

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 585/2025-T

**Tema:** IRC – Regime de Patent Box – programas de computador.

## SUMÁRIO:

1. O Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro, que transpôs a Diretiva n.º 91/250/CEE, do Conselho, de 14 de maio, atribuiu aos programas de computador com “*carácter criativo*” uma “*proteção análoga à conferida às obras literárias*” (n.º 2 do artigo 1.º), que “*incide sobre a sua expressão, sob qualquer forma*” (n.º 1 do artigo 2.º), conferindo ao titular do programa o poder de fazer ou autorizar “*A reprodução, permanente ou transitória, por qualquer processo ou forma, de todo ou de parte do programa*” (alínea b), do artigo 5.º) e “*o direito de pôr em circulação originais ou cópias desse programa e o direito de locação dos exemplares.*” (n.º 1 do artigo 8.º).
2. O regime de Patent Box, introduzido pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, visou “*a introdução de um regime privilegiado de tributação dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de patentes e desenhos ou modelos industriais, com o propósito de incrementar a competitividade do ordenamento jurídico nacional enquanto plataforma agregadora de investimento em I&D com substância económica.*”, “*Com vista a reforçar a atratividade do sistema jurídico-tributário nacional para as atividades de investigação e desenvolvimento*”.
3. A inclusão dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, foi introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020, pelo aditamento da alínea c) do n.º 1 do artigo 50.º-A, do Código do IRC.
4. O benefício fiscal de Patent Box abrange os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão e a utilização temporária de direitos de autor sobre

programas de computador, independentemente da natureza desses rendimentos, incluindo os decorrentes da violação daqueles direitos (n.º 2 do artigo 50.º-A do Código do IRC).

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

**A..., S. A.**, com o NIPC ... e sede na Rua..., n.ºs... a ..., ... - ... Porto, (doravante designada por Requerente), veio, em 16 de junho de 2025, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), não tendo utilizado a faculdade de designar árbitro.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exm.o Senhor Presidente do CAAD em 18 de junho de 2025, automaticamente notificado à AT e, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do Tribunal Arbitral Singular, encargo aceite no prazo aplicável, sem oposição das Partes.

#### **A. Objeto do pedido:**

O pedido da Requerente tem por objeto imediato a apreciação da legalidade da decisão de indeferimento expresso do procedimento de Reclamação Graciosa que incidiu sobre os atos de autoliquidação de IRC referentes aos exercícios de 2021 e de 2022 e, por objeto mediato, a apreciação da legalidade dos mesmos atos de autoliquidação, cuja anulação parcial foi objeto daquele procedimento tributário, pela quantia global de € 56 585,55.

Mais pede a Requerente a condenação da Requerida na restituição do valor da prestação tributária indevidamente paga, acrescido de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento da Reclamação Graciosa, bem como no pagamento das custas processuais.

### **B. Fundamentação do pedido:**

A Requerente fundamenta o pedido de pronúncia arbitral no seguinte:

1. A Requerente dedica-se ao desenvolvimento de *software* e *hardware* destinado a ser utilizado no contexto de operações de extração de minérios, que explora através da concessão de licenças de direito de uso, durante um período delimitado de tempo.
2. Dado que a Requerente opera primordialmente em mercados externos, os direitos de autor sobre os softwares abrangidos pelas relações contratuais entre a Requerente e os seus clientes encontram-se devidamente registados junto da European Union Intellectual Property Office (“EUIPO”) desde 19 de fevereiro de 2020.
3. A Requerente entregou, em 31.05.2022, a declaração Modelo 22 de IRC, do exercício de 2021 e, em 6.06.2023, a Modelo 22 referente ao exercício de 2022.
4. Posteriormente, no âmbito de uma revisão interna de procedimentos, concluiu que, aquando da submissão das referidas declarações, foi cometido um lapso no apuramento do lucro tributável dos exercícios em causa, por não ter sido considerada qualquer dedução associada à aplicação do regime dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial (“Patent Box”), nos termos previstos no artigo 50.º-A do CIRC.
5. Por considerar que se impunha a sua anulação parcial, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as autoliquidações de IRC dos exercícios de 2021 e 2022.
6. Em 18.03.2025, foi a Requerente notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, na qual a AT sustenta que os rendimentos respeitantes às soluções de software desenvolvidas não se enquadram no regime do artigo 50.º-A do CIRC, por considerar estarem em causa meras licenças de utilização de software estandardizado, sem transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual e

3.

concluindo que tais rendimentos não consubstanciam direitos de autor ou “royalties” na aceção legal e fiscal do termo, mas antes rendimentos comerciais, ficando, por isso, afastados do âmbito de aplicação do referido benefício fiscal.

7. Não pode a Requerente deixar de manifestar a sua total discordância relativamente ao teor da decisão, pois a redação do artigo 50.º-A do CIRC, não impõe, nem expressa, nem implicitamente, qualquer exigência de que a cessão ou a utilização temporária de direitos de autor incida sobre software exclusivamente customizado ou adaptado ao utilizador.
8. O regime de “Patent Box”, previsto no artigo 50.º-A do CIRC, instituído com a entrada em vigor da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (Lei de Reforma do IRC), traduz-se numa medida de desagravamento fiscal que visa compensar, pela via fiscal, uma atividade já desenvolvida pelo destinatário da norma, visando incentivar a valorização económica da propriedade intelectual e promover a competitividade fiscal no domínio da inovação e da investigação e desenvolvimento (I&D).
9. Para o exercício de 2021, o regime estabelecia que, para efeitos de determinação do lucro tributável, e mediante o cumprimento dos requisitos legais, poderia ser deduzido o correspondente a 50% dos rendimentos provenientes de contratos que tivessem por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, percentagem que passou para a 85% com a entrada a Lei do Orçamento do Estado para 2022.
10. O Decreto-Lei n.º 252/94, de 20.10, estabelece um regime específico de proteção jurídica dos programas de computador, enquanto obras protegidas por direito de autor, o que já levou a AT a concluir, na Ficha Doutrinária emitida no processo n.º 27871, com despacho de 17.03.2025, do Diretor de Serviços de Relações Internacionais, que *«os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização, temporária ou definitiva, de direitos de propriedade industrial sobre programas de computador (software) podem ser qualificados como royalties .»*.
11. Entre os direitos que integram o núcleo essencial da proteção conferida ao titular do direito de autor sobre software, contam-se o direito exclusivo de autorizar ou proibir a reprodução total ou parcial do programa, por meios físicos ou digitais (Direito de

