

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Mariana Filipa Santos Lopes Oliveira

O REGIME PATENT BOX

UMA ANÁLISE ECONÓMICO-FISCAL

Relatório de Estágio no âmbito Mestrado de Contabilidade e Finanças orientado pelo Professor Doutor Daniel Martins Geraldo Taborda e apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para a obtenção de Mestre

Junho de 2023



Mariana Filipa Santos Lopes Oliveira

O REGIME PATENT BOX

UMA ANÁLISE ECONÓMICO-FISCAL

Relatório de Estágio no âmbito Mestrado de Contabilidade e Finanças orientado pelo Professor Doutor Daniel Martins Geraldo Taborda e apresentado à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para a obtenção de Mestre

Junho de 2023

Agradecimentos

Gostaria de exprimir o meu agradecimento ao meu orientador Professor Doutor Daniel Taborda pelo apoio e colaboração no processo de escrita deste trabalho.

Aos meus colegas da *My Business* - Consultores Financeiros e Informáticos, LDA pelo auxílio e pela partilha de conhecimentos em particular ao meu orientador de estágio Edgar Saraiva.

Por fim, quero agradecer à minha família por todo o apoio que me deram durante o meu percurso académico.

Resumo

Este trabalho insere-se no âmbito da estrutura curricular obrigatória, na vertente profissional, do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Esta vertente implica a realização de um estágio curricular, ao qual está associado a elaboração de um Relatório de Estágio, com o objetivo de expor as tarefas desenvolvidas enquadradas num tema pertinente às mesmas.

O estágio curricular decorreu no primeiro semestre do ano letivo, entre os dias 19 de Setembro 2022 e 31 de Janeiro de 2023. Desta forma, a entidade que me acolheu foi *My Business* Consultores Financeiros e Informáticos, Lda e o relatório de estágio está subordinado ao tema “O Regime *Patent Box* - uma análise económico- fiscal” .

Deste modo, o presente trabalho tem como objetivo a análise do art. 50º.-A do CIRC, previsto no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Primeiramente, é feita uma revisão de literatura que é focada no regime *Patent Box* português, que visa promover atividades de investigação e desenvolvimento e inovação. De seguida, são analisadas as interpretações proferidas pela Autoridade Tributária relativamente ao referido artigo, procurando confrontar os pressupostos interpretativos utilizados pela Autoridade Tributária (AT) face às questões colocadas pelos contribuintes. A investigação centra-se numa análise crítica das diversas informações vinculativas provenientes da Autoridade Tributária, procurando um caminho orientador para a sua correta interpretação.

Por fim, no âmbito do estágio é apresentada a entidade de acolhimento e a descrição das tarefas desenvolvidas no espaço de tempo do estágio curricular, tais como: receção, organização de documentos contabilísticos, arquivo de documentos contabilísticos e fiscais, registo informático dos documentos contabilísticos, conferência de saldos entre fornecedores e clientes, documentos de controlo e ponto de situação dos clientes.

Palavras-chave: *Patent Box*; Inovação; Investigação e Desenvolvimento; Autoridade Tributária

Abstract

This work is part of the compulsory curricular structure, in the professional area, of the Master in Accounting and Finance of the Faculty of Economics of the University of Coimbra. This aspect implies the completion of a curricular internship, which is associated with the preparation of an Internship Report, in order to expose the developed tasks framed in a theme pertinent to them.

The curricular internship took place in the first semester of the school year, between 19 September 2022 and 31 January 2023. In this way, the entity that received me was My Business Consultores Financeiros e Informáticos, Lda and the internship report is subordinated to the subject "The Patent Box Regime - an economic and fiscal analysis" .

In this way, the present work has as its objective the analysis of article 50-A of the CIRC, foreseen in the Corporate Income Tax Code (CIRC).

Firstly, a literature review is made focusing on the Portuguese Patent Box regime, which aims to promote research and development and innovation activities. Next, the interpretations given by the Tax Authority regarding the referred article are analysed, seeking to confront the interpretative assumptions used by the Tax Authority (AT) in face of the questions raised by the taxpayers. The research focuses on a critical analysis of the various binding information from the Tax Authority, seeking a guiding path for its correct interpretation.

Finally, in the scope of the internship, the host entity is presented as well as the description of the tasks developed during the curricular internship, such as: reception, organization of the accounting documents, archive of the accounting and tax documents, computer registration of the accounting documents, checking of balances between suppliers and clients, control documents and client's status.

Keywords: Patent Box; Innovation; Research and Development; Tax Authority

Lista de Siglas e Abreviaturas

AT-Autoridade Tributária e Aduaneira

BEPS-*Base Erosion and Profit Shifting*

BF- Benefício Fiscal

CDADC- Código Direito de Autor e dos Direitos Conexos

CDT - Convenções de Dupla Tributação

CIRC-Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPI - Código de Propriedade Industrial

EBF - Estatuto dos Benefícios Fiscais

EM-Estados-Membros

GTBF- Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais

I&D-Investigação e Desenvolvimento

IRC-Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMPI-Organização Mundial da Propriedade Intelectual

PB- *Patent Box*

PI - Propriedade Industrial

RETGS- Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades

TRIPS- *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*

UE - União Europeia

WCT- *WIPO Copyright Treaty*

WIPO-*World Intellectual Property Organization*

Lista de Tabelas e Figuras

Tabela 1 : <i>Gross domestic spending on R&D (indicator)</i>	4
Tabela 2 : Estatísticas do uso do benefício fiscal <i>Patent Box</i> em Portugal.....	10
Tabela 3 : Exemplo prático da aplicação do regime <i>Patent Box</i>	29
Tabela 4 : Informações Vinculativas da AT selecionados na amostra.....	36
Tabela 5 : Decisões da AT.....	49
Figura 1 : Barra de Tarefas.....	56
Figura 2 : Lançamento no diário de compras.....	56
Figura 3 : Lançamento no diário das vendas.....	57
Figura 4 : Ecrã de Reconciliações.....	58
Figura 5 : Registo Manual a partir do Extrato Bancário.....	59
Figura 6 : Lançamento no diário de bancos.....	59
Figura 7 : Lançamento no diário de salários.....	61
Figura 8 : Mapa de Conferência do <i>e-fatura</i>	62

Índice

Introdução	1
1 A importância do incentivo ao I&D em especial o Regime Patent Box	3
2 O artigo 50º-A do CIRC	6
2.1 A introdução do regime em Portugal	9
2.2 Principais Conceitos	10
2.2.1 Tipologia de ativos de propriedade industrial	10
2.2.1.1 Direitos de Propriedade Industrial e Intelectual.....	10
2.2.1.2 Patentes	11
2.2.1.3 Desenhos ou modelos industriais.....	12
2.2.1.4 Direitos de autor sobre programas de computador	13
2.2.2 Tipologia de rendimentos	14
2.2.2.1 Transmissão e Licenças Exploração	15
2.2.2.2 Licenças de <i>software</i>	17
2.2.2.3 <i>Royalties</i>	20
2.2.2.4 <i>Royalties de software</i>	21
2.2.2.5 Prestações acessórias de serviços	22
3 Análise Crítica do Regime <i>Patent Box</i>	23
3.1.1 Ao nível dos intangíveis qualificáveis.....	23
3.1.2 Ao nível dos beneficiários qualificáveis.....	24
3.1.3 Ao nível do rendimento qualificável	26
3.1.4 Ao nível do cálculo da dedução.....	27
4 O Benefício Fiscal <i>Patent Box</i>	31
5 Metodologia	35
5.1 Metodologia de Investigação	35
5.2 Questão e objetivo de investigação.....	35
5.3 Definição da amostra	36
6 Análise das Informações Vinculativas da AT.....	37
6.1 Informação Vinculativa nº 17721	37
6.2 Informação Vinculativa nº 22777	39
6.3 Informação Vinculativa nº 20416	42

6.4	Informação Vinculativa nº 19182	44
6.5	Informação Vinculativa nº 21235	46
6.6	Informação vinculativa nº 22968	47
6.7	Análise Global	49
7	Estágio.....	51
7.1	Caracterização da entidade acolhedora.....	51
7.2	Âmbito e objetivo do estágio	52
7.3	Descrição das atividades e tarefas realizadas	52
7.3.1	Atividades Iniciais	53
7.3.2	Receção e organização dos documentos contabilísticos.....	54
7.3.3	Registo informático dos documentos contabilísticos	55
7.3.3.1	Os lançamentos em cada diário contabilístico	56
7.3.3.1.1	O diário de compras	56
7.3.3.1.2	O diário de vendas	57
7.3.3.1.3	O diário de bancos	57
7.3.3.1.4	O diário de salários	60
7.3.4	Conferência de saldos entre fornecedores e clientes	61
7.3.5	Documentos de Controlo e Ponto de situação dos clientes	62
7.4	Análise Crítica	63
	Conclusão	64
	Bibliografia.....	66

Introdução

O presente relatório centra-se na análise económico-fiscal do regime *Patent Box* em Portugal. Pretendemos, por via de análise de artigos e informações vinculativas divulgadas pela Autoridade Tributária (AT), identificar quais são os principais impactos deste regime e que tipo de problemas pode trazer.

