alienação de direitos (constituindo antes rendimentos comerciais), salvo em situações totalmente identificadas como tal <sup>(54)</sup>.

#### b) *Alienação parcial de direitos e cedência do uso de software*

No entanto, na generalidade dos casos não se transferem a totalidade dos direitos relativos ao *software*, o qual resulta frequentemente de um trabalho de investigação e desenvolvimento muito profundo que pode ser explorado comercial e economicamente de formas muito diversificadas <sup>(55)</sup>. A título meramente exemplificativo lembramos que o *software*: (i) pode ser incluído (tanto o *software* da aplicação como o de exploração) de forma a fazer parte integrante do próprio hardware quando o mesmo é alienado; (ii) pode ser cedido para simples uso pessoal ou empresarial, designadamente através da obtenção da chamada licença de plástico em que geralmente é proibido qualquer desenvolvimento ou exploração comercial da licença e em que, por via de regra, o licenciado adquira um direito permanente ("*shrink-wrap license*"); (iii) pode ser cedido com o simples propósito de revenda (e.g. os chamados contratos de revenda ou de distribuição); ou (iv) pode ser cedido para ser utilizado, desenvolvido e explorado comercialmente pelo licenciado

---

do artigo 10.º do CIRS; disposição esta que se distingue claramente das normas de incidência referidas nos artigos 3.º, n.º 1, alínea *e*), e 5.º, n.º 2, alínea *m*), do CIRS.

<sup>(53)</sup> Cfr. artigos 10.º, n.º 1, alínea *c*), do CIRS e 4.º, n.ºs 3, alínea *c*), e 1, do CIRC. No mesmo sentido, Rui Camacho Palma, *ob. cit.*, pág. 488.

<sup>(54)</sup> Cfr. ponto 3.1 (1) (ii) *supra*. Nas Convenções celebradas por Portugal, constituem excepções as Convenções assinadas com o Reino Unido e os EUA (veja-se o Quadro 2). Veja-se também Rui Camacho Palma, *ob. cit.*, págs. 485 a 488.

<sup>(55)</sup> O facto dos custos poderem ser muito avultados sempre suscitou reacções à tributação das *royalties* no Estado da fonte (sobretudo por incidir sobre o valor bruto). A principal crítica que se tem apresentado a este respeito é a de que este sistema é iníquo e ineficiente, promovendo situações em que a tributação é superior ao rendimento líquido obtido pelo cedente da licença ou, pelo menos, a situações de dupla tributação que não são eliminadas mesmo com a aplicação das Convenções, caso o Estado da residência adopte o método da imputação normal. Sobre a qualificação jurídica (compra e venda/locação de programas de computador). Veja-se, entre nós, Alexandre Dias Pereira, "Programas de computador, sistemas informáticos, e comunicações electrónicas: alguns aspectos jurídico-contractuais", in *R.O.A.* n.º 59, 1999, III, págs. 915-1000 (assim, pág. 931 e segs.).



através das possibilidades que o licenciante lhe atribui, designadamente de sub-licenciar o direito ou outro que assente neste último.

Por seu turno, a alienação parcial de direitos pode também incorporar diferentes variantes, distinguindo-se, em geral, situações, tais como aquelas em que: (i) é alienado o direito exclusivo durante um certo período de tempo ou numa área geográfica circunscrita; (ii) se exige o pagamento de uma contra-prestação adicional em conexão com a utilização do *software*; etc. <sup>(56)</sup>.

Os comentários do MCOCDE, seguindo, aliás, a posição assumida pelos diferentes Estados no inquérito de serviu de base ao Relatório da OCDE sobre o tratamento fiscal do *software* de 1992, explicitam que a caracterização jurídico-tributária deve ser feita casuisticamente «... em função das respectivas especificidades...», mas concluem que é provável que os pagamentos revistam um rendimento da actividade comercial em virtude de se entender que «... a contraprestação não pode visar a utilização de direitos sempre que a propriedade desses mesmos direitos seja alienada no todo ou em parte» <sup>(57)</sup>.

Poder-se-ia argumentar que Portugal introduziu uma reserva no artigo 12.º do MCOCDE para tratar e tributar todos os rendimentos que não sejam resultantes da transferência total de direitos (i.e. teoricamente, como *royalties*), mas como vimos (cfr. ponto 3.2. *supra*), o Estado Português não utilizou este direito, na celebração das suas convenções bilaterais <sup>(58)</sup>.