reprodução); de autorizar ou proibir a distribuição do programa de software, seja por venda, aluguer, empréstimo ou qualquer outra forma de transferência da posse ou propriedade de software (Direito de distribuição); de autorizar ou proibir a disponibilização do programa de software ao público por qualquer meio, como transmissão on-line, acesso remoto ou download (Direito de comunicação); de autorizar ou proibir a modificação, adaptação ou tradução do programa de software (Direito de modificação e adaptação).

12. Os direitos exclusivos concedidos ao autor ou titular dos direitos sobre o software constituem um mecanismo que visa a proteção e expressão criativa original do programa, que engloba o seu código-fonte, a sua estrutura, e a organização que lhe confere identidade própria e o distingue.
13. No caso, a Requerente licencia o software por si desenvolvido através da concessão de licenças de direito de uso temporário (por um período de um ano, com possibilidade de renovação), intransmissíveis e restritas ao uso próprio do adquirente, consubstanciando um contrato de licenciamento, que não envolve a transferência da propriedade dos direitos de autor, mas apenas uma concessão temporária do direito de uso, revelando-se, assim, uma cedência parcial e limitada dos direitos patrimoniais, enquadrável no conceito de royalty que, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º da Convenção Modelo da OCDE, engloba as remunerações pagas pelo *“uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (...)”*.
14. Ao equiparar a licença de software a uma mera operação comercial, a AT ignora que o software, in casu, (i) é desenvolvido internamente pela própria Requerente, (ii) é licenciado temporariamente, mantendo a Requerente a titularidade dos direitos, e (iii) é um software original, dirigido a um setor técnico específico, não se confundindo com software genérico ou de prateleira, estando em causa uma concessão onerosa do direito de utilização de uma criação intelectual protegida, o que, nos termos legais, configura rendimento proveniente da utilização temporária de direitos de autor e que, por isso, deve ser qualificada como rendimento elegível à luz do artigo 50.º-A do CIRC.

15. Na decisão da reclamação graciosa, a AT qualificou a cedência de licenças temporárias do uso de software como contratos de prestação de serviços, não havendo cedência de quaisquer direitos de propriedade intelectual e, portanto, os pagamentos efetuados ao abrigo destes contratos não corresponderiam a rendimentos da propriedade intelectual, mas sim a uma contraprestação devida pela aquisição de bens ou serviços.
16. No entender da Requerente, esta cedência de licenças temporárias (com renovação anual) de software standardizado para uso próprio das entidades adquirentes não resulta de contratos de prestação de serviços como a AT refere, mas sim de uma licença de utilização final em que a exploração económica do programa se traduz na concessão de autorizações de utilização do programa, no quadro dos contratos de direitos de autor que não têm por objeto a “cessão” ou transmissão de direitos; esta licença relativa a um programa padronizado configura uma locação, contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante remuneração.
17. No caso, o objeto da licença é um mero direito de uso temporário sobre o programa de computador, permanecendo a titularidade na esfera jurídica do licenciante, pelo que, atendendo à definição de royalties, este tipo de rendimentos beneficia do regime previsto no n.º 1 do artigo 50.º-A, do CIRC, no qual se refere que só são enquadrados os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador.
18. O n.º 3 do artigo 50.º-A do CIRC, faz depender a aplicação do regime da verificação cumulativa de um conjunto de requisitos, que a Requerente entende reunir.
19. As soluções de software desenvolvidas pela Requerente são essencialmente utilizadas pelos seus clientes no contexto de operações de mineração, resultando claro que (i) os direitos sobre estes softwares temporariamente cedidos pela A... são utilizados no âmbito de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (não podendo, pelas suas características, ser adaptados para a utilização em qualquer outro tipo de atividade), e (ii) os resultados da sua utilização pelos cessionários não se

materializam na entrega de bens ou prestações de serviços que originem gastos fiscalmente dedutíveis na esfera da Requerente.

20. Por outro lado, a Requerente não faz parte de qualquer grupo de sociedades ao qual se aplique o regime especial previsto no artigo 69.º CIRC.
21. E, embora parte das entidades a que foram cedidos temporariamente os direitos em apreço sejam residentes, para efeitos fiscais, em país, território ou região com regime de tributação privilegiado (conforme lista aprovada pela Portaria n.º 345-A/2016, de 30.12), os rendimentos daí derivados foram expressamente excluídos pela Requerente no cálculo da dedução referente ao regime de Patent Box, como demonstram os seus registos contabilísticos, que permitem também determinar o montante dos gastos e perdas suportados para a realização de atividades de investigação e desenvolvimento imputáveis ao direito objeto de cessão temporária.
22. Nos termos do n.º 6 do artigo 50.º-A do Código do IRC, para efeitos do apuramento do montante de dedução a efetuar no âmbito do regime de Patent Box, considera-se rendimento proveniente de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos a diferença positiva entre os rendimentos e ganhos auferidos e os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo, no período de tributação em causa, 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.
23. Estabelece o n.º 8 do artigo 50.º-A do CIR C que a dedução a efetuar ao lucro tributável não pode exceder o montante que resulte da aplicação de uma fórmula específica -  $DQ/DT \times RT \times 85 \%$  (a percentagem era de 50% em 2021).
24. Importa sublinhar que a Requerente foi integralmente responsável pelo desenvolvimento interno dos direitos respeitantes às soluções objeto de cedência, nos períodos de tributação de 2021 e 2022, não tendo incorrido em quaisquer despesas com a aquisição destes direitos ou contratado quaisquer atividades de investigação e desenvolvimento associadas aos mesmos a entidades com as quais esteja em relações especiais.

