

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 434/2025-T

Tema: IRC – Regime “Patent Box” – Artigo 50.º-A do CIRC

SUMÁRIO:

I – O elemento principal do software RCS é a sua originalidade e diferenciação no mercado, com elevados níveis de adaptação e integração dentro dos programas e infraestrutura informática dos clientes, logo, os rendimentos do licenciamento do direito de uso do RCS são claramente subsumíveis no âmbito do art. 50.º-A do CIRC.

II - O termo royalty-free não significa que o direito de uso do software enquanto direito de autor não é pago, mas apenas que não há pagamentos por cada uso do software (a acrescer ao valor pago à cabeça pelas licenças), tal como decorre dos termos comerciais internacionais, sendo que os rendimentos a que o art. 50.º-A do CIRC se reporta não são todos royalties.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Alberto Amorim Pereira e Vítor Braz, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A... SA, pessoa coletiva n.º..., com sede ... n.º ..., ..., ...-... Lisboa, veio, nos termos do disposto na al. a), do n.º 1, do artigo 2.º, no n.º 1, do artigo 3.º e da al. a), do n.º 1, do artigo

1.

10.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - doravante apenas designado por “RJAT”), solicitar CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL exercendo, nos termos da al. b) do n.º 2 do art. 6.º do RJAT a opção de designar o árbitro, tendente à apreciação e declaração de ilegalidade da liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios identificada infra, realizada pela Direção de Finanças de Lisboa.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 5 de maio de 2025.

A Requerente procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o árbitro presidente por sorteio, tendo sido notificadas as partes em 24 de julho de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 12 de agosto de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 29 de setembro de 2025.

Depois de várias tentativas de marcação, no dia 22 de novembro de 2025, este Tribunal proferiu o seguinte despacho:

“1 - Considerando pedido da Requerida e não tendo a Requerente se oposto, designase o dia 27 de novembro de 2025, pelas 14h30 horas, nas instalações do CAAD como data para realização da audiência para produção de prova testemunhal, para realização conjunta das

diligências requeridas nos processos 434/2025-T e 409/2025-T, considerando-se sem efeito a data e hora anteriormente marcada neste processo.

2 - Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

Na sequência da audiência, ambas as partes apresentaram alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

O Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O presente processo tem por objeto a liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios n.º 2025..., de 6/1/2025, com o valor global a pagar de 237.123,66 €, conforme respetiva Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025..., de 8/1/2025 (docs. n.º 1, 2 e 3, que se juntam e se dão por reproduzidos).
- b) A liquidação foi realizada na sequência de uma ação de inspeção externa movida à Requerente pela Direção de Finanças de Lisboa – OI 2024... (doc. n.º 4 – Relatório de Inspecção Tributária, que serve de fundamentação à liquidação sub judice).
- c) Em 2024 a Requerente foi objeto de uma ação de inspeção externa, ao exercício de 2021, respeitante a IRC e IVA, desencadeada pela Direção de Finanças de Lisboa (cfr. ponto II.1., às págs. 5 e 6 do doc. n.º 4).
- d) De acordo com o respetivo Relatório de Inspecção Tributária (doravante apenas designado por RIT) da mencionada inspeção decorre a não aceitação do benefício fiscal do art. 50.º-A do CIRC à Requerente, isto é, a não aceitação da dedução de 2.775,434,61 €, correspondente a 50% dos rendimentos das licenças do RCS (cfr. Ponto V.1.1., às págs. 13 a 23 do doc. n.º 4).

e) A AT fundamenta correção fiscal anteriormente referida no seguinte:

- a. “Relativamente a este tema, a AT entende que os rendimentos obtidos pela cessão ou utilização temporária dos direitos de autor sobre programas de computador devem equiparar-se ao conceito de royalties, conforme veiculado em diversas informações vinculativas (PIV) emitidas sobre o assunto, nomeadamente a PIV 22777 de 15.11.2022 e a PIV 20416 de 12.12.2022” (cfr. ponto V.1.1., à pág. 17 do doc. n.º 4);
- b. “Assim sendo, apenas o software ..._RCS estandardizado se encontra depositado na ASSOFT em Portugal e o software ..._RCS customizado para o Japão não se encontra registado. Consequentemente, as licenças do software ..._RCS facturadas ao cliente B... não cumprem o requisito do registo pelo que a A... não pode beneficiar da dedução do artigo 50º-A do CIRC.” (cfr. ponto V.1.1., à pág. 22 do doc. n.º 4).
- c. “O nº 1 do artigo 50º-A do CIRC estabelece que os rendimentos, para serem objecto da dedução, devem ser provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou a utilização dos direitos de propriedade intelectual, quando a A... contratualiza a permanência da propriedade intelectual do software RCS na sua esfera patrimonial. Perante esta contratualização de permanência, a condição de cedência da propriedade intelectual não está cumprida pelo que não pode beneficiar da dedução do artigo 50º-A do CIRC.” (cfr. ponto V.1.1., às págs. 22 e 23 do doc. n.º 4);
“O nº 1 do artigo 50º-A do CIRC refere-se à cessão ou utilização temporária dos direitos de propriedade intelectual, quando a A... contratualiza e factura licenças perpétuas e irrevogáveis, permitindo aos clientes a utilização do software ..._RCS sem qualquer entrave temporal ou custo. Perante esta falta de limitação temporal de utilização, a condição de cessão ou utilização temporária não está cumprida pelo que não pode beneficiar da dedução do artigo 50º-A do CIRC” (cfr. ponto V.1.1., à pág. 23 do doc. n.º 4);

“A A... refere, na sua prestação de esclarecimentos, que é sobre este software e suas inerentes customizações que vende as Licenças de Uso aos operadores de telecomunicações, facultando-lhes a possibilidade de as comercializar ou conceder aos consumidores finais. Essa venda concretiza-se na facturação emitida aos operadores de telecomunicações. A título de exemplo, a A... facturou ao cliente B... na ordem de compra inicial 19 milhões de licenças e, em 2021, facturou mais 150.000 licenças adicionais a 70 céntimos de euro e mais outras a 66 céntimos. Não existe à posteriori, nenhuma facturação respeitante, por exemplo, à cobrança de fees pela utilização destas licenças. Perante este facto, as licenças do software ..._RCS assemelham-se a subscrições e, por isso, as vendas destas licenças não cabem no conceito de royalties. Veja-se a PIV 22777” (cfr. ponto V.1.1., à pág. 23 do doc. n.º 4).

- f) A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica ao desenvolvimento de soluções e serviços de software, bem como consultoria técnica, para operadores móveis de telecomunicações (cfr. ponto III.3.2., à pág. 6 do doc. n.º 4).
- g) Entre as soluções de tecnológicas desenvolvidas pela Requerente encontra-se a “RCS - Rich Communication Services” (doravante apenas designado por RCS) (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4).
- h) A solução informática RCS da Requerente foi precisamente buscar a sua designação ao conceito informático com a mesma designação “RCS - Rich Communication Services” (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4).
- i) De acordo com a GSMA, uma associação internacional fundada em 1995, que agrupa mais de 1.000 operadores móveis de telecomunicações e fabricantes de telemóveis, de vários países no mundo (cfr. nota de rodapé 2 do ponto V.1.1., à pág. 19 do doc. n.º 4 e <https://www.gsma.com/about-us/>) o “RCS - Rich Communication Services” (conceito informático), é um sistema de comunicação novo que moderniza o sistema de mensagens SMS tradicionais, oferecendo um conjunto de recursos e de serviços

adicionais às mensagens de texto, que incluem conversas em grupo, transferência de arquivos, multimédia, notificações de digitação, etc. (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4 <https://www.gsma.com/solutions-and-impact/technologies/networks/rccs/>).

- j) O software RCS da Requerente é uma solução inovadora de comunicação que permite, sem a necessidade de recorrer a aplicações adicionais (tais como whatsapp, telegram, viber, discord, weechatr, Facebook Messenger, etc);
 - que o operador de serviço de comunicações móveis, incorpore o RCS e disponibilize aos seus clientes, (i) através de aplicações suas, (ii) através de aplicações pré-instaladas nos dispositivos móveis, tais como Apple iMessage ou Google Messages, ou (iii) através de aplicações do RCS da Requerente, funcionalidades, tais como
 - fazer conversa, incluindo de grupo, entre utilizadores verificados, nos mais diversos formatos tais como texto, imagem, som, mapas, cartões, autocolantes, etc, incorporar comunicação entre empresas e clientes, campanhas, mensagens em massa para destinatários previamente certificados, controlo de tráfego de mensagens, agendamento de eventos, etc., independentemente da marca ou sistema operativo dos equipamentos móveis utilizados (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4, e <https://www... /rccs/#what>)
- k) O RCS é destinado a operadoras móveis de telecomunicações que o integram no seu próprio software, para posteriormente o disponibilizarem aos seus clientes, i. e. os utilizadores da rede móvel, sejam eles empresas ou consumidores finais (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4) e <https://www... />).
- l) O software RCS é composto por 3 componentes (“Platform, “MaaP” e “Apps”) que integram a referida solução tecnológica (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4 e <https://www...>)