O fenómeno da globalização, aliado ao crescente progresso tecnológico, desencadeou e tem desencadeado efeitos exponenciais na economia dos Estados. A globalização da economia coloca de forma cada vez mais regular em crise o *status quo* dos regimes fiscais nacionais, o que faz com que o papel da fiscalidade se torne cada vez mais importante, sobretudo, para os líderes mundiais.

Deste modo, é expectável que a competitividade fiscal de um determinado país afeta a sua capacidade para gerar investimento interno e atrair I&D e, naturalmente, o seu crescimento económico (Mukherjee, Singh e Žaldokas, 2017).

Consequentemente, este fenómeno, em conjunto com a mobilidade do fator capital, permite que as empresas desloquem as suas atividades para países que oferecem um maior retorno pelos seus investimentos. Quanto maior for a carga tributária num determinado país, menor o retorno do investimento, logo a probabilidade de um investidor selecionar esse destino para realizar investimentos é menor.

Deste modo, atualmente, os Estados têm investido cada vez mais no apoio às empresas concedendo incentivos fiscais, como o *Patent Box*. Este regime fiscal adquiriu uma maior importância com a emergência da economia do conhecimento e, com a competição pelo valor acrescentado tecnológico, reconduzindo-se à aplicação de uma taxa especialmente reduzida sobre os rendimentos, sendo que hoje, só na Europa, coexistem mais de 21 regimes distintos.

Ora, neste contexto, as suas constantes alterações aumentaram a dificuldade dos contribuintes na interpretação dos pressupostos necessários para a aplicação do regime. Assim, com este ponto de partida, começaram a ser colocadas questões pelos sujeitos passivos a propósito deste regime e, especificamente, no que aos direitos sobre programas de computador diz respeito.

Deste modo, este estudo pretende contribuir para a sua clarificação através de uma exposição compreensiva do regime *Patent Box*.

Inicialmente, procura-se enquadrar a importância do regime *Patent Box* como um incentivo ao I&D. Seguidamente, abordamos os principais conceitos subjacentes ao artigo 50º-A do CIRC e uma posterior análise crítica do mesmo. No capítulo 3, clarificamos se o *Patent Box* se trata efetivamente de um benefício fiscal. O capítulo 4, apresenta-se a metodologia utilizada neste trabalho bem como a definição da amostra selecionada para análise.

No Capítulo 5, encontra-se o cerne desta investigação. Inicia-se com uma breve apresentação das informações vinculativas da AT, seguindo-se uma análise crítica às mesmas. No Capítulo 6, aborda-se a relação entre a formação na FEUC e o plano de estágio.

Por fim, apresentaremos as conclusões do nosso estudo e possíveis pistas para pesquisas futuras.

1 A importância do incentivo ao I&D em especial o Regime *Patent Box*

A tributação tem um impacto significativo nas principais características das empresas tal como na sua estrutura do capital e no seu desempenho.

Face a um aumento de impostos, as empresas respondem investindo menos em investigação e desenvolvimento (I&D), e apresentam um número menor de patentes e de produtos novos, o que em conjunto, sugere que o aumento da carga fiscal reduz os incentivos a inovar e desencoraja o investimento (Mukherjee *et al.*, 2017).

A inovação (económica) corresponde à introdução de novas soluções em resposta a problemas, desafios ou oportunidades que surjam no meio social e económico (Fagerberg, 2017; Lewis, 2019).

A I&D é uma das fontes de inovação, que compreende o trabalho criativo e sistemático realizado com o intuito de aumentar o nível de conhecimento (OCDE, 2015).

Deste modo, é expectável que a influencia dos regimes fiscais em I&D possam ter um impacto bastante significativo nas empresas. Assim, os investimentos em I&D são componentes importantes na atividade de uma empresa, novos produtos permitem que aumente a sua competitividade .

Tendo em conta a relação positiva entre o investimento em I&D e o seu crescimento, as empresas, investem os seus recursos em I&D para crescerem, aumentarem as suas vendas e, em última instância, sobreviverem (García-Manjón e Romero-Merino, 2012).

De acordo com Edler e Fagerberg (2017), os instrumentos de política de inovação, onde se enquadram os incentivos à I&D, são definidos como todas as medidas constantes de atores de políticas públicas direcionadas para a melhoria das capacidades de desenvolvimento e utilização de novos produtos, processos e serviços.

A política de inovação na União Europeia (UE) inclui diferentes tipos de medidas relacionadas com a ciência, a tecnologia e com toda a área da investigação, desenvolvimento e inovação.

No entanto, uma análise do mercado revela uma tendência crescente do rácio entre o investimento em I&D e o PIB, conforme demonstra a Tabela 1.

Observando a mesma verificamos que a Coreia e os Estados Unidos apresentam uma maior evolução do rácio entre o investimento em I&D e o PIB. A Coreia passou de

um rácio de 2,125% em 2000 para 4,930 % em 2021, já os Estados Unidos passaram de 2,620% em 2000 para 3,457% em 2021.

Quanto à OCDE, o seu crescimento é bastante estável desde 2000 até 2021, com cerca de 2,125 % para 2,711% respetivamente. Relativamente à União Europeia (UE), apesar de haver uma evolução positiva verificamos que em 2021 face a 2020 houve um declínio do rácio passando de 2,187% para 2,149% respetivamente.

Tabela 1 : Gross domestic spending on R&D (indicator)
(rácio entre o investimento em I&D e o PIB)

	2000	2010	2015	2020	2021	2022
Coreia	2,125	3,466	4,217	4,796	4,930	n.d.
Estados Unidos	2,620	2,714	2,787	3,468	3,457	n.d.
OCDE	2,125	2,285	2,374	2,736	2,711	n.d.
UE	1,676	1,863	2,004	2,187	2,149	n.d.
Portugal	0,722	1,535	1,243	1,614	1,660	n.d.

Fonte: OECD (2023), doi: 10.1787/d8b068b4-en (Acedido em 22 Maio de 2023)

Embora Portugal veja os seus números a crescerem neste contexto, o crescimento é modesto, com um rácio de 1,614 % em 2020 para 1,660% em 2021. No sentido de contrariar esta tendência, o Governo português vem apostando na modernização dos regimes favoráveis ao I&D e à tributação dos rendimentos que este gera.

O regime *Patent Box*, em estudo no presente trabalho, é uma dessas medidas adotadas pelos estados para captar investimento e evitar a mobilização de rendimentos.

Holmstrom (1989) e Zhong (2018), defensores do regime *Patent Box*, justificam a redução da taxa de imposto sobre o rendimento derivado da propriedade intelectual como uma medida de política para aumentar a inovação interna, que é interpretada como um aumento do sub investimento.

As *Patent Box* são um instrumento de política fiscal utilizado para aumentar as atividades inovadoras e atrair e reter investimentos relacionados com a investigação e desenvolvimento (Bradley *et al.*,2015; Brannon e Hanlon 2015; Evers *et al.*,2015; Chen *et al.*,2019).

Além disso, as *Patent Box* visam atividades de I&D bem sucedidas que resultem em atividades comerciais de produtos viáveis, proporcionando uma redução na taxa de imposto aplicável aos rendimentos de propriedade industrial.

Deste modo, a concessão de incentivos fiscais no âmbito da promoção do I&D e inovação é um instrumento político cada vez mais popular, que se revelam fundamentais para a criação e emprego, melhoria da competitividade e produtividade, crescimento a longo prazo e resposta aos desafios internacionais.

2 O artigo 50º-A do CIRC

Como adiante se verá, desde 2014, avultou neste Código um regime de tratamento preferencial dos rendimentos provenientes da cessão ou utilização de propriedade industrial, mais conhecido por *Patent Box*.