25. Pelo que, para efeitos da aplicação da fórmula para a determinação da dedução a efetuar a título do regime em apreço, o total das “Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido (DQ)” coincidem com o total das “Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido (DT)”.
26. O n.º 9 do artigo 50.º-A do CIRC estabelece que os gastos ou perdas a ser considerados serão apenas os diretamente relacionados com as atividades de investigação e desenvolvimento, tal como definidas no artigo 36.º do CFI, ficando excluídos, nomeadamente, os gastos e perdas de natureza financeira tais como juros, bem como os relativos à aquisição, construção ou depreciação de imóveis.
27. A Requerente efetuou um levantamento exaustivo dos gastos desta natureza diretamente imputáveis aos direitos de propriedade industrial em causa suportados nos períodos de tributação de 2021 e 2022, que compreendem: (i) Gastos com pessoal diretamente afeto ao desenvolvimento contínuo e manutenção do software cujas licenças de utilização temporária são conferidas pela A... no âmbito da sua atividade, (ii) Gastos com a contratação de prestadores de serviço externos, sempre que necessário, para recolher inputs de developers especialistas em determinadas matérias ou para a resolução de determinados erros, e (iii) Gastos com a amortização de ativos intangíveis (programas de computador) adquiridos para serem utilizados no contexto do desenvolvimento dos softwares e seu armazenamento.
28. Dando cumprimento ao regime de periodização económica, os rendimentos auferidos pela A... são reconhecidos ao longo do período de concessão da licença de utilização dos softwares sendo que, para cada fatura emitida, apenas será reconhecida enquanto rendimento, em cada período de tributação, a quota-parte do montante da mesma a que respeita (sendo o remanescente registado na conta # 282 “Rendimentos a reconhecer” e reconhecido em períodos subsequentes).
29. Tendo por base este enquadramento, bem como os elementos juntos em anexo ao presente pedido arbitral, a Requerente apurou os montantes das deduções a efetuar, para efeitos da determinação do respetivo lucro tributável, nos períodos de tributação de 2021 e 2022, em resultado da aplicação do regime especial consagrado no artigo 50.º-A do Código do IRC, a saber:



| <i>Montantes em euros</i>    |                   |                   |
|------------------------------|-------------------|-------------------|
|                              | <b>2021</b>       | <b>2022</b>       |
| Rendimentos totais elegíveis | 645 115,64        | 719 530,54        |
| Gastos totais elegíveis      | 188 394,02        | 273 252,17        |
| DQ                           | 188 394,02        | 273 252,17        |
| DT                           | 188 394,02        | 273 252,17        |
| DQ/DT (1)                    | 1,00              | 1,00              |
| RT                           | 456 721,62        | 273 252,17        |
| DQ/DT X RT x 50%/85% (2)     | <b>228 360,81</b> | <b>379 336,62</b> |

30. O n.º 7 do mencionado artigo 50.º-A estabelece que a dedução prevista no regime de Patent Box é apenas aplicável à parte do rendimento que exceda o saldo negativo acumulado entre os rendimentos e ganhos relativos a cada direito e os gastos e perdas incorridos com a realização das atividades de investigação para o respetivo desenvolvimento, registados nos períodos de tributação anteriores.
31. Por forma a validar que, com referência aos períodos de tributação de 2021 e 2022, não existia qualquer saldo negativo de períodos anteriores entre os rendimentos provenientes da cedência de utilização temporária dos direitos em análise detidos pela Requerente e os gastos e perdas incorridos com o seu desenvolvimento, foi efetuado um levantamento dos seguintes elementos: – Totalidade dos rendimentos de royalties provenientes do licenciamento dos softwares em períodos de tributação anteriores; – Totalidade dos gastos e perdas incorridos com atividades de investigação e desenvolvimento associadas aos softwares em apreço incorridas em períodos anteriores – em particular, ( i) os gastos com pessoal diretamente afeto ao desenvolvimento contínuo e manutenção, (ii) os gastos com a contratação de prestadores de serviços externos e, (iii) os gastos com amortização de ativos intangíveis, tendo concluído que o valor global dos rendimentos derivados da cedência dos direitos de autor em questão, em períodos de tributação anteriores, ultrapassava o valor global dos gastos e perdas incorridos com atividades de investigação e desenvolvimento, conforme sintetizado na tabela abaixo.

*Montantes em Euros*

|                                                                      | 2016             | 2017             | 2018                  | 2019                  | 2020                  | Rendimentos/Gastos acumulados |
|----------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-------------------------------|
| <b>Rendimentos incorridos:</b>                                       |                  |                  |                       | <b>267<br/>400,00</b> | <b>549<br/>400,00</b> | <b>816 800,00</b>             |
| <b>Gastos incorridos:</b>                                            |                  |                  |                       |                       |                       |                               |
| Gastos com pessoal                                                   | 16 126,26        | 41 618,18        | 70 186,93             | 123<br>418,88         | 80 269,37             | 331 619,62                    |
| Gastos com <i>outsourcing</i>                                        | 17 820,69        | 44 883,90        | 56 148,80             | 134<br>225,30         | 44 442,39             | 297 521,08                    |
| Amortização de ativo intangível                                      | 484,46           | 2 142,83         | 2 802,98              | 10 637,13             | 4 595,57              | 20 662,97                     |
| <b>Total gastos</b>                                                  | <b>34 431,41</b> | <b>88 644,91</b> | <b>129<br/>138,71</b> | <b>268<br/>281,31</b> | <b>129<br/>307,33</b> | <b>649 803,67</b>             |
| <b>Diferença Rendimentos e Gastos acumulados períodos anteriores</b> |                  |                  |                       |                       |                       | <b>166 996,33</b>             |