- m) As componentes “Platform” e “MaaP” do RCS constituem o seu núcleo principal e são integradas com o “IMS” do sistema informático dos operadores móveis de telecomunicações (nesse sentido veja-se <https://www.... -RCS.pdf>).
- n) “IMS” significa “(IP Multimedia Subsystem)” (nesse sentido veja-se pág. 3 do Whitepaper “Enabling your Network for RCS Business Messaging” de Agosto de 2019, disponível in <https://www.gsma.com/solutions-and-impact/technologies/networks/wp-content/uploads/2019/08/GSMA-MAAP-Launch-Options-V1.pdf>).
- o) “IP (Internet Protocol)” é o conjunto de regras que define como os dados transmitidos através da internet, são endereçados e conduzidos até ao destino correto, isto é, até ao endereço de IP pretendido (tal como o endereço de nossa casa) (nesse sentido “1. O que é o IP - Internet Protocol - IP?”, disponível in <https://anacom.pt/render.jsp?contentId=907480>).
- p) O IMS (IP Multimedia Subsystem) é uma estrutura digital independente, que utiliza o Protocolo de Internet (IP) para permitir a comunicação multimédia entre dispositivos interconectados (nesse sentido veja-se pág. 3 do já referido whitepaper “Enabling your Network for RCS Business Messaging”).
- q) Numa analogia aos sistemas mais antigos o IMS pode ser visto como o fio que liga os dois dispositivos de comunicação ao nível dos “serviços ricos de comunicação” (nesse sentido veja-se pág. 3 do já referido whitepaper “Enabling your Network for RCS Business Messaging”).
- r) A solução RCS da Requerente permite através de uma conexão com o IMS fazer a gestão de todos os RCS, ou seja, a gestão dos “serviços ricos de comunicação” e adicionar-lhe funcionalidades de negócio (cfr. <https://www.... -RCS.pdf>).
- s) Com as componentes “Platform” e “MaaP” da solução RCS da Requerente o operador móvel gera os “serviços ricos de comunicação” disponibilizados aos clientes com total

integração no seu próprio sistema informático, conectando-o às várias funcionalidades de que dispõe (cfr. <https://www.... pdf>).

- t) A componente “MaaP” da solução da RCS da Requerente é uma “porta de entrada” especial para os “serviços ricos de comunicação”, permitindo inclusivamente a comunicação entre o utilizador e Agentes Automáticos de Serviços ou Empresas (vulgo chatbots) (cfr. <https://www.... / e https://www.... -RCS.pdf>).
- u) O utilizador final acede aos serviços digitais disponibilizados pelo operador de dados móveis sem saber que dentro desses serviços, ao nível dos “serviços ricos de comunicação” está também a solução RCS “Platform” e “MaaP” da Requerente (cfr.<https://www.... /...-RCS.pdf>).
- v) Ainda assim, a solução RCS da Requerente tem também uma componente de “Apps”, ou seja, de aplicações desenvolvidas especificamente para a solução RCS da Requerente (cfr. <https://www.... /.. -RCS.pdf> e ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4).
- w) Caso o operador móvel assim o decida, ou caso não tenha nativamente todos os serviços que a RCS “Platform” e “MaaP” permite gerir, pode complementarmente disponibilizar aos seus clientes as “Apps” RCS da Requerente (cfr. <https://www.... ...-RCS.pdf>)
- x) No caso de o operador móvel apenas pretender alguma “App” específica a solução RCS é implementada, apenas direcionando as suas funcionalidades para essa “App”, que é customizada para o cliente (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4)
- y) A finalidade da Requerente com a solução RCS foi a de disponibilizar um produto inovador que pudesse dar resposta à generalidade dos operadores de dados móveis, permitindo-lhes (cfr. <https://www.... /...-RCS.pdf>):
 - a. Controlo total do serviço de mensagens, tal como têm no serviço de chamadas e de dados móveis;
 - b. Dar níveis elevados de segurança e privacidade para os utilizadores,

- c. Alavancar novas oportunidades de negócio em novos serviços que queira disponibilizar aos clientes;
 - d. Fornecer serviços ricos de comunicação” nas redes 4G e 5G
 - e. Integração total da solução no software do próprio cliente, mantendo este a sua identidade nos serviços disponibilizados aos clientes finais.
- z) A integração da solução RCS da Requerente com o software do operador de dados móveis exige a customização de conectores (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
- aa) A Requerente cria as ligações e forma de integração da solução RCS com o sistema informático do operador móvel de telecomunicações (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
 - bb) As customizações não alteram a solução RCS da Requerente, acrescentam à mesma as conexões para integração no sistema informático do operador móvel de telecomunicações (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
 - cc) Utilizando a analogia com um qualquer equipamento elétrico, se o cabo tiver dois pinos redondos e formos viajar, poderemos ter que utilizar um adaptador, para as tomadas, com pinos retos, três pinos, etc..
 - dd) No caso de softwares complexos como o das operadoras móveis de telecomunicações o “adaptador” para o RCS é feito à medida do sistema do cliente, existindo inclusivamente adaptações visuais possíveis de introduzir, para que o utilizador final tenha identificação total com o sistema do operador.
 - ee) A Requerente procedeu a 3 registos e 3 depósitos da solução RCS junto da ASSOFT – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE SOFTWARE, um registo e um depósito para cada um dos elementos da solução, ou seja, “Platform”, “MaaP” e “Apps” (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4 e Anexo 2 do mesmo documento n.º 4).
 - ff) A Requerente comercializa a solução RCS segundo o seguinte modelo de negócio (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4):

Vende licenças de direito de utilização sob a designação “RTU – Right to Use” (Direito ao uso) (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4);

As licenças são transmitidas a operadores móveis de telecomunicações ou empresas que produzem software para os operadores de telecomunicações e nunca a clientes finais (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4);

Pelas licenças de direito de uso a Requerente fatura um valor único, que pode ser fixo ou variável, com o licenciamento de grupos de milhares de licenças, todo pago com a implementação da solução (pagamento à cabeça);

Pelas licenças de direito de uso a Requerente nunca fatura um valor por utilização do sistema, nem por acréscimo de volume de negócios proporcionado;

São desenvolvidas customizações à medida, para integrar o RCS da requerente com o software dos operadores, que são faturadas sob a designação de “Professional Services”;

O RCS não funciona de per si, nem pode ser comercializado para mera instalação, como uma aplicação de massa, “stand alone”, exigindo sempre o desenvolvimento de conexões à medida do cliente;

Os contratos celebrados seguem modelos internacionais para o setor da informática com aplicação industrial nas telecomunicações (vide <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1301184/000119312511224543/dex1054.htm>).

gg) Em 2021 a Requerente comercializou a solução RCS para o cliente B... , doravante B... (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 13 e 19 do doc. n.º 4).

hh) A B..., é uma empresa que se dedica à produção de software de comunicação (cfr. <https://www....com/about/>).

- ii) A B... celebrou com a Requerente um contrato de revenda para vários operadores móveis do Japão, a saber KDDI, SoftBank NTTDocomo 19 do doc. n.º 4). (cfr. ponto V.1.1. , à pág.
- jj) No âmbito do contrato com a B... respeitante ao Japão as partes convencionaram o seguinte (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4):

- a. A Requerente reconhece o direito da B... aos direitos de propriedade intelectual de todos os desenvolvimentos que sejam pela mesma pagos, não se incluindo aqui os direitos às licenças de direito de uso da Requerente (cfr. pág. 94 do doc. n.º 4 – corresponde ao Ponto 5.1. al. a., da pág. 7. do Anexo 4, ao doc. n.º 4);
- b. A B... reconhece que o contrato apenas lhe concede, conjuntamente com os seus clientes os direitos de licenciamento e permissões de utilização, da solução informática da Requerente, mantendo-se esta titular dos seus direitos de propriedade intelectual (cfr. págs. 94 a 97 do doc. n.º 4 - corresponde ao Ponto 5.1., às pág. 7 a 9, do Anexo 4, ao doc. n.º 4);
- c. A Requerente concede à B... uma licença perpétua, não exclusiva, isenta de royalties, irrevogável, para usar, instalar, operar, manter, exibir publicamente e executar publicamente o Software, e para sub-licenciar o Software para uso, instalação, operação, manutenção, exibição pública e execução pública do Software pela SY, para fornecer serviços a operadoras móveis de comunicações (cfr. pág. 152 do doc. n.º 4 - corresponde ao Ponto 3.1. à pag. 2 do Supplier Reseller Agreement, constante do Anexo 4, ao doc. n.º 4); O contrato prevê a prestação de Professional Services (cfr. pág. 154 do doc. n.º 4 - corresponde ao Ponto 4. al. c) à pag. 4 do Supplier Reseller Agreement, constante do Anexo 4, ao doc. n.º 4)
- d. O contrato prevê que pagamento de um “licence fee” por um pacote de 19 milhões de utilizações ativas e uma adicional por um pacotes até 62 milhões de utilizações ativas (cfr. pág. 198 e 199 do doc. n.º 4 – corresponde ao Ponto 5.1.3.. al. c) às pags. 11 e 12 do SOW for Mobile Client, constante do Anexo 4, ao doc. n.º 4) .

kk) Foi intenção da Requerente, com a inclusão das referências aos Direitos de Propriedade Intelectual se manterem na Requerente, acautelar que:

- a. mantinha a propriedade da solução informática, não a transferindo;
- b. que poderia licenciar o direito ao uso da aplicação a outras entidades.