Atualmente, em 2023, a redação do preceito é a seguinte:

1 - Para efeitos de determinação do lucro tributável, pode ser deduzido, nos termos e até ao limite previsto no n.º 8, um montante correspondente aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de propriedade industrial sujeitos a registo:

a) Patentes;

b) Desenhos ou modelos industriais.

c) Direitos de autor sobre programas de computador.

2 - O disposto no número anterior é igualmente aplicável aos rendimentos decorrentes da violação dos direitos aí referidos.

3 - O disposto no n.º 1 depende da verificação cumulativa das seguintes condições:

a) [Revogada]

b) O cessionário utilize os direitos na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

c) 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 em sociedade que com esta esteja integrada num grupo de sociedades ao qual se aplique o regime especial previsto no artigo 69.º, sempre que entre uma ou outra e o cessionário existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

d) O cessionário não seja uma entidade residente em país, território ou região onde se encontre sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

e) O sujeito passivo a cujos rendimentos seja aplicável o disposto no n.º 1 disponha de registos contabilísticos, organizados de modo a 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.

4 - O disposto no presente artigo não se aplica aos rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos referidos no n.º 1, os quais, para o efeito, devem ser autonomizados dos rendimentos provenientes da cessão ou da utilização temporária dos respetivos direitos.

5 - O montante a que se refere o n.º 1 é também deduzido para efeitos do cálculo da fração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 91.º

6 - Para efeitos do presente artigo, 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.

7 - O disposto nos n.ºs 1 e 2 apenas é aplicável à parte do rendimento, calculado nos termos do número anterior, 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.

8 - A dedução ao lucro tributável a que se referem os números anteriores não pode exceder o montante que resulte da aplicação da seguinte fórmula:

$$DQ/DT \times RT \times 85 \%$$

em que:

DQ = 'Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido', as quais correspondem aos gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com atividades de investigação e desenvolvimento por si realizadas de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito em causa, bem como os relativos à contratação de tais atividades com qualquer outra entidade com a qual não esteja em situação de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

DT = 'Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido', as quais correspondem a todos os gastos ou perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para a realização das atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado, ou que tenham beneficiado, o direito em causa, incluindo os contratados com entidades com as quais esteja em situação de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, bem como, quando aplicável, as despesas com a aquisição do direito;

RT = 'Rendimento total derivado do ativo', o qual corresponde ao montante apurado nos termos dos n.ºs 6 e 7.

9 - Para efeitos da aplicação da fórmula prevista no número anterior:

a) Apenas são considerados os gastos ou perdas incorridos ou suportados que estejam diretamente relacionados com as atividades de investigação e desenvolvimento, tal como definidas no artigo 36.º do Código Fiscal ao Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, ficando excluídos, nomeadamente, os gastos e perdas de natureza financeira tais como juros, bem como os relativos à aquisição, construção ou depreciação de imóveis;

b) O montante total das 'Despesas qualificáveis incorridas para desenvolver o ativo protegido' é majorado em 30 %, tendo como limite o montante das 'Despesas totais incorridas para desenvolver o ativo protegido'.

2.1 A introdução do regime em Portugal

Em 2014, Portugal adotou o regime *Patent Box*, introduzido pela Lei n.º 2/2014, que procede à reforma da tributação do rendimento das sociedades, n.ºs 1 e 2 do art. 140º, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC. Este regime isentava a tributação das sociedades em metade da receita bruta contabilizada com a venda de direitos de propriedade industrial e o seu propósito era criar uma tributação favorável com o objetivo de fomentar a inovação. Contudo, o regime era potencialmente suscetível a evasão fiscal, ao permitir as transações entre entidades relacionadas como possível estratégia de transferência de lucros.

Posteriormente, em 2016, foi introduzido um novo regime em Portugal, uma alteração pelo Decreto-Lei n.º 47/2016, de 22 de agosto, com regras mais rígidas para a qualificação de rendimentos derivados da *Patent Box*, que provocou uma contenção de oportunidade de transferências de lucros por via da utilização de ativos intangíveis.

Em 2020 sucedeu-se uma nova alteração do regime, pela Lei n.º 2/2020, de 31 de março, que inclui os direitos de autor sobre programas de computador para a determinação do lucro tributável em apenas metade do valor dos seus rendimentos.

Face às circunstâncias económicas e ao aumento de I&D em Portugal, houve novamente uma modificação do *Patent Box*, prevista no Orçamento do Estado para 2022- Lei n.º 12/2022 de 27 de junho- na qual passam a ser tributados apenas 15% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cedência ou a utilização temporária dos 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, quando até então eram tributados em 50%.

Deste modo, face às 540 719 empresas sujeitas a IRC, o número de beneficiários do regime *Patent Box* de 2016 a 2021 é insignificante, uma vez que se passou de 3 para 39 empresas, com base nas estatísticas da AT na tabela 1. Também podemos observar, que os valores declarados aumentaram devido ao crescimento do número de empresas que usaram o benefício, com destaque em 2021 com cerca 25 milhões de euros.

Tabela 2 : Estatísticas do uso do benefício fiscal *Patent Box* em Portugal

ARTIGO 50º-A CIRC	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Nº de Empresas que utilizam o benefício fiscal <i>Patent Box</i>	3	3	5	9	19	39
Valores declarados pelos sujeitos passivos(Milhões de euros)	2	2	2	2	11	25
Despesa Associada (Milhões de Euros)	0	0	0,43	0,43	Sem informação	Sem informação

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

Assim sendo, com base nestas estatísticas percebemos que o benefício fiscal *Patent Box* não tem um impacto muito significativo, contudo, há uma tendência evolutiva por parte das empresas no seu uso, o que demonstra um maior investimento em I&D, com vista a tornarem-se cada vez mais competitivas e inovadoras.

2.2 Principais Conceitos

2.2.1 Tipologia de ativos de propriedade industrial

O regime *Patent Box* português consagra apenas os rendimentos provenientes de contratos que incidam sobre direitos de propriedade industrial tais como, patentes, desenhos ou modelos industriais e um direito de propriedade intelectual os direitos de autor sobre programas de computador. Importa, portanto, delimitar o conceito de cada um deles.

2.2.1.1 Direitos de Propriedade Industrial e Intelectual

No território português a Propriedade Industrial (PI) é regulamentada pelo Decreto de Lei n.º 110/2018, de 10 de dezembro, Código da Propriedade Industrial (CPI), transpondo as Diretivas da União Europeia 2015/2436 e UE 2016/943.

Segundo o Ministério da Justiça, a propriedade industrial “é um conjunto de direitos que conferem uso exclusivo de invenções, design, marcas ou outros sinais distintivos usados no mercado. A propriedade industrial tem como objetivo garantir que a exploração de uma criação ou invenção é um direito exclusivo dos seus criadores ou inventores”¹.

¹ Cf. Sítio da internet do Ministério da Justiça Português direção: <https://justica.gov.pt/Registos/Propriedade-Industrial> (acedido em 22 de março de 2023)

A atribuição de um direito de propriedade industrial traduz-se no reconhecimento legal de um direito exclusivo de exploração daquela inovação, passando a existir um monopólio de exploração pelo titular desse direito. Esta limitação da liberdade de concorrência em relação ao sujeito titular do direito tem como objetivo estimular a inovação e o progresso técnico, garantindo uma proteção legal do investimento feito para desenvolver e criar o ativo protegido, recompensando pelo esforço financeiro e económico investido pelo sujeito económico.

Já a Propriedade Intelectual abarca a Propriedade Industrial e os Direitos de Autor e Direitos conexos, isto é, a propriedade intelectual é um conjunto de direitos que abrange as criações do conhecimento humano - criações intelectuais (Harper,2020; Inspeção Geral das Atividades Culturais, 2020; Mtima, 2020; Kop, 2020).

Segundo a Convenção que institui a Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI), a Propriedade Intelectual corresponde “à soma dos direitos relativos às obras literárias, artísticas e científicas, às interpretações dos artistas intérpretes e às execuções dos artistas executantes, aos fonogramas e às emissões de radiodifusão, às invenções em todos os domínios da atividade humana, às descobertas científicas, aos desenhos e modelos industriais, comerciais e de serviço, bem como às firmas comerciais e denominações comerciais, à proteção contra a concorrência desleal e todos os outros direitos inerentes à atividade intelectual nos domínios industriais, científico, literário e artístico”.²

Os direitos de propriedade intelectual, devido à sua natureza essencialmente patrimonial, e “enquanto direitos subjetivos privados absolutos” (Marques,2008:18) podem ser objeto de exploração económica, através de transmissão ou cessão.