32. Tendo em conta o enquadramento apresentado, em sede de reclamação graciosa da autoliquidação de IRC dos períodos de tributação de 2021 e 2022, a Requerente solicitou à AT as devidas correções às suas declarações de rendimentos “Modelo 22”, passando aquelas declarações a considerar, no campo 793 do Quadro 07, o montante de € 228.360,81 referente ao exercício de 2021 e € 379.336,62 referente ao exercício de 2022.
33. No que respeita ao período de tributação de 2021, em resultado da aplicação do regime de Patent Box, no valor de € 228.360,81, verifica-se um resultado a favor da Requerente no montante total de € 27.725,61, decorrente do montante de IRC liquidado em excesso no montante de € 24.300,20 e da derrama municipal no montante de € 3.425,41 indevidamente liquidada.
34. No que concerne ao exercício de 2022, fruto da dedução ao lucro tributável por aplicação do regime de Patent Box, no valor de € 379.336,62, verifica-se um resultado a favor da Requerente no valor total de € 28.859,94, resultante do IRC liquidado em excesso, de € 25.496,57, e, bem assim, da derrama municipal no montante de € 3.363,37 indevidamente liquidada.
35. Em face do exposto, afigura-se evidente que as liquidações e decisão administrativa impugnadas enfermam de erro nos pressupostos de facto e erro de interpretação e aplicação da lei – mormente do disposto no artigo 50.º-A do CIRC – a implicar a sua anulação, com todos os legais efeitos, designadamente com o pagamento à Requerente, ao abrigo do artigo 43.º da LGT, de juros indemnizatórios vencidos a partir do indeferimento do procedimento de reclamação graciosa.

### **C. Resposta da Requerida:**

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT, a AT apresentou atempadamente a sua resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), remetendo em tudo para o despacho final que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente e defendendo a manutenção dos atos impugnados, com os seguintes fundamentos:

1. Só têm enquadramento no artigo 50.º-A do CIRC os rendimentos respeitantes a "royalties", quando apenas uma parte dos direitos respeitantes ao software são transferidos, independentemente de os pagamentos serem efetuados como retribuição pelo direito de utilização de um direito de autor sobre software tendo em vista a sua exploração comercial ou corresponderem a software adquirido pelo adquirente para utilização no âmbito da exploração de uma empresa, quando neste último caso, o software não for inteiramente estandardizado, mas adaptado de algum modo ao adquirente.
2. No caso de rendimentos respeitantes a licenças de uso de software estandardizado para uso próprio dos adquirentes, em que não há transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual - sendo os direitos limitados aos necessários para permitir ao utilizador final utilizar o programa -, são aqueles qualificados como rendimentos comerciais e não podem beneficiar do regime do artigo 50.º-A do CIRC.
3. Analisada a redação do contrato-tipo, junto pela Requerente, conclui-se que a detenção dos direitos da propriedade intelectual lhe pertence e que o licenciado apenas obtém o direito de usar o conteúdo do software para fins comerciais.
4. Em lado algum do contrato se estipula a adequação do respetivo software às especificidades de cada utilizador-cliente, tratando-se de software estandardizado, sem transferência dos direitos sobre a propriedade intelectual, configurando, por isso, um rendimento de natureza comercial, não abrangido pelo benefício fiscal constante no artigo 50.º-A do CIRC, pois verifica-se que o objeto de tais contratos é precisamente a mera cedência da licença de utilização dos softwares, mediante o pagamento de uma contrapartida.
5. Os pagamentos em causa são respeitantes ao direito de utilização de cópias estandardizadas de software, não sendo considerados como "rendimentos provenientes

- de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária" de direitos de autor sobre programas de computador, mas sim como rendimentos comerciais.
6. No caso presente, está-se perante a compra de um software e não perante um contrato de cessão de direitos de autor sobre a obra.
  7. É que, ao adquirir um software, adquire-se uma licença de utilização.
  8. Diferentemente, para adquirir os direitos de autor de um software, é necessário negociar e celebrar um contrato de cessão de direitos em que se especifique a transferência da titularidade sobre a obra, o que não aconteceu na situação em apreço, conforme se conclui da leitura dos documentos n.º 6 e 7, juntos com a p.i.
  9. Quanto ao documento n.º 7, bastante elucidativo quanto à natureza do contrato firmado entre a Requerente e os seus clientes (venda de licenças de utilização), pode ler-se na cláusula primeira o que segue (tradução do inglês): "*Cláusula Primeira (Compra, Venda e Licença)*  
*1. A A... vende ao Comprador, que o adquire à A..., livre de quaisquer ónus, o produto descrito no Anexo I deste Contrato (doravante, o "Produto"), na quantidade nele referida.*  
*2. A venda de cada Produto inclui uma licença de um ano para o software que permite que o Produto seja usado para os fins descritos no Anexo I anexo a este Contrato ("Software").*  
*3. Caso o Comprador deseje continuar a usar o Software, a A... emitirá licenças anuais que permitem o uso do Software pelos preços fixados na cláusula seguinte."*
  10. Ou seja, o negócio da Requerente é a comercialização do uso de licenças do seu software junto de terceiros, os seus clientes, e não a cessão de direitos de autor desse software.
  11. Aqui chegados, tendo, como têm, natureza comercial, tais rendimentos provenientes das vendas de licenças de uso de software não se enquadram no conceito de royalties a que se refere o regime das patent boxes, nos termos e para os efeitos do artigo 50.º-A do CIRC.