Mas, mais do que isso, Portugal não introduziu qualquer observação aos comentários do MCOCDE (quer em 1992 quer posteriormente), afigurando-se que se conformou com a interpretação apresentada nos comentários. Tinha objecções à redacção do artigo 12.º e introduziu uma reserva, mas, supostamente, faz parte da maioria dos Estados que concordaram com a interpretação apresentada nos comentários. Sendo assim o entendimento que deve, portanto, prevalecer para proceder à interpretação das convenções, ainda que celebradas antes da alteração de 1992 e 2000 <sup>(59)</sup>,

---

<sup>(56)</sup> Cfr. parágrafo 15 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE, e Carlo Galli, "Sale of *software* over the internet: tax considerations", *Tax Planning International E-commerce*, BNA, November 2000, págs. 14-19 (assim, pág. 14).

<sup>(57)</sup> Cfr. parágrafo 16 dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(58)</sup> Em rigor, como se viu, também não adoptou normas de incidência no quadro do CIRS que lhe permitissem tributar esses rendimentos. Cfr. também Rui Camacho Palma, *ob. cit.*, pág. 491.

<sup>(59)</sup> John Avery Jones, sintetizando várias posições, esclarece: «têm sido expressas posições de que os comentários da OCDE são parte do contexto, mesmo não constando literalmente da definição de "contexto" da Convenção de Viena [...]. [...] uma vez que os Esta-

deve ser aquele que é actualmente apresentado nos comentários ao MCOCDE.

Serve isto para esclarecer que, mesmo admitindo uma alteração na lei doméstica (no sentido de considerar os programas de computador como uma obra literária ou científica) <sup>(60)</sup> ou uma alteração das convenções (no sentido de expressamente incluir o *software* ou excluir a referência às citadas obras), na ausência de observações ao artigo 12.º, o intérprete e aplicador do direito (contribuintes, tribunais, administração fiscal) deve seguir prioritariamente os comentários do MCOCDE, como vivamente recomenda a OCDE para reduzir os riscos de dupla tributação, garantindo simultaneamente maior estabilidade e segurança jurídica, ao comércio internacional <sup>(61)</sup>.

---

dos [...] podem manifestar a sua discordância com os comentários, apresentando uma observação, presume-se que aceitaram aquela interpretação na ausência de tal observação. Alternativamente, invoca-se que os comentários interpretam o sentido especial dos termos do tratado [...] particularmente quando não foram apresentadas observações. No mínimo, os Comentários são meios suplementares de interpretação que devem ser usados para confirmar o sentido comum do tratado ou podem ser usados se o sentido comum é ambíguo, obscuro ou conduz a conclusões manifestamente absurdas ou desrazoáveis» [artigo 32.º da Convenção de Viena sobre os Tratados]. John Avery Jones, "The effect of changes in the OECD Commentaries after a Treaty is concluded", *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, Março 2002, págs. 102-109 (assim, pág. 102).

<sup>(60)</sup> Como se viu, mesmo a interpretação extensiva do artigo 3.º, n.º 5, do CIRS, no sentido de que a norma de incidência apenas exige que aquele direito seja tutelado pelo direito de autor, cederia perante a exigência das Convenções que prevêm a necessidade de se tratar de uma obra.

<sup>(61)</sup> Na verdade, dever-se-ia regular toda esta matéria consistentemente no âmbito do CIRS e do CIRC, preservando a regra da neutralidade, a consistência de articulação entre todas as normas domésticas aplicáveis no caso concreto (e.g. normas de incidência, normas de delimitação territorial, taxas, obrigações declarativas e acessórias, etc), conformidade do regime com as regras subjacentes à realidade dos programas de computador (Decreto-Lei n.º 252/94, e CDADC), com as Directivas Comunitárias (e.g. do *software*, dos juros e *royalties*) e com as várias Convenções internacionais que tratam a realidade subjacente e os pagamentos respeitantes às mesmas. Trabalho este que deveria ser levado a cabo com urgência, suportado por elementos estatísticos e por considerações económicas que ponderassem empiricamente as diferentes possibilidades e os prováveis resultados que a carga fiscal poderia ter no afastamento e/ou atracção deste tipo de operações no mercado nacional e nos entraves que poderiam apresentar ao comércio internacional, na medida em que poderiam também dar azo a situações de dupla tributação (e.g. uma retenção de imposto bruto sobre uma *royalty* pode reduzir significativamente a margem do licenciamento). No âmbito das questões que importaria esclarecer e, para além das opções de fundo que se tomassem sobre a qualificação dos rendimentos específicos dos programas de computador, importaria aclarar os aspectos relacionados com os contratos de distribuição e/ou de revenda (e.g. *software* protegido por licenças de plástico), com os contratos de manutenção quando

Nesta linha, comentando precisamente um caso respeitante a *software* (em que uma empresa, no Estado da fonte adquiriu uma cópia de *software* para os seus 500 trabalhadores no âmbito de uma licença de empresa e efectuou pagamentos para uma entidade não residente) John Avery Jones reconhece a existência de um consenso generalizado de que, em tais casos, os pagamentos representam um rendimento comercial (tributado apenas no Estado da residência, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, do MCOCDE), desde que o Estado da Fonte não tenha apresentado qualquer observação ao artigo 12.º, uma vez que é essa a posição prevista na Convenção e assumida nos comentários, cabendo aos tribunais, na sua tarefa hermenêutica, apelar ao elemento actualista, como reconhece acontecer <sup>(62)</sup>.