2.2.1.2 Patentes

O Ministério da Justiça dá uma noção simplista de patente, definindo-a do seguinte modo: “Uma patente é um direito exclusivo que se obtém sobre invenções. Neste contexto, importa explicar que uma invenção é uma solução técnica para resolver um problema técnico específico. A patente é um contrato entre o Estado e quem faz o pedido.

² Cf. Sítio da internet da WIPO, direção:https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/pt/wipo_pub_450_2020.pdf (acedido em 22 de março de 2023)

Dá ao titular o direito exclusivo de produzir e comercializar uma invenção, tendo como contrapartida a sua divulgação pública.”³

De acordo com a definição oferecida pelo WIPO (*World Intellectual Property Organization*): “Uma patente é um direito exclusivo concedido a um criador de uma invenção, que é um produto ou processo que apresenta, em geral, uma nova maneira de fazer algo ou oferece uma nova solução técnica para um problema. Para que se possa registar uma patente, devem ser dadas ao público informações técnicas sobre a invenção por forma a garantir a publicidade da mesma”⁴.

Gonçalves (2021) começa por explicar a noção de invenção, uma vez que não pode existir patente sem existir inovação. Assim, explica que uma invenção surge como “um ensinamento para uma ação planeada, com a utilização das forças da natureza suscetíveis de serem dominadas, para a obtenção de um resultado causal previsível”.(Gonçalves,2021:38)

A patente é, então, a forma de o inventor proteger o seu trabalho, impedindo que todo seu esforço no desenvolvimento dessa invenção seja facilmente copiado. Uma vez lançado ao mercado, cabe ao Estado garantir a este inventor algum prazo de exclusividade na exploração de seu invento, garantia que proporciona além dos retornos financeiros, incentivos para a continuidade de investimentos em pesquisas com intuito de inovar.

2.2.1.3 Desenhos ou modelos industriais

A definição legal deste tipo de direitos encontra-se plasmada no art.173.º do CPI, “o desenho ou modelo designa a aparência da totalidade, ou de parte, de um produto resultante das características de, nomeadamente, linhas, contornos, cores, forma, textura ou materiais do próprio produto e da sua ornamentação.”

Acrescente-se que a definição legal em apreço permite perceber que estamos perante um direito que protege a aparência de um produto ou de parte de um produto, o

³ Cf. Sítio da internet do Ministério da Justiça Português, direção: <https://justica.gov.pt/Registos/Propriedade-Industrial/Patente/O-que-e-uma-patente> (acedido em 22 de março de 2023)

⁴ Cf. Sítio da internet da WIPO, direção: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/pt/wipo_pub_450_2020.pdf (acedido em 22 de março de 2023)

que permite concluir que este visa proteger o aspeto exterior do produto e não sobre o produto em si mesmo considerado.

2.2.1.4 Direitos de autor sobre programas de computador

O conceito de programas de computador está presente na Diretiva n.º 91/250/CEE (entretanto revogada pela Diretiva 2009/24/CE), do Conselho, de 14 de maio, de 20 de outubro, transposta pelo DL n.º 252/94, de 20 de outubro, para a ordem jurídica interna, na qual refere que os programas de computador “incluem qualquer tipo de programa mesmo os que estão incorporados no equipamento, também é incluído igualmente o trabalho de conceção preparatório conducente à elaboração de um programa de computador, desde que esse trabalho preparatório seja de molde a resultar num programa de computador numa fase posterior.”

Deste modo, os programas de computador (*Software*)⁵ são um conjunto de variadas instruções, linguagem e suporte. Para além dessas instruções, temos também as ideias neles inseridos, conceitos e algoritmos, que se tornam acessíveis à máquina, o *hardware* (Marques et al., 2006).

Quanto à sua proteção, esta é reconhecida como "obras literárias" e pode ser protegida pelo Direito de Autor, de acordo com o art. 1º da Diretiva 2009/24/CE, o art. 10º n.º 1 do acordo TRIPS e o art. 4º do WCT. Essa proteção é comum na maioria das legislações dos Estados-Membros da União Europeia e está em conformidade com a Convenção de Berna.

Em Portugal esta tende a ser a posição adotada pela maioria da doutrina e pela AT.

Contudo, o nosso legislador, optou por deixar os programas de computador fora do âmbito do CDADC e enquadrá-los no DL n.º 252/94, no qual reconhece no art. 1º, os “programas de computador que tiverem carácter criativo [...] proteção análoga à conferida às obras literárias” determinando para efeitos de atribuição desta mesma proteção que “se equipara ao programa de computador o material de conceção preliminar daquele programa”. Deste modo, o CDADC não tem aplicação direta aos programas de computador, sendo necessário analisar, para cada caso específico, se a situação justifica (ou não) a sua aplicação por analogia.

⁵ Encontram-se ainda incluídos, programas, ficheiros, base de dados, desenhos preparatórios e manuais para utilizadores .

Assim, e embora o conceito de programa de computador não seja em momento algum avançado pelo Decreto-lei (nem, aliás, pela Diretiva), é possível concluir que os programas de computador estarão protegidos com a tutela conferida às obras literárias. Para que tal aconteça é, contudo, necessário que os mesmos possuam o “carácter criativo” exigido pelo n.º 2 do art.º 1.º do Decreto-Lei.

Quanto ao objeto conferido aos programas de computador assim caracterizados, incide, nos termos do art.º 2.º do DL 252/94, “sobre a sua expressão, sob qualquer forma”. Isto significa que “o que é protegido pela lei é apenas a forma concreta de expressão do programa de computador, não sendo tutelados os interfaces, as ideias e princípios que lhe subjazem, como os processos, métodos de trabalho ou conceitos matemáticos utilizados pelos programadores”. Também o algoritmo, enquanto tal não tem proteção jurídica, ainda que a possa possuir enquanto meio e forma de implementação e ordenação do programa. Os auxiliares de programação, as ferramentas informáticas, os macros e as linguagens de programação, carecem igualmente de proteção jusautorais “(Leitão, 2011: 330).

Deste modo, para além do “código fonte”, que se refere à expressão do programa em forma de texto escrito em uma linguagem de programação, o “código objeto” também é protegido pelo Decreto-Lei como forma expressiva do programa. Face ao exposto anteriormente, pode-se concluir que os programas de computador originais e seus materiais preliminares serão protegidos de forma semelhante às obras literárias.

2.2.2 Tipologia de rendimentos

O art.50º.-A do CIRC abarca todos os rendimentos provenientes da exploração de ativos de propriedade industrial, nomeadamente patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador através de contratos, cujo objeto se identifique com uma cessão ou utilização temporária desses direitos, assim como os rendimentos provenientes da obrigação extracontratual que nasce da violação de um direito deste âmbito.

Resultante do contrato, irá haver uma contrapartida paga pelo direito de explorar o ativo de propriedade industrial ou intelectual. Esta remuneração é considerada como rendimento tributável em sede de IRC, na esfera do cedente.

Importa clarificar este conceito de rendimento de exploração de direitos de propriedade industrial e intelectual, bem como a natureza que assumem.

2.2.2.1 Transmissão e Licenças Exploração

Em sentido amplo, o termo transmissão de propriedade industrial pode dar origem a duas realidades distintas: a primeira diz respeito à transferência da titularidade do direito, ao qual nos referimos a uma transmissão ou “cessão”, prevista no art.30º do CPI, e a segunda , à mera abertura de faculdades exclusivas de exploração a terceiros, neste caso a licenças contratuais, reguladas no art. 31º do CPI.

Deste modo, a transmissão de direitos equivale à venda ou “cessão” definitiva do direito que o titular de um bem transfere a titularidade desse direito a outrem (Minatti, 2013).

Ao contrário do que ocorre nas transmissões, as licenças contratuais não alteram a titularidade do bem industrial, mas conferem a um terceiro, a concessão do gozo ou uso temporário do direito industrial, para que possa gozar e fruir do bem exclusivo, conservado o titular a propriedade do mesmo (Taborda e Aguilar, 2016).

Deve-se ainda referir a distinção entre contratos ou negócios jurídicos unilaterais e licenças. Os contratos, são compromissos de uma parte em proceder de certa forma pré-estabelecida. Deste modo, o contrato de licença “é aquele pelo qual o titular de um direito sobre um bem intelectual proporciona a outrem, normalmente de modo temporário e oneroso, o uso da totalidade ou de algumas das faculdades desse direito” (Almeida, 2011:220).

As licenças permitem a exploração simultânea do bem por um ou mais sujeitos passivos, a quem são conferidos efetivos poderes. Podem ser constituídas de três formas: Licenças Voluntárias, Compulsórias e Legais.