- ll) Foi intenção da Requerente, com a inclusão da mencionada referência à perpetuidade das licenças de direito de utilização, significar que não haveria pagamentos adicionais ou periódicos pelo licenciamento, ou seja, que havia um pagamento único.
- mm) Foi intenção da Requerente, com a inclusão da mencionada referência a “royalty free”, i. e. sem royalties, indicar que o direito de licenciamento e sub-licenciamento não era condicionado a pagamentos por cada utilização da solução informática pelos utilizadores finais, nem a Requerente iria poder faturar qualquer valor associado ao aumento do volume de negócios que o RCS pudesse potenciar à operadora.
- nn) Com base no mencionado contrato, a Requerente desenvolveu projetos para as seguintes operadoras móveis de telecomunicações japonesas, tendo por base a aplicação RCS: KDDI, SOFTBANK, NTTDOCOMO (cfr. <https://www.kddi.com/english/>; <https://www.softbank.jp/en/> e <https://www.nttdocomo.ne.jp/>) (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 18 do doc. n.º 4 e mapa à pág. 76 do doc. n.º 4).
- oo) Pelo licenciamento de Direito de Uso da aplicação RCS, à B..., a Requerente faturou o valor de 1.596.760,19 € (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
- pp) Por considerar que os rendimentos da venda das mencionadas licenças beneficiavam do regime previsto no art. 50.º-A do CIRC, a Requerente deduziu fiscalmente, no ano de 2021, o montante de 798.380,10 €, no apuramento do IRC a pagar (cfr. Ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
- qq) Os rendimentos considerados pela Requerente para o apuramento do referido benefício fiscal, apenas incluem os respeitantes à venda de licenças (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 13 do doc. n.º 4).
- rr) Os rendimentos considerados pela Requerente para o benefício previsto no art. 50.º-A do CIRC reportam-se a (cfr. ponto V.1.1. , às pág. 17 e 18 do doc. n.º 4):
 - a. contrato com entidades terceiras não relacionadas com a Requerente;

- b. clientes empresariais que utilizam o software no âmbito da respetiva atividade;
- c. atividade da Requerente que está sujeita ao regime geral de IRC;
- d. clientes aos quais a Requerente não adquire bens ou serviços;
- e. clientes residentes em países que não estão abrangidos pela Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro (off-shores);
- f. clientes, contratos e faturas possíveis de identificar, na contabilidade analítica da Requerente, que igualmente discrimina a natureza dos rendimentos, o projeto associado e a respetiva ordem de compra;
- g. solução RCS, cujos gastos e perdas de investigação e desenvolvimento concorrem para uma candidatura apresentada ao SIFIDE, a qual foi validada e aprovada pela Agência Nacional de Inovação.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Para a boa decisão dos autos dever-se-á dar como assente toda a factualidade minuciosamente descrita e esmiuçada no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), ínsito no PA e, bem assim, a sua fundamentação, que aqui se dá para todos os efeitos legais por integralmente reproduzida e para onde se remete.
- b) A Requerente é uma sociedade anónima, constituída em 23/11/2000, detida diretamente a 100% pela sociedade C... (NIF...) com foco no desenvolvimento de soluções e serviços de software para operadores móveis de telecomunicações, e na prestação de consultoria técnica para empresas, com vista à integração de aplicações empresariais com dispositivos móveis.
- c) No âmbito da sua atividade principal, a A... consolidou uma posição de destaque no mercado, sobretudo no desenvolvimento de soluções de *Rich Communication Services*

(RCS) — sistema concebido para substituir as mensagens SMS, permitindo funcionalidades adicionais sem necessidade de recorrer a aplicações externas.

- d) O denominado “projeto RCS”, gerou para a Requerente rendimentos significativos, provenientes quer da cedência da utilização da tecnologia (comercialização de licenças de utilização do software desenvolvido pela empresa), quer da prestação de serviços de assistência técnica, manutenção e suporte (cfr. pág.19 do RIT, §18.º do PPA).
- e) Os três componentes que integram o produto RCS (Platform, MaaP e Apps), foram registados separadamente pelo sujeito passivo junto da Associação Portuguesa de Software (ASSOFT), de modo a facilitar eventuais atualizações individuais.
- f) O registo na ASSOFT faz presumir a existência e titularidade pela Requerente dos direitos de autor sobre o software.
- g) O software desenvolvido pela empresa, embora protegido, não foi reconhecido contabilisticamente como ativo intangível, não tendo sido capitalizado (cfr. pág. 13 do RIT).
- h) Para efeitos de cálculo do benefício fiscal, a Requerente considerou apenas os rendimentos obtidos com a comercialização de licenças de utilização do software por si desenvolvido, excluindo os provenientes de serviços de assistência técnica, manutenção, suporte e serviços profissionais (pág.13 do RIT e §50.º do PPA).
- i) Consta no RIT que: [No ano de 2021, as licenças de utilização do software RCS foram facturadas a um único cliente com sede na Irlanda, a B... LIMITED (doravante B...), e encontram-se contabilizados na “rubrica 72123106101 - Licenças - Irlanda”.]
- j) No que respeita ao contrato celebrado com a B.., resulta apurado, e com relevância para a decisão (cfr. págs. 19 a 22 do RIT e §43.º do PPA), que:

- a) A Requerente reconhece à B... a titularidade dos direitos de propriedade intelectual relativos a **todos os desenvolvimentos por esta remunerados**, com exceção da propriedade intelectual do software RCS. Neste âmbito, deve entender-se que apenas se transmite à B... a titularidade da propriedade intelectual das adaptações e personalizações introduzidas pela Requerente no referido software RCS, realizadas em função das necessidades desse cliente, estabelecendo-se assim uma distinção entre o produto da A... e os desenvolvimentos realizados sobre o mesmo (as denominadas “melhorias pagas”) (cfr. pág. 20 do RIT e alínea a) do §43.º do PPA);
- b) A B... reconhece que o contrato apenas lhe confere, bem como aos seus clientes, **direitos de licenciamento e autorizações de utilização** da solução informática desenvolvida pela Requerente, mantendo-se esta última como titular dos respetivos direitos de propriedade intelectual (cfr. pág. 20 do RIT e alínea b) do §43.º do PPA);
- c) A Requerente atribui à B... uma **licença perpétua, não exclusiva, gratuita, irrevogável**, para utilizar, instalar, operar, manter, exibir publicamente e executar publicamente o software, bem como para **sub-licenciar o software** para idênticas finalidades (uso, instalação, operação, manutenção, exibição pública e execução pública) pela B..., no âmbito da prestação de serviços a operadoras de telecomunicações móveis (cfr. pág. 20 do RIT e alínea c) do §43.º do PPA);
- d) O contrato contempla ainda a prestação de **Professional Services** (cfr. alínea d) do §43.º do PPA).
- k) De acordo com informação prestada pela Requerente em sede de procedimento inspetivo (cfr. pág.14 do RIT) e agora reafirmadas no presente ppa (a §39.º do PPA):
- as licenças de uso são comercializadas (vendidas) pela Requerente, pelas seguintes designações “RTU Licence” ou “Licence to USE”, são licenças de uso sobre o software RCS por si desenvolvido, mas customizado segundo as necessidades e requisitos do cliente;
 - para além das licenças, a A..., vende, separadamente, Serviços Profissionais para estas adaptações (a customização ao cliente), mas os Direitos Autorais mantêm-se na esfera da A... .

- os clientes da A... são clientes empresariais que adquirem o direito de explorar comercialmente o produto final do software (base e customizações). Estas licenças são adquiridas para um n.º fixo de utilizadores que pode ser alargado mediante o pagamento de um valor adicional.
- l) No RIT, consta que: "...segundo informação prestada A..., a empresa comercializa as Licenças de Uso sobre um software que não é estandardizado, comprovado pelos diferentes serviços de customização, desenho e arquitetura de cada solução para cada cliente e os clientes adquirem o direito de explorar comercialmente o produto final do software (base e customizações), pelo que entende a Requerente, que a comercialização das licenças do software "... RCS" encontra-se abrangida na sua totalidade pelo disposto no quadro normativo do n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC..." (cfr. pág.14 e 15 do RIT).
- m) Os rendimentos considerados pelo sujeito passivo para efeitos do cálculo do benefício fiscal inscrito no campo 793 do Q07 da modelo 22, foram os rendimentos obtidos com a comercialização de licenças de utilização do software desenvolvido pela Requerente (RCS), no total de 2.773.060,00€,
- n) O cálculo do benefício fiscal, no montante de 798.380,10€, encontra-se detalhado no Relatório de Inspeção de Tributária.
- o) Da leitura e análise, por parte dos SIT, dos referidos documentos contratuais (pág.22 do RIT) e conforme ppa apresentado pela Requerente (§43.º do PPA), é assumido que: (a) as licenças de uso concedidas são perpétuas e (b) os direitos de propriedade intelectual do software cedido pelo sujeito passivo mantêm-se na esfera da Requerente.
- p) Como acima referenciado a única questão que está em discussão nos presentes autos é saber se os rendimentos de licenças de uso (perpétuas) de programas de computador (RCS) cedidas aos clientes da Requerente, estão ou não abrangidos pelo benefício fiscal previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 50.º-A do CIRC.

- q) Para o efeito, teremos que ter em consideração a redação em vigor à data dos factos (Redação dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março):

“Artigo 50.º-A -Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial
1 — Concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de autor e direitos de propriedade industrial quando registados: (lei n.º 2/2020, 31/03)”

(...)