12. Tudo visto e ponderado, devem os atos tributários que vêm contestados ser mantidos intactos na ordem jurídica, absolvendo-se a Requerida dos pedidos, com todas as consequências legais.

#### **D – Tramitação processual**

Nos termos do Despacho Arbitral de 6 de outubro de 2025, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, por não haver factos controvertidos, estando apenas em causa a respetiva qualificação jurídica.

Mais foram as partes convidadas à apresentação de alegações escritas no prazo simultâneo de quinze dias, advertindo-se a Requerente para, no mesmo prazo, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, com conhecimento ao CAAD e indicando-se que a decisão final seria proferida dentro do prazo estabelecido pelo artigo 21.º, n.º 1, do RJAT

Em 23 de outubro de 2025, a Requerente remeteu ao CAAD as suas alegações escritas, nas quais reiterou a fundamentação constante da petição inicial.

Em 27 de outubro de 2025, deram entrada nos autos as alegações finais da Requerida, nas quais a AT veio reeditar a argumentação deduzida em sede de Resposta e, bem assim, tudo quanto consta do processo administrativo instrutor.

## **II. SANEAMENTO**

1. O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 26 de agosto de 2025, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, do RJAT, e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
3. Nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, é admitida a cumulação de pedidos quando a sua procedência dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
4. O processo não padece de vícios que o invalidem.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1 MATÉRIA DE FACTO**

Na sentença, o juiz discriminará a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa fixa-se como segue:

#### **A. Factos Provados:**

1. A Requerente é uma sociedade de direito português, fundada em 2016, que não integra qualquer grupo de sociedades ao qual se aplique o regime especial previsto no artigo 69.º, do Código do IRC, e que tem por objeto o desenvolvimento e comercialização de soluções tecnológicas direcionadas para a otimização das operações de empresas de mineração, tendo em vista a sua utilização no âmbito das respetivas atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola (facto não contestado pela Requerida);
2. Em concreto, a Requerente desenvolveu as soluções denominadas por “...Surface” e por “...Dev”, que comercializa no mercado internacional mediante a concessão de licenças de uso temporárias, conforme o modelo contratual constante dos documentos n.ºs 6 e 7 juntos ao PPA (facto não contestado pela Requerida);
3. O “Surface” consiste num software destinado a conceber e planear operações mineiras a céu aberto, que se encontra integrado com outros dois, também desenvolvidos pela

- Requerente, a “...App”, que permite capturar dados reais do campo sobre operações e o “...Analytics”, que unifica todos os dados, desde o planeamento até à execução (facto não contestado pela Requerida);
4. Os softwares “...Surface” e “...Dev” podem ser adquiridas e usadas de forma integrada pelos clientes da Requerente, permitindo tirar partido das sinergias decorrentes do uso simultâneo para o desenvolvimento da sua atividade, e podem ser usados autonomamente ou integrados com softwares semelhantes vendidos pelos seus concorrentes (facto não contestado pela Requerida);
  5. Os direitos sobre os softwares abrangidos pelas relações contratuais entre a Requerente e os seus clientes encontram-se registados junto da European Union Intellectual Property Office (“EUIPO”) desde 19.02.2020 (Documentos n.ºs 8 e 9 juntos ao PPA);
  6. Alguns dos clientes da Requerente nos anos de 2021 e de 2022, tinham sede localizada em países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro (Doc. n.º 10 junto ao PPA), tendo sido excluídos os rendimentos daí derivados do cálculo da dedução decorrente da aplicação do regime de Patent Box (facto não contestado pela Requerida);
  7. A Requerente contabilizou todos os gastos incorridos nos exercícios de 2021 e de 2022, diretamente imputáveis ao desenvolvimento interno do software ...Surface e da aplicação constante do Kit ...Dev – “...dev App”: (i) Gastos com pessoal (Doc. n.º 11 junto ao PPA); (ii) Gastos com a contratação de prestadores de serviços externos (Doc. n.º 12 junto ao PPA); (iii) Gastos com a amortização de ativos intangíveis (programas de computador) adquiridos para serem utilizados no contexto do desenvolvimento dos softwares e seu armazenamento (Doc. n.º 13 junto ao PPA), conforme a seguinte tabela (factos não contestados pela AT):

*Montantes em Euros*

|                                 | Período de tributação |                   |
|---------------------------------|-----------------------|-------------------|
| Tipologia do Gasto              | 2021                  | 2022              |
| Gastos com pessoal              | 137 007,59            | 190 223,06        |
| Gastos com <i>outsourcing</i>   | 41 600,72             | 58 210,83         |
| Amortização de ativo intangível | 9 785,71              | 24 818,28         |
| <b>Total</b>                    | <b>188 394,02</b>     | <b>273 252,17</b> |

8. A Requerente contabilizou os rendimentos elegíveis para efeitos da determinação da dedução a que se refere o artigo 50.º-A, do Código do IRC, nos exercícios de 2021 e 2022, tendo apurado os valores a deduzir em cada um dos referidos períodos de tributação (facto não contestado pela Requerida):

*Montantes em euros*

|                                     | 2021              | 2022              | Detalhe dos valores          |
|-------------------------------------|-------------------|-------------------|------------------------------|
| Rendimentos totais elegíveis        | 645 115,64        | 719 530,54        | <b>Documento n.º 17</b>      |
| Gastos totais elegíveis             | 188 394,02        | 273 252,17        | <b>Documento n.º 11 a 13</b> |
| DQ                                  | 188 394,02        | 273 252,17        |                              |
| DT                                  | 188 394,02        | 273 252,17        |                              |
| DQ/DT <sup>(1)</sup>                | 1,00              | 1,00              |                              |
| RT                                  | 456 721,62        | 273 252,17        |                              |
| DQ/DT X RT x 50%/85% <sup>(2)</sup> | <b>228 360,81</b> | <b>379 336,62</b> |                              |