Licença Voluntária

Estas licenças são conferidas através de um negócio jurídico, e representam a expressão da máxima liberdade contratual, assumindo, deste modo, um carácter voluntário. Este contrato nasce da vontade das partes. A licença voluntária é um negócio jurídico que permite ao titular de um direito de propriedade industrial ou intelectual autorizar temporariamente outra pessoa a exercer total ou parcialmente as faculdades

jurídicas de utilização económica inerentes ao referido direito, mesmo que este direito seja exclusivo em vigor durante todo o período da licença. (Marques,2008)

Licença Compulsória ou Obrigatórias

Num polo oposto figuram as licenças compulsórias ou obrigatórias, que tal como o nome indica, o titular do direito pode ser obrigado a conceder uma autorização, mas não fica privado de negociar as condições dessa autorização, pese embora, na falta de acordo, a determinação do montante da remuneração seja da responsabilidade de uma autoridade administrativa ou judiciária.

Deste modo, o elemento caracterizador deste tipo de licenças é que a vontade do titular do direito de propriedade industrial deixa de ser relevante.

Com tratamento situado no art. 108.º do CPI, as licenças obrigatórias podem ser concebidas quando ocorrer algum dos seguintes casos: a) Falta ou insuficiência de exploração da invenção patenteada; b) Dependência entre patentes; c) Existência de motivos de interesse público(art. 108º n.º1 do CPI).

Quanto às patentes que tiverem como objeto tecnologia de semicondutores, só poderão ser concedidas licenças obrigatórias, quando se verifique uma finalidade pública não comercial(art.108º n.º5 CPI).

Como contrapartida, o titular da patente receberá uma remuneração, tendo em conta o valor económico da licença. Esse valor dependendo dos casos poderá ser ou não o valor de mercado, sendo a decisão desse valor suscetível de recurso judicial ou arbitral (art.107º n.º7 do CPI).

Assim, de acordo com Marques (2008:193), as licenças compulsórias “são autorizações constitutivas heterónomas – emitidas, entre nós, pelo Instituto Nacional de Propriedade Industrial ou pelo Governo (nos casos em que a concessão se baseia em motivos de interesse público) e, noutros ordenamentos jurídicos, pelos tribunais - pelas quais o beneficiário da licença, sem o concurso da vontade do titular dos direitos de propriedade industrial, passa a poder exercer todas, ou algumas, das faculdades inerentes ao respetivo estatuto, de acordo com as condições de exploração impostas pela referida entidade administrativa (ou judicial) competente”.

2.2.2.2 Licenças de *software*

Os contratos de licença dos programas de computador têm uma matriz negocial de exploração económica, que se caracterizam como um acordo (com a observância dos seus termos), em que o titular dos direitos concede a um terceiro uma autorização de utilização do programa de computador, ou de uma cópia para determinados fins tais como: a produção e/ ou distribuição e utilização final (Pereira,2011).

Tal como consta no art. 40.º Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC) o titular originário, bem como os seus sucessores ou transmissários, podem: “a) Autorizar a utilização da obra por terceiro; b) Transmitir ou onerar, no todo ou em parte, o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre essa obra”.

Deste modo, por via da licença o titular dos direitos explora economicamente o programa, sem abdicar da fruição que a sua qualidade lhe confere, bem como o monopólio de exploração que lhe reserva em exclusivo.

Podemos distinguir três séries de licenças de utilização, correspondentes, respetivamente a três grupos de fins: produção/distribuição, distribuição, e utilização final.

Licenças de produção e distribuição e licenças de distribuição

O primeiro núcleo de licenças incide sobre o programa enquanto fonte de exploração económica, que facultam aos intermediários do processo económico (produtores e distribuidores) a participar também na sua exploração sem afetar o domínio do seu monopólio, devem qualificar-se como contratos de edição⁶.

Com efeito, a licenciada é autorizada a produzir e comercializar exemplares da obra, mediante uma remuneração, devendo utilizar a obra para esse mesmo fim. Assim, esta licença integra-se no tipo contratual de locação de obras para fins de edição.

Quanto às licenças de distribuição, são igualmente uma autorização de utilização de obra intelectual, onde são distribuídos exemplares do *software*, estando os mesmos sujeitos à autorização do titular de direitos, salvo se existam exemplares que já tenham sido licitamente distribuídos no mercado interno. No âmbito da distribuição, podem ser

⁶ PEREIRA, Alexandre Dias. *Das licenças de software e de bases de dados Software licenses and databases*,2011, p.15

adaptadas figuras contratuais tais como um contrato de concessão ou de franquia⁷, consoante os casos, implicando por isso outras obrigações como a prestação de serviços de assistência pós-venda, a utilização do uniforme empresarial da licenciante, formação técnica especializada, etc.⁸

Todavia, enquanto autorização de utilização temporária de obra intelectual mediante remuneração, a licença de distribuição é também uma forma de locação de obra intelectual. Enquanto locação de obra e acordo de distribuição, estas licenças são contratos mistos.

Em suma, a atividade de distribuição depende dos termos da licença, pela qual o titular de direitos autoriza a utilização da sua obra protegida.

Licenças de utilização final

Os acordos de licença de utilização para fins de utilização final incidem sobre cópias do programa. A exploração económica do programa traduz-se neste caso, na concessão de autorizações de utilização do programa e de cópias deste. Ao invés de transmitir a sua qualidade de titular exclusivo dos direitos de reprodução, tradução e adaptação, e distribuição de um programa, concede apenas autorizações de utilização deste ou de cópias suas conservando o monopólio de exploração⁹.

Inserem-se, portanto, no quadro dos contratos de direitos de autor que não têm por objeto cessão ou transmissão de direitos, mas antes a exploração do programa ou a utilização de cópias suas.

As licenças de utilização final podem ser relativas a um programa padronizado (*standard software*), produzido e distribuído em massa “tal e qual”, ou antes a um programa escrito (*individual software*) por encomenda em atenção às específicas necessidades concretas de um particular utilizado.

O *standard software*, diz geralmente respeito aos *softwares* comercializados em grande escala. Todavia, a natureza jurídica deste tipo de licença têm sido debatida,

⁷ Na franquia, temos um contrato no qual existe a cedência de participação no negócio. Ao aderir ao mesmo, o franquiado torna-se mais um agente na expansão do negócio do franqueador, sendo remunerado na sua função de implementar e divulgar o produto seguindo todas as diretrizes do franqueador.

⁸ Idem, pp. 15 e 16

⁹ Idem, p. 16

afigurando-se em três possibilidades distintas: locação, compra e venda ou contrato autónomo/*sui generis*.

Os defensores da classificação como locação, consideram que o objeto da licença é um mero direito de uso sobre o programa de computador, em que a titularidade permanece na esfera jurídica do licenciante. Se a utilização é concedida temporariamente, poderá ser uma locação ou um comodato, consoante o seu uso seja remunerado ou gratuito¹⁰.

Quanto à classificação de compra e venda, a fundamentação reside no facto da licença ser adquirida mediante um preço e, a sua utilização não tem um limite temporal. Além disso, implica a constituição, a favor do licenciado, da transmissão da propriedade acompanhada de gozo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição.

O contrato autónomo, ou *sui generis*, é um contrato que não visa o aproveitamento económico do programa de computador por parte do licenciado, apenas a sua utilização final (Trabuco,2008).

Na nossa opinião, parece-nos que a operação económica destas licenças deverá ter em conta vários fatores para a sua classificação tais como o preço, duração e disposição.

Por fim, o *individual software* consiste num contrato de encomenda de uma obra intelectual, classificado na doutrina e na jurisprudência do direito comparado, como contrato de empreitada, o mesmo se enquadra quando existe uma encomenda para a adaptação de um programa já existente, que se traduz num novo programa (*standard software* adaptado)¹¹. Desta forma, não existindo a criação de um novo programa ou tratando-se apenas de uma assistência e manutenção, considera-se que se trata de contratos de prestação de serviços indiferenciados. Acresce que, normalmente os eventuais direitos que o distribuidor adquire ao efetuar estas operações são transmitidos, não ao cliente, mas ao concedente da licença de distribuição.

Nos contratos de encomenda de *software* a lei atribui os direitos de autor à entidade que encomenda a obra. Todavia, a entidade que desenvolve o *software* pode reter os direitos de autor e concede uma licença de utilização à outra parte. Estas situações configuram uma coligação de contratos, que estão unidos por um nexo de dependência

¹⁰ Idem, p.16

¹¹Idem, p.17

funcional, no sentido designadamente de que a desistência da encomenda da obra é causa de cancelamento da licença¹².