#### 4.4.2. Aquisição gratuita de *software*

Por outro lado, ainda no plano das inconsistências, verificamos que apesar do Código do IRC estabelecer que os incrementos patrimoniais derivados das aquisições a título gratuito de direitos de propriedade industrial, direitos de autor e direitos conexos registados ou sujeitos a registo em Portugal, são considerados obtidos em território português <sup>(63)</sup>, não há nenhuma norma de incidência no âmbito do CIRS que permita despoletar a tributação sobre estes incrementos patrimoniais, eventualmente obtidos por sociedades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal.

#### 4.5. Prevalência da caracterização dos direitos transmitidos sobre o método da transferência

Independentemente da natureza dos rendimentos do *software tout court*, levantou-se também recentemente a questão de saber se os métodos da transferência dos direitos subjacentes (através dos canais convencionais ou tradicionais ou por via electrónica — designadamente por descar-

---

o utilizador recebe simultaneamente assistência técnica de manutenção e/ou *upgrades* do seu *software* e outras realidades tratadas nos próprios comentários ao artigo 12.º do MCOCDE, podendo mesmo estender-se este trabalho às problemáticas trazidas pelo comércio electrónico, ligadas às questões do estabelecimento estável e às suas diferentes implicações, tanto em sede de impostos sobre o rendimento como sobre o valor acrescentado.

<sup>(62)</sup> *Ibidem*, págs. 105 e 106.

<sup>(63)</sup> Cfr. artigo 4.º, n.ºs 3, alínea *e*), e 4, do CIRC.

regamento do *software* no computador) influenciariam a caracterização daqueles rendimentos.

A posição dominante, assumida claramente nos comentários do MCOCDE, é a de que o fundamental é conhecer a natureza dos pagamentos no quadro de transacções que envolvem a transferência de *software* informático, o que depende do tipo de direitos que o beneficiário adquire no âmbito de um contrato específico<sup>(64)</sup>. Nessa linha, esclarece-se: «o método usado para a transferência do programa informático para o cessionário é irrelevante. Por exemplo, pouco importa que o beneficiário da transferência adquira um disco informático que incorpora uma cópia do programa ou que receba directamente uma cópia no disco rígido do seu computador através de um modem»<sup>(65)</sup>.

Aliás, explicitando este princípio, consistente com o princípio da neutralidade, os comentários clarificam também que no próprio descarregamento por via electrónica de produtos digitais (*software*, imagens, sons ou texto) importa aferir se o pagamento visa apenas remunerar a transmissão de dados sob a forma de um sinal digital para uso próprio ou com o propósito de usar um direito de autor num produto digital (e.g. o direito de reproduzir e de difundir a imagem, e não a simples aquisição do produto digital)<sup>(66)</sup>.

## 5. BREVES CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na sequência da contribuição portuguesa para o Relatório da OCDE sobre a tributação do *software* de 1992 e da reserva introduzida ao artigo 12.º do MCOCDE (também em 1992), bem como de uma rápida análise às regras de incidência dos impostos sobre o rendimento pode ser-se levado a concluir que os rendimentos derivados do *software* correspondem a rendimentos da propriedade intelectual e que, portanto, quaisquer pagamentos estão sujeitos a retenção na fonte quando efectuados a entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português.

---

<sup>(64)</sup> Cfr. parágrafo 12.2. dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(65)</sup> Cfr. parágrafo 14.1. dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE.

<sup>(66)</sup> Cfr. parágrafos 17.3. e 17.4. dos comentários ao artigo 12.º do MCOCDE. Este princípio tem vindo a ser reconhecido internacionalmente no plano mais vasto da tributação do comércio electrónico, o qual requer que as transmissões que ocorrem electronicamente não sejam tratados diferentemente (i.e. de forma mais favorável) daqueles que se verificam de forma tradicional, em regra através da transmissão física.

O estudo aprofundado desta temática, tão abandonada no plano fiscal, permite-nos questionar essa posição tradicional. A apreciação desta situação com apelo à realidade subjacente em que assenta e com que se relaciona (e.g. o direito da informática e os direitos de autor), bem como a análise empírica de vários contratos celebrados por empresas do sector (e das correspondentes prestações), permite verificar a coexistência de várias realidades, originando o pagamento de diferentes tipos de rendimentos. O facto de nos depararmos frequentemente com contratos mistos, exige que se distingam tais realidades para efeitos de determinar o respectivo regime fiscal.