9. O valor global dos rendimentos derivados da cedência dos direitos sobre os softwares desenvolvidos pela Requerente, nos exercícios anteriores, ultrapassava o valor global dos gastos e perdas incorridos com atividades de investigação e desenvolvimento (facto não contestado pela Requerida):

*Montantes em Euros*

|                                                                      | 2016             | 2017             | 2018              | 2019              | 2020              | Rendimentos/Gastos acumulados |
|----------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------------------|
| <b>Rendimentos incorridos:</b>                                       |                  |                  |                   | <b>267 400,00</b> | <b>549 400,00</b> | <b>816 800,00</b>             |
| <b>Gastos incorridos:</b>                                            |                  |                  |                   |                   |                   |                               |
| Gastos com pessoal                                                   | 16 126,26        | 41 618,18        | 70 186,93         | 123 418,88        | 80 269,37         | 331 619,62                    |
| Gastos com <i>outsourcing</i>                                        | 17 820,69        | 44 883,90        | 56 148,80         | 134 225,30        | 44 442,39         | 297 521,08                    |
| Amortização de ativo intangível                                      | 484,46           | 2 142,83         | 2 802,98          | 10 637,13         | 4 595,57          | 20 662,97                     |
| <b>Total gastos</b>                                                  | <b>34 431,41</b> | <b>88 644,91</b> | <b>129 138,71</b> | <b>268 281,31</b> | <b>129 307,33</b> | <b>649 803,67</b>             |
| <b>Diferença Rendimentos e Gastos acumulados períodos anteriores</b> |                  |                  |                   |                   |                   | <b>166 996,33</b>             |

10. Em 31.05.2022, a Requerente procedeu à entrega da declaração modelo 22 de IRC referente ao exercício do ano de 2021, identificada com o n.º..., em que apurou o lucro tributável de € 231 541,95, sem que tivesse efetuado qualquer dedução relativa



- a “50% dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial (art.º 50.º-A)” – campo 793 (Doc. n.º 1 junto ao PPA);
11. Em 06.06.2023, a Requerente procedeu à entrega da declaração modelo 22 de IRC referente ao exercício do ano de 2022, identificada com o n.º..., em que apurou o lucro tributável de € 224 224,52, sem que tivesse efetuado qualquer dedução relativa a “Dedução dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial com o limite do n.º 8 do art.º 50.º-A” – campo 793 (Doc. n.º 2 junto ao PPA);
12. Tendo em vista a correção dos atos de autoliquidação de IRC dos períodos de tributação de 2021 e de 2022, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, instaurada em 27.05.2024 sob o número ...2024... (Doc. n.º 3 junto ao PPA e PA);
13. Por ofício da Direção de Finanças do Porto, datado de 18.03.2025, foi a Requerente notificada da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., na sequência do decurso do prazo para o exercício do direito de audição sobre o projeto de indeferimento, que lhe foi notificado por ofício da mesma Direção de Finanças, de 04.02.2025 (Docs. n.ºs 4 e 5 juntos ao PPA e PA);
14. A informação sobre a qual incidiu o despacho de indeferimento proferido pela Senhora Diretora de Finanças do Porto, em 17.03.2025, é do seguinte teor (Doc. n.º 5 junto ao PPA e PA):
- “(...) *Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial*
- ENQUADRAMENTO LEGAL*
- O art.º 50.º-A do CIRC regulamenta os termos e condições para a aplicação do regime de rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial*
- De acordo com o entendimento da AT, só têm cabal enquadramento no art.º 50.º-A do CIRC os rendimentos respeitantes a "royalties" e que os pagamentos relativos a software ficam abrangidos pelo conceito de «royalties» quando apenas uma parte dos direitos respeitantes ao software são transferidos, independentemente de os pagamentos serem efetuados como retribuição pelo direito de utilização de um direito de autor sobre software tendo em vista a sua exploração comercial (excetuados os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias normalizadas, excluindo o*

*direito de as personalizar ou reproduzir), ou corresponderem a software adquirido pelo adquirente para utilização no âmbito da exploração de uma empresa, quando neste último caso, o software não for inteiramente estandardizado, mas adaptado de algum modo ao adquirente.*

*Considera-se, portanto, que, no caso de rendimentos respeitantes a licenças de uso de software estandardizado para uso próprio dos adquirentes, em que não há transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual, sendo os direitos limitados aos necessários para permitir ao utilizador final utilizar o programa, são os mesmos qualificados como rendimentos comerciais, não podendo beneficiar do regime do art.º 50.º-A do CIRC.*

*Analisado o modelo contratual apresentado pela reclamante, bem como o constante na petição inicial, verifica-se que o objeto dos mesmos é precisamente a mera cedência da licença de utilização dos softwares, mediante o pagamento de uma contrapartida.*

*Assim sendo, relativamente às soluções ...Surface e ...Dev comercializadas pela reclamante, tratam-se de licenças de uso de software estandardizado, não havendo transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual. Mesmo que seja permitida ao utilizador do programa fazer cópias do programa para fins de arquivamento, tratam-se de operações essenciais na utilização do programa.*

*Sendo os pagamentos em causa respeitantes ao direito de utilização de cópias estandardizadas de software, não são considerados como "rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária" de direitos de autor sobre programas de computador, mas sim como rendimentos comerciais.*

*Nestes termos, os rendimentos em causa não podem beneficiar do regime do art.º 50.º-A do CIRC.*

*(...);*

15. A Requerente procedeu atempadamente à apresentação das declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES) dos exercícios de 2021 e de 2022 (facto não contestado pela Requerida);

16. O pedido de pronúncia arbitral na origem dos presentes autos deu entrada no CAAD em 16 de junho de 2025.

**B. Factos não provados:**

Com interesse para a decisão da causa, não existem factos que devam dar-se como não provados.