Deste modo, a qualificação da licença dependerá da operação económica em causa e dos termos para o efeito estipulados pelas partes, à semelhança do que sucede nas licenças *standard software*.

Licenças de software livre ou de fonte aberta (FLOSS)

Richard Stallman introduziu os conceitos de *software* livre e *copyleft*, com o intuito de dar aos utilizadores liberdade de utilização e de programação, e de restringir as possibilidades de apropriação exclusiva.

De acordo com o conceito de *copyleft* em vez de se lançar o *software* no domínio público, afirma-se que é protegido por direitos de autor, no qual as licenças definem os termos de utilização e de distribuição, concedendo a todos o direito de usar, modificar, e redistribuir o código-fonte do programa ou qualquer outro programa derivado dele, na condição de os termos de distribuição permanecerem inalterados.

2.2.2.3 Royalties

Segundo o n.º2 do art. 12.º da Convenção Modelo da OCDE, o termo “*royalties*” significa “as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico”.

A alínea b) do art. 2.º Diretiva Juros e *Royalties* (Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003) refere-se aos *royalties* como “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”, além disso acrescenta que “serão considerados *royalties* os pagamentos efetuados em

¹² Idem, p.18

contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico”.

De acordo com a alínea b) do n.º14 do art. 14.º do CIRC os *royalties* correspondem “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”. Logo, podemos chegar à conclusão de que neste conceito, apenas a utilização ou concessão do direito de utilização de direitos de PI, são passíveis de gerar esta tipologia de rendimento.

Contudo, ganhos ou acréscimos patrimoniais por meio da transmissão de direitos de propriedade industrial, ou seja a alienação de um ativo intangível, não se qualificam para aplicação do regime em estudo. Deste modo, são tributados em sede de IRC como uma mais-valias, de acordo com a alínea a) do n.º1 do art. 46º do CIRC.

2.2.2.4 *Royalties de software*

Como já foi referido anteriormente, o n.º2 art. 12º da Convenção Modelo da OCDE refere que o conceito de *royalties* aplica-se às remunerações pagas pelo “uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (...) “. Face ao exposto entendemos que não serão enquadradas qualquer tipo de remunerações provenientes de programas de computador que não tenham por objeto o uso ou a concessão do uso de um direito de propriedade intelectual.

De acordo com a interpretação dada pela maioria dos países membros da OCDE, relativamente à definição de *royalties* do presente artigo, é no sentido de considerar apenas os pagamentos devidos pela utilização de *software* quando essa utilização tenha objetivos de natureza comercial, como sejam a sua reprodução e/ou distribuição (Xavier,2014).

Deste modo, o objeto dos *royalties* são apenas os casos de concessão do gozo ou uso temporário do direito de propriedade intelectual relativo ao *software*, como é o caso

da licença de uso de direitos, no qual o titular do direito coloca à disposição de uma terceira pessoa para que esta o use para uso próprio ou comercialização.

Neste âmbito, importa também referir o que não são *royalties*. Em primeiro lugar, não configura um *royalty* a remuneração pela cessão do próprio direito de propriedade intelectual representado pelo *software* no caso em que essa cessão não dê origem a um rendimento, mas sim a uma mais-valia, pois o negócio tem como objetivo a venda do próprio capital corporizado no direito cedido.

Para efeitos das Convenções de Dupla Tributação, não são considerados *royalties*, os pagamentos efetuados em negócios, pelo que alguém adquire a outrem um *software* a título de compra e venda, neste tipo de negócios o adquirente não adquire a totalidade dos direitos de propriedade intelectual para efeitos de “uso” ou “concessão de uso”, mas sim um programa para uso pessoal ou profissional.

2.2.2.5 Prestações acessórias de serviços

Apesar de o regime *Patent Box*, não se aplicar aos rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos, é importante referir do que se trata.

A palavra assistência implica, como é óbvio, uma relação de dependência, acessória de uma outra operação. Como exemplo, temos o caso dos contratos de venda de programas de computadores, onde se prevê cláusulas ou contratos conexos, relativos ao assessoramento na instalação, montagem e colocação em funcionamento.

Esta prestação de serviços de assistência técnica não tem carácter autónomo e independente, mas complementar ou acessório de outra operação (Xavier, 2014).

Deste modo, a assistência técnica distingue-se dos contratos de prestação de serviços técnicos, uma vez que neste último caso a prestação de serviços é objeto principal correspondendo a uma aquisição de uma informação tecnológica, enquanto que no primeiro é meramente instrumental tratando-se de um serviço complementar .

Ora, é precisamente este carácter complementar, que levou com que a lei portuguesa assimilasse a respetiva remuneração ao mesmo regime tributário da remuneração da própria transmissão da informação, ou seja, a considerá-lo como “rendimento de capital” (Xavier, 2014:705).

Neste sentido, entendemos que o legislador pretendeu abarcar rendimentos que integrem o núcleo essencial da propriedade industrial e intelectual, ou seja, os que estão diretamente relacionados com a ideia.

2.3 Análise Crítica do Regime *Patent Box*

O regime conhecido como "*Patent Box*" tem como objetivo incentivar a inovação e o desenvolvimento de ativos intangíveis por parte das empresas sujeitas a IRC (mais especificamente, a pessoas coletivas tributadas pelo lucro, isto é, que exerçam a título principal uma atividade de natureza industrial, comercial ou agrícola nos termos do n.º1 do art.3º do CIRC. Em particular, este regime reconhece benefícios fiscais para aqueles que protegem através de direitos de propriedade industrial certos ativos intangíveis que disponham.

Assim, o artigo 50.º-A do Código do IRC estabelece uma isenção parcial¹³. Esta isenção opera de forma automática, mediante a dedução de 85% do valor dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos de propriedade industrial, registados na contabilidade dos sujeitos passivos.

2.3.1 Ao nível dos intangíveis qualificáveis

O n.º1 do art.º50º-A do CIRC abrange todos os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de três tipos de direitos de propriedade industrial sujeitos a registo: patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador.

A inclusão dos direitos de autor sobre programas de computador é um dos pontos cruciais, uma vez que, o regime português era um dos mais restritivos, não admitindo como intangíveis qualificáveis por exemplo, o *know-how*, as marcas registadas, o *software* e outros direitos de autor.

Em Portugal, este regime não era um dos mais atrativos e por consequência não foi conseguido potenciar o máximo deste regime. Desde logo, na antiga redação do nº1 do 50.º-A do CIRC utilizava-se apenas os termos “patentes” e “desenhos e modelos

¹³ De acordo com Casalta Nabais (2017:403) as isenções parciais “tanto são aquelas cuja amplitude está fixada na lei como aquelas cuja amplitude pode ser determinada pela administração tributária ...”.

industriais”. O legislador pretendeu colocar fora do âmbito o regime de *software* registado, uma vez que é frequente em Portugal a criação de *software* por parte das empresas.

Logo, a opção do legislador pela sua não elegibilidade poderá ter sido pelo facto de não haver necessidade de criação e exploração deste ativo e a sua inclusão no regime originaria uma perda de receita fiscal .

Contudo, como uma medida de coordenação e promoção para um progresso económico nacional, o Governo Português, à semelhança do que já acontecia noutros países europeus, criou mecanismos para evitar que as empresas residentes se desloquem para fora do território nacional, e atrair o investimento e rendimento estrangeiro para este território.

Desta forma, decidiu abranger na sua redação atual, os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de autor sobre programas de computador, com vista a potenciar o novo regime.

2.3.2 Ao nível dos beneficiários qualificáveis

Para que este regime seja concebido, o n.º3 do art. 50.º-A do CIRC, exige a verificação cumulativa de certas condições com o intuito de evitar comportamentos abusivos na sua utilização.

Desde logo, nos termos da alínea b) do n.º3, desde a sua redação originária, é imposto que o cessionário, que é aquele a quem o direito é cedido pelo cedente, use os direitos de propriedade industrial na prossecução de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Logo, quer isto dizer que o regime recai não só sobre o beneficiário do mesmo, como também naquele que obtém o direito de explorar o ativo de propriedade industrial ou intelectual, com vista a evitar situações em que o cedente celebre o contrato com uma qualquer parte só para preencher o requisito e, conseqüentemente, beneficiar do regime.