- c) direitos de autor sobre programas de computador;”
- r) De acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro (doravante D.L. n.º 252/94), diploma que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 91/250/CEE, do Conselho, de 14 de maio, relativa à proteção jurídica dos programas de computador, salientamos que:
- os programas de computador que tenham um carácter criativo beneficiam de proteção equiparada àquela conferida às obras literárias (n.º 2 do art.º 1.º do D.L. n.º 252/94);
 - consequentemente, aplicam-se aos programas de computador as regras de autoria e titularidade estabelecidas no regime do direito de autor (n.º 1 do art.º 3.º do D.L. n.º 252/94); e,
 - assim, aos atos jurídicos relativos aos direitos de autor sobre programas de computador aplicam-se as disposições dos artigos 40.º, 45.º a 51.º e 55.º do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (doravante CDADC), (cfr. n.º 2 do art.º 11.º do D.L. n.º 252/94).
- s) Deste modo, entende-se que os programas de computador de carácter criativo — incluindo aqueles que originaram os rendimentos corrigidos neste processo, como assumido pela Requerente no §98.º do ppa — gozam da mesma proteção que as obras literárias e são abrangidos pelas regras de autoria e titularidade aplicáveis ao direito de autor.

t) No âmbito do art.º 9.º do CDADC, relembra-se:

“Artigo 9.º (Conteúdo do direito de autor)

1 - O direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal, denominados direitos morais.

2 - No exercício dos direitos de carácter patrimonial o autor tem o direito exclusivo de dispor da sua obra e de fruí-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiro, total ou parcialmente.

3 - Independentemente dos direitos patrimoniais, e mesmo depois da transmissão ou extinção destes, o autor goza de direitos morais sobre a sua obra, designadamente o direito de reivindicar a respectiva paternidade e assegurar a sua genuinidade e integridade.”

- u) Desta norma decorre que o direito de autor compreende não só direitos patrimoniais, mas também direitos morais — estes últimos sempre pertencentes ao autor. No exercício dos direitos de autor de carácter patrimonial, cabe ao autor — neste caso, a Requerente — autorizar terceiros a fruir ou utilizar a obra (programa de computador), conforme sucede na realidade dos presentes autos.
- v) A referência no n.º 2 do art.º 9.º respeita unicamente ao direito de autor de definir os modos e fins da utilização da obra.
- w) Para a boa decisão nos presentes autos, importa sublinhar que o titular do direito de autor sobre o programa de computador pode decidir ceder o uso da obra, permitindo, assim, que terceiros utilizem o programa sem transmitir todos os direitos derivados do direito de autor.
- x) No âmbito desta norma, quando a Requerente afirma que o “...direito de uso configura assim um dos direitos de carácter patrimonial dos direitos de autor” (§83.º do ppa) é

necessário salientar que se trata do direito de uso da obra, não da utilização do próprio direito de autor sobre ela.

- y) Paralelamente, o Regulamento de Registo de Obras Literárias e Artísticas (ROLA), aprovado por Decreto-Lei n.º 143/2014, de 26 de setembro, estabelece as regras e os procedimentos de registo de obras literárias e artísticas aplicáveis às criações nos domínios literário, científico e artístico, onde se incluem os Programas de computador que tenham carácter criativo, nos termos do Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro, que transpõe a Diretiva n.º 91/250/CEE, do Conselho, de 14 de maio de 1991, sendo passíveis de registo conforme dispõe a alínea n) do n.º 1 do art.º 4.º do ROLA.
 - z) Entende-se, que podem ser registados os programas de computador criativos — esse registo pode ser feito junto da Associação Portuguesa de Software (ASSOFT) ou da Inspeção-Geral das Atividades Culturais (IGAC), conforme consta da Ficha Doutrinária – Processo: 2020 0004330, despacho de 2020-11-25 da Subdiretora-Geral do IR – PIV 18520.
- aa) Deste enquadramento, resulta que a Propriedade Industrial em conjunto com os Direitos de Autor e os Direitos Conexos constituem a Propriedade Intelectual.
 - bb) Por conseguinte, a Propriedade Intelectual reparte-se em duas áreas principais: direitos de autor (e conexos) e propriedade industrial [cfr. resulta da PIV18520, que remete para a PIV 9610.
 - cc) À luz das normas citadas, no exercício dos direitos patrimoniais, o autor possui poder exclusivo de dispor, fruir e autorizar a utilização da obra por terceiros, total ou parcialmente.
 - dd) Independentemente dos direitos patrimoniais e ainda após eventual transmissão ou extinção desses direitos, o autor mantém os direitos morais, nomeadamente de reivindicar a autoria e garantir a integridade da obra. O direito de autor pertence ao

criador intelectual, salvo estipulação expressa em contrário, sendo reconhecido independentemente de registo, depósito ou formalidade.

- ee) Conforme o disposto no art.º 213.º do CDADC, o direito de autor e os direitos deste derivados adquirem-se independentemente de registo, sem prejuízo do disposto no art.º 214.º do CDADC.
- ff) Ora, por remissão inserta no D.L. n.º 252/94, cabe aqui, na parte que importa aos autos, referir que o titular originário pode autorizar a utilização da obra por terceiro (alínea a) do art.º 40.º do CDADC) e também pode transmitir ou onerar, no todo ou em parte, o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre essa obra (alínea b) do art.º 40.º do CDADC.
- gg) Por outro lado, recordamos que no Código da Propriedade Industrial (CPI), aprovado pelo D.L. n.º 110/2018, de 10 de dezembro, para os direitos de propriedade industrial sobre as Patentes e os Desenhos ou modelos industriais (aqueles cujos rendimentos concorrem também para isenção parcial prevista no n.º 1 do art.º 50.º-A do CIRC), prevê o n.º 1 dos art.º 30.º e 31.º que podem ser transmitidos e objeto de licença de exploração.
- hh) O legislador distingue, no artigo 40.º do CDADC, entre “autorizar a utilização” (mera licença de utilização do programa) e “transmitir ou onerar” (transferência do direito de autor propriamente dito sobre o programa), evidenciando que é possível conceder apenas o direito de utilização ou transmitir integralmente o direito de autor, sendo direitos diversos.
- ii) Aliás o n.º 1 do art.º 41.º do CDADC, reforça essa ideia, quando refere: “A simples autorização concedida a terceiro para divulgar, publicar, utilizar ou explorar a obra por qualquer processo não implica transmissão do direito de autor sobre ela”
- jj) O artigo 40.º do CDADC não limita, quanto aos prazos, os efeitos da licença de utilização ou da transmissão do direito de autor sobre a obra, seja temporária ou

definitiva. Por analogia, enquanto “obra” se equipara a “programa de computador”, o artigo prevê duas situações:

=> Situação A – a exploração económica do direito de autor sobre programa de computador:

- detentor do direito de autor pode transmiti-lo (definitiva ou temporariamente) a terceiro, gerando rendimentos da exploração desse direito (“royalties”);
- Os “royalties”, segundo a OCDE (art.º 12.º da Convenção Modelo), UE (art.º 2.º da Diretiva 2003/49/CE), e n.º 14 do art.º 14.º do CIRC, referem-se a rendimentos do direito de utilização dos direitos de autor, incluindo programas de computador;
- Para efeitos do artigo 50.º-A do CIRC, só são considerados “royalties” os valores atribuídos ao direito de utilização sobre software, quando apenas parte dos direitos sobre o software é transferida e não ocorre uma mera prestação de serviços de software padronizado (cf. Ficha Doutrinária – Processo: 2021 0001927, despacho de 2022-12-12 da Subdiretora-Geral do IR – PIV21235).

=> Situação B – a exploração económica do programa de computador mediante utilização:

- detentor do direito de autor pode ceder (definitiva ou temporariamente) o uso do programa, mantendo a titularidade do direito de autor;
- Nessa hipótese, trata-se da autorização do direito de uso, que gera rendimentos comerciais, mas não compreende a transmissão do direito de autor;

kk) Tais rendimentos, provenientes do uso ou licença de uso de software standard, são considerados prestações de serviços e não se enquadram como “royalties” para efeitos da isenção parcial do artigo 50.º-A do CIRC (cf. PIV 25273, despacho de 2023-11-13 da subdiretora-Geral do IR).

ll) Nesta situação, poderemos equiparar o direito de utilização do programa de computador (autorizado pelo proprietário dos direitos de autor do programa) como um direito conexo com o direito de autor (quando a lei equipara um programa de computador a obra

literária, como anteriormente já se demonstrou), conforme regulamenta o art.º 176.º e seg. do CDADC. Trata-se de um direito paralelo ao direito de autor.

mm) Por conseguinte, seguindo orientações europeias (site “YourEurope” oficial da União Europeia, gerido pela Direção-Geral do Mercado Interno, da Indústria, do Empreendedorismo e das PME), o titular de direitos de propriedade intelectual pode conceder licenças para utilização (recebendo “royalties”) ou fazer cessão dos direitos, perdendo a titularidade e o direito à remuneração pelo sucesso futuro da obra, salvo previsão contratual em contrário.
(consultável:https://europa.eu/youreurope/business/running-business/intellectual-property/licensing-selling/index_pt.htm)

nn) Pelo que rapidamente se entende que os rendimentos resultantes do direito de utilização (ou uso) de um programa de computador, conferindo a natureza de rendimentos comerciais, não entra no âmbito da isenção parcialmente prevista no n.º 1 do art.º 50.º A do CIRC.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O presente processo tem por objeto a liquidação de IRC, derrama e juros compensatórios n.º 2025..., de 6/1/2025, com o valor global a pagar de 237.123,66 €, conforme respetiva Demonstração de Acerto de Contas n.º 2025..., de 8/1/2025 (docs. n.º 1, 2 e 3, que se juntam e se dão por reproduzidos).
- b) A liquidação foi realizada na sequência de uma ação de inspeção externa movida à Requerente pela Direção de Finanças de Lisboa – OI 2024... (doc. n.º 4 – Relatório de Inspeção Tributária, que serve de fundamentação à liquidação sub judice).
- c) Em 2024 a Requerente foi objeto de uma ação de inspeção externa, ao exercício de 2021, respeitante a IRC e IVA, desencadeada pela Direção de Finanças de Lisboa (cfr. ponto II.1., às págs. 5 e 6 do doc. n.º 4).
- d) De acordo com o respetivo Relatório de Inspeção Tributária (doravante apenas designado por RIT) da mencionada inspeção decorre a não aceitação do benefício fiscal do art. 50.º-A do CIRC à Requerente, isto é, a não aceitação da dedução de 2.775,434,61 €, correspondente a 50% dos rendimentos das licenças do RCS (cfr. Ponto V.1.1., às págs. 13 a 23 do doc. n.º 4).
- e) A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica ao desenvolvimento de soluções e serviços de software, bem como consultoria técnica, para operadores móveis de telecomunicações (cfr. ponto III.3.2., à pág. 6 do doc. n.º 4).
- f) Entre as soluções de tecnológicas desenvolvidas pela Requerente encontra-se a “RCS - Rich Communication Services” (doravante apenas designado por RCS) (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4).
- g) A solução informática RCS da Requerente foi precisamente buscar a sua designação ao conceito informático com a mesma designação “RCS - Rich Communication Services” (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4).