**C. Fundamentação da matéria de facto provada:**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

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

Os factos dados como provados decorreram da análise crítica dos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral, da resposta da Requerida e do processo administrativo instrutor, bem como das posições assumidas pelas Partes nos respetivos articulados.

**III.2 DO DIREITO**

**1. A questão decidenda: o Regime de Patent Box – programas de computador.**

Decorre quer da resposta transmitida aos autos pela Requerida, quer da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., que a Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona nenhum dos valores inscritos na contabilidade da Requerente, relativos aos

rendimentos por esta obtidos e aos gastos incorridos, relacionados com a obtenção daqueles rendimentos, nos exercícios de 2021 e de 2022, nem quaisquer outros elementos que permitam aferir do preenchimento cumulativo dos requisitos estabelecidos pelo n.º 3 do artigo 50.º-A, do Código do IRC, para que os rendimentos obtidos nos referidos períodos de tributação e *“provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária (...) [de] Direitos de autor sobre programas de computador.”*

O único óbice da Autoridade Tributária e Aduaneira à aplicação, aos rendimentos em causa, do regime previsto no artigo 50.º-A, do Código do IRC – Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial (comumente designado por Patent Box), reside no facto de tais rendimentos provirem de contratos em que a Requerente cede aos seus clientes licenças de utilização temporária de programas de computador (software) por si desenvolvidos internamente, que a Requerida considera como sendo estandardizados e não customizados, ou seja, adaptados a cada utilizador, pelo que considera a contrapartida da cedência de utilização desses softwares deve ser qualificada como rendimentos comerciais, excluídos do âmbito de aplicação do regime de Patent Box.

A fim de dirimir o litígio que opõe Requerente e Requerida e aferir se os rendimentos provenientes dos contratos de licença de utilização temporária dos programas de computador por aquela desenvolvidos internamente, se incluem na previsão do artigo 50.º-A, do Código do IRC, necessário se torna saber que proteção jurídica é conferida aos programas de computador e quais os objetivos que o legislador pretendeu prosseguir com a instituição do regime Patent Box.

### **1.1. A proteção jurídica dos programas de computador**

O programa de computador tem sido definido pela jurisprudência nacional como sendo uma *“pré-listagem de instruções que precede a introdução dos dados, instruções essas que são*

*destinadas a orientar a ação do computador relativamente ao material informativo que se pretende que seja processado”<sup>1</sup>.*

O Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 91/250/CEE, do Conselho, de 14 de maio, atribuiu aos programas de computador “*que tiverem carácter criativo*” “*proteção análoga à conferida às obras literárias*” (n.º 2 do artigo 1.º), proteção que “*incide sobre a sua expressão, sob qualquer forma*” (n.º 1 do artigo 2.º), conferindo ao titular do programa o poder de fazer ou autorizar “*A reprodução, permanente ou transitória, por qualquer processo ou forma, de todo ou de parte do programa*” (alínea b), do artigo 5.º) e “*o direito de pôr em circulação originais ou cópias desse programa e o direito de locação dos exemplares.*” (n.º 1 do artigo 8.º).

No âmbito da autonomia privada (n.º 1 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 252/94), “*Os negócios relativos a direitos sobre programas de computador são disciplinados pelas regras gerais dos contratos e pelas disposições dos contratos típicos em que se integram ou com que ofereçam maior analogia.*”.

Face ao enquadramento legal descrito e à remissão contida no n.º 2 do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 252/94 para o artigo 40.º, do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC), que permite ao titular do direito sobre a obra (no caso, o programa de computador) (i) “*Autorizar a utilização da obra por terceiro*” e (ii) “*Transmitir ou onerar, no todo ou em parte, o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre essa obra*”, os contratos de licença de uso temporário do software celebrados entre a Requerente e os seus clientes apresentam analogia com o contrato de locação, definido pelo artigo 1022.º, do Código Civil, como “*o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*”, em que “*o objeto da licença é um exemplar do programa de computador, resultante da incorporação da criação intelectual num suporte material (...)*”<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 16.01.2014, processo 113/13.9YHLSB-A. L1-6.

<sup>2</sup> Cfr. Cláudia Trabuço, “O Direito de Autor e as Licenças de Utilização sobre Programas de Computador”, in “Contratos de Direito de autor e de Direito Industrial”, Coord. Carlos Ferreira de Almeida, Luís Couto Gonçalves e Cláudia Trabuço, Almedina, 2011, pág. 168.

## 1.2. O regime fiscal de Patent Box

O regime fiscal de Patent Box foi introduzido no ordenamento jurídico português pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procedeu à reforma do Código do IRC, na sequência dos trabalhos realizados pela Comissão para a Reforma do IRC, de acordo com cujo Relatório final (pág. 176)<sup>3</sup> se propôs “a introdução de um regime privilegiado de tributação dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de patentes e desenhos ou modelos industriais, com o propósito de incrementar a competitividade do ordenamento jurídico nacional enquanto plataforma agregadora de investimento em I&D com substância económica.” (...) “Com vista a reforçar a atratividade do sistema jurídico-tributário nacional para as atividades de investigação e desenvolvimento”, tendo sido aditado ao Código o artigo 50.º-A – Rendimentos de patentes e outros direitos de propriedade industrial.

Na redação inicial, o artigo 50.º-A, do Código do IRC, abrangia apenas os rendimentos provenientes de contratos que tivessem por objeto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de propriedade industrial, sujeitos a registo, sobre patentes e desenhos ou modelos industriais, incluindo os provenientes da violação desses direitos, que concorriam para a determinação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.