Deste modo, a ideia de restringir a utilização destes direitos ao exercício de uma atividade económica relaciona-se com a produção de rendimentos tributáveis em IRC, afastando a aplicação de isenções objetivas que aproveitam outro tipo de atividades.

Outra questão que se poderá colocar neste particular tem a ver com a possibilidade de sub licenciamento, por parte do cessionário dos direitos industriais em causa. Sendo o cessionário quem recebe os montantes auferidos com as sublicenças que concebe e sendo prevista a participação do cedente nesse ganho, esses rendimentos serão objeto do mesmo tratamento em sede de benefício fiscal, uma vez que se tratam de “rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a utilização temporária” de direitos industriais detidos por aquele sujeito passivo de IRC”.

Outra condição está prevista, na alínea c), na qual o legislador determinou a não admissibilidade para a *Patent Box* dos rendimentos que originem gastos fiscalmente dedutíveis numa sociedade que integre um grupo em regime de RETGS previsto no art.69º do CIRC, sempre que estas se encontrem (entre si ou com o cessionário) no âmbito das relações especiais previstas no regime dos Preços de Transferência no termos do n.º4 do art. 63.º CIRC.

Esta referência justifica-se pelas possibilidades de erosão da base tributável e planeamento provocadas pela transmissão de intangíveis entre sociedades pertencentes ao mesmo grupo ou com relações especiais¹⁴.

Refere-se ainda, na alínea d) do referido n.º3, o cessionário que utilize o direito cedido, não pode ser residente num país, território ou região onde usufrua de um regime claramente mais favorável, constante da lista explanada na Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro.

Para as situações previstas na redação do art.50.º-A do CIRC, a alínea e) exige que o beneficiário do regime disponha de registos contabilísticos através dos quais seja possível identificar facilmente os gastos e perdas incorridos no âmbito do investimento em atividades de investigação e desenvolvimento, bem como a organização dos referidos registos, de modo a que esses rendimentos possam claramente distinguir-se dos restantes.

¹⁴ Pense-se por exemplo, na hipótese de criação de uma *IP Holding Company* no seio de um grupo, sediada num território com um regime claramente mais favorável, para a qual são transmitidos direitos de propriedade industrial e que se dedica, principalmente, ao licenciamento desses direitos a outras empresas do grupo.

2.3.3 Ao nível do rendimento qualificável

Conforme o n.º1 do art. 50.º-A do CIRC, o tratamento privilegiado é reconhecido aos rendimentos derivados de contratos que têm por objeto a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador.

Para além disso, o n.º2 do artigo em análise, alarga o âmbito da sua aplicação aos rendimentos derivados da violação dos direitos de propriedade industrial mencionados no n.º1¹⁵. A extensão destes rendimentos por parte do legislador, justificar-se-á na medida em que os mesmos são recebidos sob a forma de indemnizações, não sendo por isso, diretamente imputáveis à atividade desenvolvida.

Por outro lado, o n.º4 do art.50.º-A do CIRC não permite tributar em apenas 15% os rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos de cessão ou utilização temporária dos direitos de propriedade industrial, exigindo que os mesmos devam ser autonomizados dos rendimentos decorrentes do contrato. Impõem-se assim, que os contribuintes não convoquem, para usufruto do benefício todos os rendimentos provenientes dos contratos, quer a sua origem esteja direta ou indiretamente relacionada com o direito registado em causa.

Ainda de referir, que no âmbito da não elegibilidade, para que o benefício estabelecido no n.º1 seja aplicado aos rendimentos referidos no n.º4, é necessário que haja uma conexão direta entre os rendimentos provenientes da criação ou exploração de ativos de propriedade industrial e as despesas em investigação e desenvolvimento, que o contribuinte tenha realizado tenham sido para o desenvolvimento desse mesmo ativo. Deste modo, ficam de fora do alcance do n.º4, as despesas e rendimentos derivados da instalação ou de formação com o pessoal técnico.

Por fim, em matéria de rendimentos, salientamos, o preceito estabelecido no n.º5 que considera os rendimentos provenientes da cessão ou a utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador em apenas 85% do seu valor para efeitos de cálculo do IRC, calculado antes

¹⁵ Designadamente, montantes auferidos no decurso de ações judiciais ou mesmo extrajudiciais propostas contra infratores de qualquer daqueles direitos.

da dedução do crédito de imposto por dupla tributação internacional, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção, conforme a alínea b) do art. 91.º do CIRC.

2.3.4 Ao nível do cálculo da dedução

No que diz respeito ao cálculo da dedução facilmente apuramos o montante de rendimentos que usufrui da *Patent Box*, à luz da redação do art.50.º-A do CIRC.

Como já foi referido, os *royalties* encontram-se segundo a alínea d) n.º1 do art. 20.º do CIRC, sujeitos a tributação. Contudo, ao abrigo do regime *Patent Box*, beneficiam de uma isenção parcial do imposto, visto que apenas 15% do rendimento obtido será sujeito a tributação. Desta forma, há que proceder a ajustamentos para a obtenção da percentagem de *royalties* elegível para beneficiar do regime, proporcional aos gastos efetuados em atividade de I&D pelo sujeito passivo.

Como tal, e de acordo com o n.º6 do art.50º-A do CIRC, o apuramento do montante de rendimento que beneficiará do regime calcula-se do seguinte modo¹⁶¹⁷: aos rendimentos e aos ganhos auferidos no período de tributação que esteja em causa subtraem-se os gastos ou as perdas incorridos ou suportados nesse mesmo período de tributação pelo sujeito passivo para a realização de atividades de I&D¹⁸. Assim, com a inclusão do n.º6, é claro que ao rendimento tributável¹⁹ serão deduzidos não só os gastos e perdas sofridos reportáveis a cada ano fiscal, individualmente considerados, mas também os gastos e perdas suportados pelo sujeito passivo, no decorrer do período de criação do ativo, em atividades de I&D, período durante o qual os rendimentos obtidos são praticamente inexistentes.

Deste modo, o investimento efetuado antes da criação do próprio ativo, e da realização do contrato de cessão, será tido aqui em conta.

¹⁶ O n.º 9 do artigo 31º do CPI, refere a possibilidade do sublicenciamento, que carece sempre da autorização do licenciante do direito industrial.

¹⁷ Rendimentos/ ganhos no ano N – gastos/perdas no ano N= Matéria Coletável

¹⁸ Os gastos e perdas incorridos ou suportados para a realização de atividades de I&D que contribuíram para o desenvolvimento do direito de PI são fiscalmente dedutíveis.

¹⁹ Reporta-se ao total dos ganhos auferidos a título de *royalties*, pelo sujeito passivo, num determinado período fiscal.

A este resultado obtido no n.º6 do art.50.º-A do CIRC, será subtraído o saldo negativo acumulado entre os rendimentos e ganhos relativos a cada direito de propriedade industrial e os gastos e perdas incorridos com a realização de atividades de I&D para o respetivo desenvolvimento, registados nos períodos de tributação anteriores. Nestes termos, só será possível beneficiar do regime quando o rendimento total líquido do ano com o ativo de propriedade industrial/intelectual exceder o saldo negativo acumulado dos anos anteriores, sendo apenas aplicável ao excedente.

O lucro tributável traduzir-se-á, portanto, no valor resultante da subtração, aos rendimentos e ganhos, dos gastos e perdas incorridos no período em causa, resultado ao qual será subtraído o saldo negativo acumulado no decorrer das atividades de I&D, efetuadas para desenvolver o ativo de propriedade industrial, registadas nos períodos anteriores.

Clarifiquemos em termos práticos, o disposto nos n.ºs 6 e 7 ,com o seguinte exemplo:

A residente em Portugal cede a B residente em Espanha, o direito de autor sobre programas de computador, através de um contrato de cessão , com efeitos a partir do dia 1 de janeiro de N, através do qual se compromete a pagar 250.000 € anuais. A efetuou gastos em atividades de I&D para a criação do ativo entre N-2 e N-1 de 75.000 €.