- h) De acordo com a GSMA, uma associação internacional fundada em 1995, que agrupa mais de 1.000 operadores móveis de telecomunicações e fabricantes de telemóveis, de vários países no mundo (cfr. nota de rodapé 2 do ponto V.1.1., à pág. 19 do doc. n.º 4 e <https://www.gsma.com/about-us/>) o “RCS - Rich Communication Services” (conceito informático), é um sistema de comunicação novo que moderniza o sistema de mensagens SMS tradicionais, oferecendo um conjunto de recursos e de serviços adicionais às mensagens de texto, que incluem conversas em grupo, transferência de arquivos, multimédia, notificações de digitação, etc. (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4 <https://www.gsma.com/solutions-and-impact/technologies/networks/ras/>).
- i) O software RCS da Requerente é uma solução inovadora de comunicação que permite, sem a necessidade de recorrer a aplicações adicionais (tais como whatsapp, telegram, viber, discord, weechat, Facebook Messenger, etc);
 - a. que o operador de serviço de comunicações móveis, incorpore o RCS e disponibilize aos seus clientes, (i) através de aplicações suas, (ii) através de aplicações pré-instaladas nos dispositivos móveis, tais como Apple iMessage ou Google Messages, ou (iii) através de aplicações do RCS da Requerente, funcionalidades, tais como
 - b. fazer conversa, incluindo de grupo, entre utilizadores verificados, nos mais diversos formatos tais como texto, imagem, som, mapas, cartões, autocolantes, etc, incorporar comunicação entre empresas e clientes, campanhas, mensagens em massa para destinatários previamente certificados, controlo de tráfego de mensagens, agendamento de eventos, etc., independentemente da marca ou sistema operativo dos equipamentos móveis utilizados (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 18 e 19 do doc. n.º 4, e <https://www... rcs/#what>)

- j) O RCS é destinado a operadoras móveis de telecomunicações que o integram no seu próprio software, para posteriormente o disponibilizarem aos seus clientes, i. e. os utilizadores da rede móvel, sejam eles empresas ou consumidores finais (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4) e <https://www.../rcs/>).
- k) O software RCS é composto por 3 componentes (“Platform, “MaaP” e “Apps”) que integram a referida solução tecnológica (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4 e <https://www.../rcs/>).
- l) As componentes “Platform” e “MaaP” do RCS constituem o seu núcleo principal e são integradas com o “IMS” do sistema informático dos operadores móveis de telecomunicações (nesse sentido veja-se <https://www.../...pdf>).
- m) “IMS” significa “(IP Multimedia Subsystem)” (nesse sentido veja-se pág. 3 do Whitepaper “Enabling your Network for RCS Business Messaging” de Agosto de 2019, disponível in <https://www.../...pdf>).
- n) “IP (Internet Protocol)” é o conjunto de regras que define como os dados transmitidos através da internet, são endereçados e conduzidos até ao destino correto, isto é, até ao endereço de IP pretendido (tal como o endereço de nossa casa) (nesse sentido “1. O que é o IP - Internet Protocol - IP?”, disponível in <https://anacom.pt/render.jsp?contentId=907480>).
- o) O IMS (IP Multimedia Subsystem) é uma estrutura digital independente, que utiliza o Protocolo de Internet (IP) para permitir a comunicação multimédia entre dispositivos interconectados (nesse sentido veja-se pág. 3 do já referido whitepaper “Enabling your Network for RCS Business Messaging”).
- p) A solução RCS da Requerente permite através de uma conexão com o IMS fazer a gestão de todos os RCS, ou seja, a gestão dos “serviços ricos de comunicação” e adicionar-lhe funcionalidades de negócio (cfr. <https://www...pdf>).

- q) Com as componentes “Platform” e “MaaP” da solução RCS da Requerente o operador móvel gera os “serviços ricos de comunicação” disponibilizados aos clientes com total integração no seu próprio sistema informático, conectando-o às várias funcionalidades de que dispõe (cfr. <https://www.../RCS.pdf>).
- r) A componente “MaaP” da solução da RCS da Requerente é uma “porta de entrada” especial para os “serviços ricos de comunicação”, permitindo inclusivamente a comunicação entre o utilizador e Agentes Automáticos de Serviços ou Empresas (vulgo chatbots) (cfr. <https://www.../software.com/wp-content/uploads/...-RCS.pdf>).
- s) O utilizador final acede aos serviços digitais disponibilizados pelo operador de dados móveis sem saber que dentro desses serviços, ao nível dos “serviços ricos de comunicação” está também a solução RCS “Platform” e “MaaP” da Requerente (cfr. <https://www.../RCS.pdf>).
- t) Ainda assim, a solução RCS da Requerente tem também uma componente de “Apps”, ou seja, de aplicações desenvolvidas especificamente para a solução RCS da Requerente (cfr. <https://www.../RCS.pdf> e ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4).
- u) Caso o operador móvel assim o decida, ou caso não tenha nativamente todos os serviços que a RCS “Platform” e “MaaP” permite gerir, pode complementarmente disponibilizar aos seus clientes as “Apps” RCS da Requerente (cfr. <https://www.../RCS.pdf>)
- v) No caso de o operador móvel apenas pretender alguma “App” específica a solução RCS é implementada, apenas direcionando as suas funcionalidades para essa “App”, que é customizada para o cliente (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4)

- w) A integração da solução RCS da Requerente com o software do operador de dados móveis exige a customização de conectores (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
 - x) A Requerente cria as ligações e forma de integração da solução RCS com o sistema informático do operador móvel de telecomunicações (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
 - y) As customizações não alteram a solução RCS da Requerente, acrescentam à mesma as conexões para integração no sistema informático do operador móvel de telecomunicações (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).
 - z) Utilizando a analogia com um qualquer equipamento elétrico, se o cabo tiver dois pinos redondos e formos viajar, poderemos ter que utilizar um adaptador, para as tomadas, com pinos retos, três pinos, etc..
- aa) No caso de softwares complexos como o das operadoras móveis de telecomunicações o “adaptador” para o RCS é feito à medida do sistema do cliente, existindo inclusivamente adaptações visuais possíveis de introduzir, para que o utilizador final tenha identificação total com o sistema do operador.
 - bb) A Requerente procedeu a 3 registos e 3 depósitos da solução RCS junto da ASSOFT – ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA DE SOFTWARE, um registo e um depósito para cada um dos elementos da solução, ou seja, “Platform”, “MaaP” e “Apps” (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4 e Anexo 2 do mesmo documento n.º 4).
 - cc) A Requerente comercializa a solução RCS segundo o seguinte modelo de negócio (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4):
 - dd) Vende licenças de direito de utilização sob a designação “RTU – Right to Use” (Direito ao uso) (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4);

- ee) As licenças são transmitidas a operadores móveis de telecomunicações ou empresas que produzem software para os operadores de telecomunicações e nunca a clientes finais (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 19 do doc. n.º 4);
- ff) Pelas licenças de direito de uso a Requerente fatura um valor único, que pode ser fixo ou variável, com o licenciamento de grupos de milhares de licenças, todo pago com a implementação da solução (pagamento à cabeça);
- gg) Pelas licenças de direito de uso a Requerente nunca fatura um valor por utilização do sistema, nem por acréscimo de volume de negócios proporcionado;
- hh) São desenvolvidas customizações à medida, para integrar o RCS da requerente com o software dos operadores, que são faturadas sob a designação de “Professional Services”;
- ii) O RCS não funciona de per si, nem pode ser comercializado para mera instalação, como uma aplicação de massa, “stand alone”, exigindo sempre o desenvolvimento de conexões à medida do cliente;
- jj) Os contratos celebrados seguem modelos internacionais para o setor da informática com aplicação industrial nas telecomunicações (vide <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1301184/000119312511224543/dex1054.htm>).
- kk) Em 2021 a Requerente comercializou a solução RCS para o cliente B... (cfr. ponto V.1.1. , às págs. 13 e 19 do doc. n.º 4).
- ll) A B... (doravante designada apenas por B...), é uma empresa que se dedica à produção de software de comunicação (cfr. <https://www.B...>)