A inclusão dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, viria a ser introduzida pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que aprovou o Orçamento do Estado para 2020, pelo aditamento da alínea c) do n.º 1 do artigo 50.º-A, do Código do IRC.

A Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, que aprovou o Orçamento do Estado para 2022, veio aumentar a percentagem de dedução de 50% para 85%, tornando o regime mais competitivo.

---

<sup>3</sup> Disponível em <https://content.occ.pt/pt/noticias/relatorio-final-da-comissao-para-a-reforma-do-irc/>

### **1.3. Os rendimentos provenientes da utilização temporária (licença de uso) de direitos de autor sobre programas de computador**

Como já referido supra, a proteção legal dos programas de computador estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro, com remissão expressa para o artigo 40.º, do CDADC, confere ao titular do programa o direito de autorizar a utilização da obra por terceiro, ou seja, de explorar o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre o programa de computador, pela concessão a terceiros de licenças temporárias de uso do programa, mediante retribuição (rendimento).

As licenças temporárias de uso de um programa de computador são tipicamente remuneradas através de royalties, definidas como sendo *“as 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”* (artigo 14.º, n.º 14, alínea b), do Código do IRC).

Contudo, as licenças de uso de programas de computador podem gerar outro tipo de rendimentos não qualificáveis como royalties, como sejam rendimentos de mais-valias pela venda do ativo ou outros rendimentos de natureza comercial, havidos como “lucros” (cfr. os artigos 7.º, 12.º e 13.º, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE), por vezes de difícil distinção.

O legislador português parece ter querido abdicar de tal distinção ao estabelecer, no n.º 1 do artigo 50.º-A do Código do IRC, o benefício de Patent Box aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão e a utilização temporária de direitos de autor sobre

programas de computador, independentemente da natureza desses rendimentos, inclusivamente os decorrentes da violação daqueles direitos (n.º 2 do artigo 50.º-A do Código do IRC).

Por outro lado, para além da interpretação restritiva dada pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao âmbito de aplicação do artigo 50.º-A, do Código do IRC, ser suscetível de frustrar os objetivos prosseguidos pelo legislador com a inclusão no regime de Patent Box dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão e a utilização temporária de direitos de autor sobre programas de computador, notam ainda Daniel Taborda e José Ricardo Aguilar que *“O aproveitamento deste regime acaba por determinar a criação de um sistema de contabilidade analítica, que permita segregar e agrupar detalhadamente diversos rendimentos e gastos e calcular a dedução ao lucro tributável. É difícil compatibilizar os encargos que esta obrigação acarreta com o exclusivismo dos royalties na categoria dos rendimentos elegíveis.”*<sup>4</sup>.

Não contestando a AT os valores inscritos na contabilidade da Requerente, relativos aos proveitos e gastos imputáveis ao desenvolvimento do software que aquela comercializa através de contratos de licenciamento do uso temporário desse software, nem quaisquer outro dos requisitos de que depende a aplicação do regime de Patent Box aos rendimentos provenientes desses contratos, deverá concluir-se que, em homenagem quer à letra, quer ao espírito do artigo 50.º-A, do Código do IRC, devem os mesmos ser abrangidos por aquele benefício fiscal, independentemente da sua qualificação como royalties ou como rendimentos comerciais.

Motivo pelo qual, mostrando-se o pedido de pronúncia arbitral procedente, nos termos peticionados pela Requerente, se determina a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, bem como a anulação parcial das liquidações de IRC dos exercícios de 2021 e de 2022.

---

<sup>4</sup> Cfr, AA citados, “Problemas Decorrentes do Regime de Patent Box: o Caso Particular dos Direitos de Autor sobre Programas de Computador”, in Boletim de Ciências Económicas, Série BCE n.º 37, do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, pág. 28.



## **2. Dos pedidos de restituição do indevido e juros indemnizatórios**

Em consequência da procedência do pedido de anulação parcial dos atos de autoliquidação, fica a AT vinculada, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que inclui, para além da restituição do indevido, *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*.

De igual modo, o n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, que fixa o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por “outras circunstâncias” (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

Não obstante, no caso dos autos, se estar perante atos de autoliquidação, efetuados pelo sujeito passivo, por determinação legal e sem intervenção da AT, reconhece-se à Requerente o direito ao pagamento de juros indemnizatórios desde a data do indeferimento da Reclamação Graciosa, momento em que o erro nas autoliquidações de IRC dos exercícios de 2021 e de 2022

se transferiu para a Requerida<sup>5</sup>, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 5, do RJAT, 43.º, n.º 1, e 100.º, da LGT, e 61.º, n.º 2, do CPPT.

#### **IV. DECISÃO**

Com base nos fundamentos enunciados supra, decide o Tribunal Arbitral julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e, em consequência:

- a. Determinar a anulação do ato de indeferimento expresso do procedimento de Reclamação Graciosa n.º ...2024...;
- b. Determinar a anulação parcial dos atos de autoliquidação de IRC referentes aos períodos de tributação de 2021 e de 2022, nos termos peticionados pela Requerente;
- c. Condenar a Requerida na restituição do imposto indevidamente pago pela Requerente, pelo valor a determinar em execução da presente decisão arbitral;
- d. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o valor da prestação tributária paga em excesso, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, desde a data do indeferimento da Reclamação Graciosa até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

**VALOR DO PROCESSO:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 56 585,55 (cinquenta e seis mil, quinhentos e oitenta e cinco euros e cinquenta e cinco cêntimos), indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida.

---

<sup>5</sup> Cfr., neste sentido, o Acórdão de Uniformização de Jurisprudência do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.11.2025, no processo n.º 088/25.1BALSB.

**CUSTAS:** Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 2 142,00 (dois mil, cento e quarenta e dois euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de fevereiro de 2026.

O Árbitro,

Mariana Vargas

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.