No nosso entender, os pagamentos que remuneram a cedência de *software* feita por não residentes (sem estabelecimento estável em Portugal ou a quem tais pagamentos não podiam ser imputados) não estão sujeitos automaticamente a imposto em virtude do *software* não consistir num típico direito de propriedade intelectual em Portugal. Sendo assim, este rendimento deve ser caracterizado como um rendimento comercial não sujeito a tributação no Estado da Fonte (cfr. ponto 2 *supra*); mais, ainda que se admita que o CIRS permite a tributação de rendimentos pagos pelo uso de "direitos tutelados pelo direito de autor", ainda se poderá sustentar que o pagamento não remunera uma "obra literária ou científica" e, nessa medida, as Convenções de dupla tributação eventualmente aplicáveis também poderão impedir essa tributação, nos termos do seu artigo 12.º (2).

Acresce que os contratos também podem sugerir que as empresas portuguesas comprem e "revendem" licenças, admitindo-se a interpretação de que, no caso concreto, não se verifica a cedência de uso à empresa intermediária e de que a licença está ligada à alienação de um direito, o que não seria susceptível de tributação, tanto ao abrigo das disposições domésticas como convencionais. Por outro lado, os rendimentos qualificados como serviços (e.g. upgrade de equipamento, apoio ao funcionamento, etc.) podem ser considerados como tal à luz do contrato (em virtude de remunerarem prestações de serviços e apoio de manutenção) não devendo ser qualificados como assistência técnica ou como *know-how*...

O facto das empresas residentes se limitarem muitas vezes a adquirir o direito de revender programas de computador sobre os quais não obtêm qualquer licença (a qual será cedida a um consumidor final) permite também questionar a própria natureza do pagamento efectuado à empresa não residente. O facto de nestes casos se estar perante uma mera distribuição e não perante o uso ou a cedência de uso leva-nos a concluir que mesmo neste caso seria possível assimilar estas operações à verdadeira

venda de *software*, classificando estes pagamentos como rendimentos comerciais <sup>(67)</sup>.

Em vários casos também deveríamos distinguir entre o contrato de cedência de *software* à medida e o contrato de licença de plástico.

Como sublinha Lopes Rocha «entendem-se por licenças de "shrink-wrap" (o nome por que são conhecidas as licenças de plástico) os contratos de licenças de utilização pré-impessos que geralmente acompanham o *software* de grande divulgação pública. Como aspecto relevante e tradicional desta modalidade contratual está, geralmente, a menção de que o conteúdo do contrato é tido como aceite pela simples abertura do pacote contendo o *software*» <sup>(68)</sup>. Em rigor a aquisição deste produto a um distribuidor (residente ou não residente) ou ao retalhista final (e.g. armazém/supermercado) leva a que nos questionemos se nestas hipóteses não estamos de facto a pagar o preço de um produto cuja utilização tem alguns limites, tal como quando acedemos à "internet" e adquirimos livros ou CD's da Amazon.com ou nos deslocamos à livraria ou à loja de CD's no bairro onde vivemos. Em qualquer destas situações, quando adquirimos os produtos (no estrangeiro ou em Portugal), através dos métodos tradicionais ou pela "internet", o preço que pagamos é sempre um rendimento comercial e nunca uma royalty. Será então, legítimo distinguir e qualificar o preço da licença de plástico como uma royalty <sup>(69)</sup>?

Em suma, ao regular-se no futuro esta realidade dever-se-iam traçar objectivos e regras precisas, não perdendo de vista, por um lado, a realidade económica e a protecção jurídica concedida ao *software* em Portugal e, por outro lado, os comentários ao MCOCDE e o direito comparado.

Lisboa, 17 de Janeiro de 2005

---

<sup>(67)</sup> Esta tem sido a posição adoptada, por exemplo, no Japão e no Brasil — cfr. Edwin T. Whatley, "Japan: Taxation of Software", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Maio-Junho 2004, págs. 262-264 (assim, pág. 263), ed. IBFD, e Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, págs. 612 e 613 (rodapé 113), 6.ª ed., Forense, 2004. No entanto, encontramos também posições contrárias noutras jurisdições; vide Adelina Wong e Karen Ten, "Malaysia: Taxation of Software", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Maio-Junho, págs. 264-268 (assim, pág. 265).

<sup>(68)</sup> Manuel Lopes Rocha, *ob. cit.*, pág. 700.

<sup>(69)</sup> Parece-nos que não. Todavia, apesar de existirem várias legislações que consideram o preço desses produtos como "rendimentos comerciais", essa posição não é unanimemente seguida por todos os Estados. Por outro lado, o próprio MCOCDE não é taxativo nesta matéria.