- mm) A B... celebrou com a Requerente um contrato de revenda para vários operadores móveis do Japão, a saber KDDI, SoftBank NTTDocomo 19 do doc. n.º 4). (cfr. ponto V.1.1. , à pag.
- nn) No âmbito do contrato com a B... respeitante ao Japão as partes convencionaram o seguinte (cfr. ponto V.1.1. , à pag. 19 do doc. n.º 4):
- oo) A Requerente reconhece o direito da B... aos direitos de propriedade intelectual de todos os desenvolvimentos que sejam pela mesma pagos, não se incluindo aqui os direitos às licenças de direito de uso da Requerente (cfr. pág. 94 do doc. n.º 4 – corresponde ao Ponto 5.1. al. a., da pag. 7. do Anexo 4, ao doc. n.º 4);
- pp) A B... reconhece que o contrato apenas lhe concede, conjuntamente com os seus clientes os direitos de licenciamento e permissões de utilização, da solução informática da Requerente, mantendo-se esta titular dos seus direitos de propriedade intelectual (cfr. págs. 94 a 97 do doc. n.º 4 - corresponde ao Ponto 5.1., às pag. 7 a 9, do Anexo 4, ao doc. n.º 4);
- qq) A Requerente concede à B... uma licença perpétua, não exclusiva, isenta de royalties, irrevogável, para usar, instalar, operar, manter, exibir publicamente e executar publicamente o Software, e para sub-licenciar o Software para uso, instalação, operação, manutenção, exibição pública e execução pública do Software pela B..., para fornecer serviços a operadoras móveis de comunicações (cfr. pag. 152 do doc. n.º 4 - corresponde ao Ponto 3.1. à pag. 2 do Supplier Reseller Agreement, constante do Anexo 4, ao doc. n.º 4); O contrato prevê a prestação de Professional Services (cfr. pag. 154 do doc. n.º 4 - corresponde ao Ponto 4. al. c) à pag. 4 do Supplier Reseller Agreement, constante do Anexo 4, ao doc. n.º 4)
- rr) O contrato prevê que pagamento de um “licence fee” por um pacote de 19 milhões de utilizações ativas e uma adicional por um pacotes até 62 milhões de

utilizações ativas (cfr. pág. 198 e 199 do doc. n.º 4 – corresponde ao Ponto 5.1.3.. al. c) às pags. 11 e 12 do SOW for Mobile Client, constante do Anexo 4, ao doc. n.º 4) .

ss) Foi intenção da Requerente, com a inclusão das referências aos Direitos de Propriedade Intelectual se manterem na Requerente, acautelar que:

- a. mantinha a propriedade da solução informática, não a transferindo;
- b. que poderia licenciar o direito ao uso da aplicação a outras entidades.

tt) Foi intenção da Requerente, com a inclusão da mencionada referência à perpetuidade das licenças de direito de utilização, significar que não haveria pagamentos adicionais ou periódicos pelo licenciamento, ou seja, que havia um pagamento único.

uu) Foi intenção da Requerente, com a inclusão da mencionada referência a “royalty free”, i. e. sem royalties, indicar que o direito de licenciamento e sub-licenciamento não era condicionado a pagamentos por cada utilização da solução informática pelos utilizadores finais, nem a Requerente iria poder faturar qualquer valor associado ao aumento do volume de negócios que o RCS pudesse potenciar à operadora.

vv) Com base no mencionado contrato, a Requerente desenvolveu projetos para as seguintes operadoras móveis de telecomunicações japonesas, tendo por base a aplicação RCS: KDDI, SOFTBANK, NTTDOCOMO (cfr. <https://www.kddi.com/english/>; <https://www.softbank.jp/en/> e <https://www.nttdocomo.ne.jp/>) (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 18 do doc. n.º 4 e mapa à pág. 76 do doc. n.º 4).

ww) Pelo licenciamento de Direito de Uso da aplicação RCS, à B..., a Requerente faturou o valor de 1.596.760,19 € (cfr. ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).

xx) Por considerar que os rendimentos da venda das mencionadas licenças beneficiavam do regime previsto no art. 50.º-A do CIRC, a Requerente deduziu fiscalmente, no ano de 2021, o montante de 798.380,10 €, no apuramento do IRC a pagar (cfr. Ponto V.1.1. , à pág. 14 do doc. n.º 4).

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, na prova produzida na audiência e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cfr.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cfr.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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

se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV. 2. A. QUANTO AO THEMA DECIDENDUM

A única questão que está em discussão nos presentes autos é saber se os rendimentos de licenças de uso (perpétuas) de programas de computador (RCS) cedidas aos clientes da Requerente, estão ou não abrangidos pelo benefício fiscal previsto na alínea c) do n.º 1 do art.º 50.º-A do CIRC.

Para o efeito, teremos que ter em consideração a redação em vigor à data dos factos (Redação dada pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março):

“Artigo 50.º-A -Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial
2 — Concorrem para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de autor e direitos de propriedade industrial quando registados: (lei n.º 2/2020, 31/03)”

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

(...)

c) direitos de autor sobre programas de computador;"

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) prevê um regime especial para certos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial, denominado de *Patent Box*.

Este regime, instituído em 2014, pela Lei 2/2014 de 16 de janeiro, tem vindo a sofrer algumas alterações, tendo sido uma das últimas na Lei do Orçamento do Estado para 2022 (Lei n.º 12/2022, de 27 de junho), onde se aumentou a capacidade e atratividade deste regime, no sentido de o tornar, como expresso no Relatório do Orçamento do Estado para 2022, *um dos mais atrativos da União Europeia neste domínio*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira tem, ao longo da história deste regime, emitido Informações Vinculativas relevantes, sem prejuízo de, por vezes, se entender que, em alguns pontos, suscitam obstáculos que têm, inclusivamente, contrariado a lógica de implementação e de melhoria recente deste regime, e que atraiu algum contencioso tributário, porventura desnecessário, neste âmbito.

O benefício do regime de *Patent Box* está dependente do preenchimento, cumulativo, de quatro requisitos:

- (i) o cessionário utilize os direitos na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- (ii) os resultados da utilização dos direitos, pelo cessionário, não se materializem na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos fiscalmente dedutíveis na entidade cedente (ou noutra que com esta esteja integrada num grupo de sociedades ao qual se aplique o regime especial de tributação dos grupos de sociedade, sempre que entre uma ou outra e o cessionário existam relações especiais);
- (iii) o cessionário não seja uma entidade residente num paraíso fiscal;

- (iv) o sujeito passivo disponha de registos contabilísticos, organizados de modo que esses rendimentos possam claramente distinguir-se dos restantes, que permitam identificar os gastos e perdas incorridos ou suportados para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento diretamente imputáveis ao direito objeto de cessão ou utilização temporária.

Neste âmbito, o CIRC define, também, que se consideram “rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos” o saldo positivo entre os rendimentos e ganhos auferidos no período de tributação em causa e os gastos ou perdas incorridos ou suportados, nesse mesmo período de tributação, pela mesma entidade na realização das atividades de I&D de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito ao qual é imputável o rendimento.

Assim, o benefício do regime de *Patent Box* é, grosso modo, essencialmente evidente quando o rendimento obtido com a cessão ou utilização temporária do ativo elegível ultrapassa o investimento em I&D acumulado no desenvolvimento desse ativo.

Funcionando o benefício fiscal por via de dedução no âmbito do apuramento do lucro tributável, esta dedução é calculada, e limitada, pela seguinte fórmula: $DQ/DT \times RT \times 85\%$. Com efeito, DQ são as despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo (majoradas em 30%), DT são as despesas totais incorridas para desenvolver o ativo, e RT é o rendimento total derivado do ativo.

No caso sub judice, a AT começa por indicar que o contrato, a que respeitam os rendimentos considerados pela Requerente como incluídos no âmbito do benefício fiscal, não têm enquadramento no mesmo, porquanto os rendimentos obtidos não configuram royalties. Baseando-se num conjunto de informações vinculativas, a AT indica que, na sua interpretação, a al. c) do n.º 1 do art. 50.º-A do CIRC limita o benefício a rendimentos de royalties, no entendimento de que os rendimentos da exploração de direitos do autor apenas se subsumem nessa categoria.

Senão vejamos se isto é correto, sendo que para isso é necessário analisar duas vertentes: (i) direitos de autor sobre programas de computador e (ii) royalty.

(i) Quanto aos direitos de autor sobre programa de computador, e conforme referido pela Requerente, tem sido entendido pela jurisprudência nacional que o “carácter criativo” significa originalidade, ou seja, que o programa de computador não seja uma mera cópia, exigindo-se, um critério minimalista para essa originalidade, “ainda que não se deva considerar suficiente a comprovação do mero investimento de trabalho, capital e tempo, para que os programas de computador possam beneficiar da proteção dos direitos de autor.” (nesse sentido Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 9/8/2015, in

<https://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/fad21837c6821f2880257ec9002e97da?OpenDocument>).

Assim, decorre que, quando a Requerente atribuiu as licenças de Direito de Uso no âmbito do já referido contrato com a B..., o realizou no âmbito da disposição de um direito de autor. Tal decorre de forma direta da leitura conjugada do disposto n.º 2, do art. 9.º e da al. a), do art. 40.º, ambos do CDADC com o estatuído pelo no n.º 2 do art. 1.º do Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro.

Conforme resulta do probatório e é até assumido no RIT pela AT, o contrato ora em questão indica expressamente que o software é disponibilizado sob a forma de “Right-to-use”, i. e. direito de uso, sendo como tal faturados.

E, ao contrário do indicado pela AT, o facto de se tratar de contratos de licenciamento em nada belisca que o contrato em questão seja de disposição de direitos.

Assim, ficou claro pela prova produzida que as licenças de direito de uso atribuídas pela Requerente aos respetivos clientes são atos de disposição do direito de uso do respetivo direito de autor sobre o programa de computador RCS.

A disponibilidade de fruição que as licenças da Requerente conferem está intimamente ligada ao caráter criativo e diferenciador da obra intelectual RCS.

Assim, sendo, o elemento principal do software RCS é a sua originalidade e diferenciação no mercado, com elevados níveis de adaptação e integração dentro dos programas e infraestrutura informática dos clientes. Logo, os rendimentos do licenciamento do direito de uso do RCS são claramente subsumíveis no âmbito do art. 50.º-A do CIRC.

(ii) No que concerne aos Royalties, e contra o exposto em nada milita a alegação da AT de que no contrato celebrado pela Requerente se encontra a indicação de que o Direito de Uso é “Royalty-Free”.

Conforme dito e provado pela Requerente, antes mesmo da análise ao conceito de royalty é conveniente enquadrar o motivo pelo qual foi indicado pela Requerente no respetivo contrato que eram “Royalty-Free”.

Conforme resulta do probatório, o cliente da Requerente a cujos rendimentos foi pretendido aplicar o benefício do art. 50.º-A do CIRC é um cliente internacional, ele próprio criador de software para telecomunicações.

Logo o modelo contratual segue standards internacionais para contratos de software, para a indústria tecnológica de telecomunicações, sendo que a indicação de royalty-free segue o conceito usado no domínio comercial – em países anglo-saxónicos – no sentido de que o cliente da Requerente não fica sujeito ao pagamento de um qualquer valor pelo volume de negócios obtido com o RCS, nem a Requerente tem direito a faturar qualquer valor pelo uso proporcionado indiretamente aos utilizadores finais.

Conforme reconhecido pela AT, o valor faturado pelas licenças RTU “Right to Use” da Requerente teve por base um número de milhões de utilizadores, mas o valor faturado foi sempre à cabeça, não existindo um pagamento por cada uso final, ou seja royalties por cada uso.

Neste particular remete-se para o Parecer junto aos autos ao referir:

“A natureza onerosa destes negócios, porque celebrados regra geral entre entidades com fins lucrativos (leia-se, empresas), implica que o titular do programa receba uma qualquer compensação de natureza económica pela disponibilização do ativo a terceiros. Em regra, assumirá natureza pecuniária, mas nada impede outro tipo de arranjo contratual entre as partes, que garanta a prossecução do mesmo objetivo de onerosidade.

Tomando por certa essa natureza pecuniária, em geral ela pode assumir distintas configurações.

Vejamos os exemplos mais comuns da prática deste tipo de contratos:

- Um pagamento inicial único ou “à cabeça” (up-front payment);
- Pagamentos diferidos no tempo, sob a forma de fees ou prestações periódicas (ou ainda aquilo a que no setor se poderá chamar de subscrições, para os modelos contratuais que contemplam esta realidade);
 - Uma percentagem indexada a rendimentos futuros e incertos conexos com a performance de exploração do ativo por parte do licenciado, a que a praxis vigente chama por regra “royalties”;
 - Uma combinação dinâmica de todas ou parte das acima referidas expressões, ao abrigo da já aludida plena liberdade contratual que preside a estes feixes negociais.

Aliás, é moeda comum neste tipo de contratação no plano internacional a fixação de feixes complexos de compensações entre as partes, combinando por exemplo os upfront payments com os tais rendimentos futuros e incertos indexados à performance de exploração do ativo pelo licenciado.

O CIRC, no seu artigo 14.º, n.º 14, alínea b), define a figura dos royalties com grande amplitude (sublinhado nosso): “remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico”.

Consideramos, assim, que esta definição larga do que se entende por royalties, ao referir as remunerações “de qualquer natureza” é mais consentânea com aquela que emerge da praxis negocial, englobando os rendimentos futuros e incertos indexados à performance de exploração do ativo por parte do licenciado (definição “clássica” do que se entende por royalties), todavia não excluindo outros montantes pagos aquando da outorga do contrato (upfront payments) ou outros momentos da relação contratual.

Assim, cruzando esta definição emergente do CIRC com a prática negocial mais comum, será sempre necessário ao intérprete “filtrar” o sentido que as partes quiseram atribuir

à dita expressão “royalty” num dado contrato, assim como, decorrentemente, quando pretendem afirmar a natureza “royalty-free” desse mesmo contrato. Esta menção quer na maioria dos casos significar que as partes excluem a participação futura do licenciado na percepção de resultados emergentes da exploração do programa licenciado (a tal noção “clássica”, mais restrita, de royalty). O que não exclui, obviamente, a percepção pelo licenciado dos demais tributos convencionados no contrato, que à luz da tal noção lata de royalty emergente do nosso CIRC, cabem ainda assim na respetiva definição do citado artigo 14.º, n.º 14, alínea b.” (cfr. pág. 23 do doc. n.º 6).

É assim manifesto que o termo royalty free usado pela Requerente não significa que o direito de uso do software enquanto direito de autor não é pago, mas apenas que não há pagamentos por cada uso do software (a acrescer ao valor pago à cabeça pelas licenças), tal como decorre dos termos comerciais internacionais.

Assim, como demonstrado à saciedade, a atividade da Requerente é específica e o elemento principal no RCS é o seu caráter diferenciado pelas potencialidades que encerra e mais-valias que pode trazer aos operadores de dados móveis.

Mais fica claro que os rendimentos a que o art. 50.º-A do CIRC se reporta não são todos royalties.

A que acresce que a natureza dos rendimentos do RCS ora em questão são efetivamente royalties, porque se reportam à autorização do direito de uso do referido programa de computador.

Assim nestes dois campos não há dúvida que a Requerente tem toda a razão em invocar que os rendimentos do licenciamento do direito de uso do RCS são claramente subsumíveis no âmbito do art. 50.º-A do CIRC.

Finalmente, diga-se a talhe de foice, que também não pode relevar o argumento da AT de que os rendimentos ora em causa não podem beneficiar do regime estabelecido no art. 50º-A do CIRC, porque não se trata, de licenças de (i) cessão, (ii) nem de autorização temporária de uso de direitos de autor, mas de licenças perpétuas e nalguns casos irrevogáveis.

Esclarece-se assim que os termos “perpétuas” e “irrevogáveis” utilizados no contrato se destina a assegurar ao licenciado que não vai ser perturbado no direito de utilização do software.

Esses termos seguem, mais uma vez, termos comuns na gíria anglo-saxónica neste tipo de contratos (nesse sentido veja-se <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1301184/000119312511224543/dex1054.htm>).

Aliás, em bom rigor se diga que as licenças não podem legalmente ser perpétuas. Para além disso, os contratos podem ser revogados por vários motivos, como, desde logo, incumprimento contratual. Donde, só pelo antecedente é possível concluir que não assiste razão à AT e pelo efeito das normas legais anteriormente referidas, independentemente do estabelecido no contrato, as licenças de direito de uso são temporalmente limitadas e por isso mesmo, em substância licenças de autorização temporária.

Assim sendo e pelos argumentos jurídicos expostos, o presente pedido arbitral mostra-se ser totalmente procedente considerando-se todas as restantes questões prejudicadas.

IV. 2. B. QUANTO AO REEMBOLSO DO IMPOSTO LIQUIDADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43.º da LGT. Nos termos do n.º 1 do referido artigo, serão devidos juros indemnizatórios “quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” Decorre, ainda, do n.º 5 do art. 24.º do RJAT que o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. Ora, no caso dos autos, é manifesto que, atendendo à ilegalidade dos atos impugnados, pelas razões apontadas, a Requerente efetuou o pagamento de importância indevida.

Assim sendo, reconhece-se ao Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre o montante indevidamente cobrado, desde a data do

respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (vd. artigo 43.º, n.º 1, da LGT, e artigo 61.º do CPPT).

DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 237.123,66**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Notifique-se.

Lisboa, 29 de janeiro de 2026

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Alberto Amorim Pereira)

(Vítor Braz)
(com declaração de voto)

Declaração de voto

Pese embora o reconhecimento, que é muito, pelo presente coletivo, não se acompanha a decisão arbitral no sentido de considerar que os rendimentos provenientes das operações e contratos tributários realizados pela Requerente integram o estatuído no artigo 50.º-A do CIRC (regime Patent Box), anulando as correções efetuadas pela AT.

Atento o PPA, a prova produzida e o ordenamento jurídico, conclui-se em sentido diferente, ou seja, considera-se que os rendimentos não provêm de factos tributários suscetíveis de integrar o regime previsto no artigo 50.º-A do CIRC, na medida em que não estamos perante uma “cessão ou a utilização temporária” de “direitos de autor sobre programas de computador”, mas antes, face a uma relação comercial de disponibilização de solução informática mediante licenças perpétuas, royalty-free, sem restrição temporal.

Considerando que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observados os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, quanto às as normas que estabelecem benefícios fiscais não são suscetíveis de integração analógica – cf. art.º 11.º da LGT e art.º 10.º do EBF.

Neste âmbito, sendo admitido o recurso à interpretação extensiva é necessário considerar o estatuído pela norma e demonstrar que a situação concreta, em apreciação, se insere claramente dentro da respetiva moldura semântica, de outro modo, estaria o intérprete e aplicador a alargar o âmbito de aplicação do regime de benefício previsto no art.º 50.º do CIRC, matéria da competência da Assembleia da República – cf. art.º 103.º da CRP.

Atento o regime previsto no artigo 50.º-A do CIRC, este destina-se a reduzir a tributação de rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a “a cessão ou a utilização temporária” de “direitos de autor e direitos de propriedade industrial quando registados”, referentes a “patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador”. Ao abrigo desse regime apenas parte do rendimento obtido é tributado, podendo

atualmente o benefício atingir 85% (antes 50%) de exclusão de tributação, dependendo, ainda, do preenchimento cumulativo das condições previstas no n.º 3 art.º 50.º-A do CIRC.

Para efeitos da aplicação do regime, o legislador precisa (repetindo o elemento restritivo expresso no n.º 1 daquela norma) que “(...) considera-se rendimento proveniente de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos o saldo positivo entre os rendimentos e ganhos auferidos no período de tributação em causa e os gastos ou perdas incorridos ou suportados, nesse mesmo período de tributação, pelo sujeito passivo para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito ao qual é imputável o rendimento.” [sublinhado nosso] – cf. n.º 6 do art.º 50.º-A do CIRC.

Atenta a matéria de facto, conclui-se que as licenças concedidas são expressamente qualificadas como perpétuas, não exclusivas, isentas de royalties, irrevogáveis, permitindo o uso, instalação, operação, manutenção, exibição pública, execução pública e sublicenciamento do software.

Sendo os factos tributários sub judice relativos a licenças perpétuas (concessão de uso sem limite de tempo), os mesmos não se enquadram no conceito de “temporariedade”, antes se aproximando de uma alienação definitiva de ativos, a qual está expressamente excluída do benefício previsto no artigo 50.º-A do CIRC, pelo que ao se interpretar “perpétuo” como “indeterminado mas temporário” pode estar-se perante uma extensão analógica legalmente vedada – cf. n.º 4 do art.º 11.º da LGT e art.º 10.º do EBF.

Em consequência, não se acompanha o argumento de que a qualificação contratual de licença “perpétua” pode ser lida, para efeitos tributários, como “autorização de duração indeterminada”, na medida em que estamos perante um universo de normas onde vigora o princípio da tipicidade fechada. Se o legislador elegeu o critério da “temporariedade” como condição sine qua non de acesso ao regime, o termo “perpetuidade” é a antítese semântica daquele conceito legal.

Por sua vez, o contrato reconhece à Requerente a manutenção dos direitos de propriedade intelectual sobre o software base, sendo a cliente apenas titular dos direitos sobre desenvolvimentos pagos (melhorias), o que evidencia que o objeto principal do contrato é a disponibilização funcional da solução, colocando, ainda, em crise uma efetiva cessão de direitos de autor.

A remuneração relevante consiste em “licence fee” único, sem qualquer remuneração posterior indexada à exploração efetiva, sem pagamentos periódicos e sem cobrança de “fees” adicionais por cada utilização. A própria Requerente descreveu o modelo de negócio como venda de licenças para exploração comercial do produto final (software base + customizações), estas faturadas à parte como “professional services”, sendo o produto um software que não funciona “stand alone”, exigindo sempre integrações à medida.

Por outro lado, importa ter presente o conceito de royalties relevante para efeitos do regime, uma vez que a alínea b) do n.º 14 do artigo 14.º do CIRC define royalties como “remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras (...) incluindo suportes lógicos”. A doutrina administrativa tem distinguido entre rendimentos de exploração de direitos de autor (verdadeiros royalties, como contrapartida do direito de utilização) e rendimentos resultantes da prestação de serviços de software standard ou de licenças de uso associadas à aquisição de soluções informáticas, qualificados como prestações de serviços – cf. Câmara, Francisco Sousa: “A tributação dos rendimentos do software obtidos por não residentes”, in Homenagem a J.G. Xavier de Basto , Almedina, Coimbra, 2006. No mesmo sentido Courinha, L. Gustavo: “Da tributação do Software nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal, à luz das alterações de 2008 aos comentários da Convenção Modelo da OCDE” (ISG).

O modelo contratual em análise apresenta-se como fornecimento de solução informática complexa, com obrigação de integração, customização e manutenção, posteriormente explorada pela empresa cliente nas suas soluções para operadores seus clientes. Os rendimentos auferidos pela Requerente aproximam-se mais de um valor cobrado a título de preço de venda/licenciamento comercial de software e serviços conexos, afastando-se de uma remuneração pela cedência de direitos de autor autonomamente considerada.

A substância económica do negócio, ao consistir em licença perpétua paga de uma só vez (upfront fee) aproxima-se de uma venda, em que a Requerente recebeu todo o valor económico do ativo naquele momento, enquanto o regime “Patente Box” como está previsto pelo legislador, visa beneficiar os rendimentos provenientes de exploração continuada (royalties), não o comércio de produtos (vendas).

Acresce que se as partes qualificaram o negócio como isento de royalties para efeitos comerciais/legais, não podem, por conveniência fiscal, reclassificá-lo como gerador de royalties (venire contra factum proprium).

Aceitar que a venda de licenças de software padrão (ainda que customizadas) pode integrar o regime "Patent Box", associado ao inerente risco de generalização, transforma o benefício excepcional previsto no art.º 50-A do CIRC, em regime fiscal especial para todas as operações realizadas no domínio do setor de "Investigação e Desenvolvimento" (I&D), o que viola a ratio legis do atual regime, atentas as restrições claramente previstas pelo legislador.

Acresce, a prevalência da substância sobre a forma, porquanto se o modelo de negócio descrito pela Requerente — pagamento único ('upfront fee') por um direito de uso perpétuo e irrevogável — consubstancia, em termos económicos, a alienação definitiva da utilidade económica daquele direito específico, pois ao receber a totalidade do preço no momento inicial, a Requerente esgota a capacidade de gerar rendimento passivo (royalties) com aquele ativo junto da empresa cliente.

Assim, se o valor económico do direito de uso foi integralmente transferido, de forma definitiva, para a cliente, o facto de a titularidade formal do código-fonte permanecer na Requerente, torna-se irrelevante.

Neste contexto, sublinham-se as posições da doutrina e da jurisprudência, das quais se pode extraír que os benefícios fiscais, enquanto medidas de caráter excepcional que afastam a tributação-regra, devem ser tipificados de forma precisa, não admitindo integração analógica e que a interpretação extensiva tem de situar-se dentro dos limites da legalidade e da tipicidade, pelo que o interprete e aplicador não pode inovar ou alargar o âmbito de aplicação de um benefício, devendo atender à definição e ao sentido dos conceitos utilizados, sendo os benefícios interpretados nos seus precisos termos e aplicados estritamente dentro do seu desenho legal – v.g.: Sanches, JL Saldanha, "Os limites do planeamento fiscal" Coimbra Editora, 2006; Tribunal Constitucional, Acórdão nº 516/2020, Proc. n.º 480/19.

Pode afirmar-se que, quer a doutrina, quer a jurisprudência, convergem na ideia de que os benefícios são normas excecionais, ligadas a despesa fiscal e a interesses extrafiscais relevantes, devendo por isso ser interpretados restritivamente e com grande contenção na interpretação extensiva. Subsequentemente, a interpretação extensiva pressupõe que, por via interpretativa, se conclua que o legislador «minus dixit quam voluit», ou seja, não podem restar dúvidas que a letra da lei ficou aquém do seu espírito, que o legislador disse menos do que queria e, por isso, há que dar à letra da lei um alcance conforme ao pensamento legislativo, pressupostos que, manifestamente, não se verificam no caso concreto perante a clareza do requisito de "temporalidade" – cf. Tribunal Constitucional, Acórdão n.º 591/2024.

O conceito de “cessão ou a utilização temporária” não constitui mera formalidade ou suscitar dúvida, por forma a permitir o acesso ao benefício por qualquer programa/software protegido, independentemente da duração negociada pelas partes. O legislador, na delimitação do regime, foi claro ao expressar uma intenção restritiva, centrada na “temporalidade”.

Tratando-se de benefício fiscal e tendo presentes os princípios e regras de interpretação aplicáveis, cabe ao legislador, quando necessário, intervir através de alterações legislativas para sanar divergências de interpretação, como já sucedeu, designadamente quanto ao afastamento do limite do art.º 92.º ou à revisão do requisito de “registo” previsto no n.º 1 do art.º 50.º-A, ambos do CIRC – cf. Lei n.º 20/2023, de 17 de maio.

Em tese, poder-se-ia admitir que as operações sub judice, em abstrato, pudessem ser, igualmente, meritórias e passíveis de integrar o regime do artigo 50.º-A do CIRC, no limite, mediante interpretação analógica, mas esta é vedada na interpretação daquela norma e onde a lei distingue e restringe, não pode o intérprete generalizar – cf. art.º 11.º da LGT e art.º 10.º do EBF.

Acresce que nem por recurso a interpretação extensiva resulta possível demonstrar, a subsunção da situação em apreciação no regime previsto naquela norma, atentos os referidos elementos e requisitos restritivos, expressamente, tipificados pelo legislador, sob pena de se alargar o tipo de benefício a situações não contempladas, não podendo ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, porquanto na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados – cf. art.º 9.º do CC.

Termos em que se conclui que os rendimentos em causa não são elegíveis para o benefício previsto no artigo 50.º-A do CIRC.

Vítor Braz