Tabela 3 : Exemplo prático da aplicação do regime *Patent Box*

	N-1(ano de criação)	N-2(ano de criação)	N (ano da cessão)
Total de rendimentos e ganhos gerados pela atividade normal	200 000,00 €	350 000,00 €	400 000,00 €
Total de rendimentos e ganhos gerados pelos direitos de autor sobre programas de computador	0,00 €	0,00 €	250 000,00 €
Total de gastos e perdas em atividades de I&D para a criação e conclusão do ativo (gasto contabilístico aceite fiscalmente)	35 000,00 €	40 000,00 €	100 000,00 €
Total de rendimentos gerados	200 000,00 €	350 000,00 €	650 000,00 €
RL (Resultado Líquido)	165 000,00 €	310 000,00 €	550 000,00 €
Rendimento líquido apurado proveniente deste intangível (n.º6 do art.50.ºA do CIRC)	-	-	150 000,00 €
Saldo Negativo Acumulado (n.º7 do art.50.ºA do CIRC)	-	-	75 000,00 €
RT =(Royalties de A em N- Despesas de A em I&D incorridas em N-2 e N-1)*85%	-	-	63 750,00 €
LT(Lucro tributável)	-	-	486 250,00 €

Fonte: (Martins,2019), adaptado

Assim, o benefício concebido pelo regime *Patent Box* só corresponderia a 63 750,00 €, se o valor das despesas qualificáveis fosse igual ao valor das despesas totais.

Contudo, este artigo não acaba aqui, na medida o n.º8 veio limitar a dedução de 15% dos rendimentos supramencionados, estipulando que a mesma não pode exceder o montante resultante da aplicação de uma fórmula em conformidade com o estabelecido no Relatório Final da Ação 5 do BEPS²⁰.

Já o tratamento conferido no n.º9 estabelece limitações no acesso à *Patent Box* quando se verificam operações (nomeadamente, a contratação de I&D) entre entidades relacionadas.

Deste modo, a alínea a) do n.º9 veio determinar que, para a aplicação da fórmula prevista no n.º8, apenas são considerados gastos ou perdas incorridos ou suportados que estejam diretamente relacionados com as atividades de investigação e desenvolvimento, excluindo das despesas qualificáveis gastos e perdas de natureza financeira tais como juros, bem como os relativos à aquisição, construção ou depreciação de imóveis.

²⁰ Combater de modo mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância.

Porém, a alínea b) do n.º9 concede ao montante total das despesas qualificáveis para desenvolver o ativo protegido pela PI, uma majoração de 30% até ao limite de despesas totais incorridas para o seu desenvolvimento. Este *up-lift*²¹, previsto na norma em estudo, vai provocar um aumento do montante das despesas consideradas qualificáveis, mas apenas na extensão das despesas totais incorridas pelo sujeito passivo em atividades reais de I&D.

Assim, o benefício concebido pelo regime *Patent Box* só corresponderia a 63 750,00 €, se o valor das despesas qualificáveis fosse igual ao valor das despesas totais. Contudo se isto não se verificar, o valor do montante a deduzir será sempre menor com a aplicação da fórmula do n.º8.

Atendendo ao exemplo dado anteriormente, para demonstrar a aplicação prática da fórmula prevista no n.º8, vamos admitir que o valor total das despesas de subcontratação a partes relacionadas é de 55 000,00 €.

Assim, tendo em conta a definição de despesas qualificáveis referidas no n.º9, excluindo as despesas de subcontratação a partes relacionadas, o seu valor decorre da subtração destas despesas ao valor das despesas totais incorridas para desenvolver o ativo.

Ou seja,

Valor das despesas totais incorridas para desenvolver o ativo	175 000,00 €
Valor total despesas de subcontratação a partes relacionadas	55 000,00 €
Despesas qualificáveis (n.º9 do art.50º-A)	120 000,00 €
Aplicando a fórmula (n.º8 do art.50ºA)	43 714,29 €

Fonte: (Martins,2019), adaptado

Deste modo, o valor a deduzir é inferior ao apurado inicialmente (63 750,00 €) devido às despesas de subcontratação a partes relacionadas.

²¹ Este *up-lift* consta das recomendações da OCDE, no âmbito do projeto BEPS

3 O Benefício Fiscal *Patent Box*

Atualmente podemos encontrar o conceito de benefício fiscal no n.º1 do art. 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais – EBF: “Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.”

Existem dois aspetos fundamentais que integram este conceito, nomeadamente serem medidas de carácter excecional em relação à “tributação-regra” e para além disso, a existência de uma finalidade extrafiscal à qual se exige que tutele um interesse público constitucionalmente relevante de modo a legitimar a existência do benefício (Gomes, 1990; Andrade, 2014).

Dito de outra forma, os benefícios fiscais (BF) enquadram-se numa noção ampla de desagravamentos fiscais²² (derrogação às regras gerais de tributação), com um objetivo alheio ao sistema fiscal. Tratando-se de um desvio face ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária, o objetivo extrafiscal deve tutelar um interesse público com dignidade constitucional que torne legítima a aplicação do benefício (Andrade, 2014). Como tal, o conceito de BF deve incluir apenas os desagravamentos fiscais em que a finalidade extrafiscal é dominante.

Na definição de Dourado (2022), os benefícios fiscais caracterizam-se por serem desagravamentos fiscais que atribuem exceções/reduções à incidência tributária e prosseguem finalidades extrafiscais, ou não fiscais. Por apresentarem um carácter excecional, os benefícios fiscais precisam de ser justificados por interesses públicos superiores aos da tributação sob pena de violar o princípio da igualdade.

Na mesma linha, Sá Gomes (1991:72) refere que “... o interesse público que fundamente o benefício fiscal, derrogando os princípios constitucionais da generalidade, da isonomia fiscal e da capacidade contributiva, é, do ponto de vista jurídico, superior ao interesse público subjacente à própria tributação-regra”. Deste modo, continua o mesmo

²² Entende-se por desagravamento fiscal qualquer opção legislativa que se traduza em redução da taxa efetiva de tributação em relação à que decorreria da “tributação-regra” que se traduz numa vantagem para o contribuinte em termos de redução do montante de imposto a pagar (Gomes, 1990)

autor, “... o benefício fiscal não é um favor ou privilégio fiscal, antes, pelo contrário, tutela um interesse público constitucionalmente relevante, ...” (Sá Gomes, 1991:72).

Segundo o Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais(2019), as medidas que visam promover o investimento, a investigação e desenvolvimento empresariais, são exemplos clássicos de BF. Nestes casos, há um explícito afastamento do princípio da capacidade contributiva e da igualdade tributária em nome de considerações extrafiscais.

Outro conceito importante a retirar do EBF, em concreto através dos n.ºs 3 e 4 do art. 2.º é de os benefícios fiscais serem considerados despesa fiscal. Ao conceder um benefício fiscal, o Estado está a perder a receita equivalente ao montante de imposto que iria ser cobrado, como consequência orçamental do desagravamento fiscal.

As despesas fiscais constituem derrogações deliberadas ao sistema normal de tributação, que permitem intervir na economia do mesmo modo que despesas diretas (subvenções ou subsídios), representando um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar, ou seja, uma despesa pública feita através do sistema fiscal (Pereira,2004). São a componente “negativa” das “receitas fiscais” e devem ser controladas sob os mesmos parâmetros das despesas públicas diretas (“orçamento das despesas fiscais”) (OECD, 2004).

O n.º3 do art. 14.º da Lei Geral Tributária (LGT), faz depender “da clara definição dos seus objetivos” a atribuição destes benefícios e a consequente perda de receita fiscal. Deste modo, os desvios face à tributação-regra podem traduzir um conjunto diverso de objetivos nomeadamente, investimento produtivo, investigação e desenvolvimento, contudo existirão outros, que serão indiretamente alcançados, como o emprego e o desenvolvimento regional e nacional.

Contudo, outros objetivos de política económica, exteriores ao sistema fiscal, podem ser prosseguidos que justificam a redução da cobrança de imposto. Estes visam incentivar/desincentivar determinados comportamentos nos agentes económicos ou atividades económicas no plano económico, social, cultural ou de outra natureza como, por exemplo, corrigir externalidades que existem independentemente do imposto, aumentar a poupança ou o investimento (Andrade, 2014).

Deste modo, atendendo a definição de benefício fiscal do n.º1 do art.2.º do EBF e as modalidades vertidas no seu n.º2, o artigo 50.º-A do CIRC parece constituir um verdadeiro benefício fiscal. Originando, portanto, despesa fiscal (Taborda e Aguilar, 2016).

Apresentada a realidade dos benefícios fiscais no ordenamento fiscal português, cabe agora enquadrar o regime *Patent Box* no conceito de BF.

De acordo com o entendimento de benefício fiscal adotado pelo Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais é considerado um desagravamento fiscal qualquer opção legislativa que se traduza em redução da taxa efetiva de tributação em relação à que decorreria da "tributação-regra", que se traduz numa vantagem para o contribuinte em termos de redução do montante de imposto a pagar. Portanto, constituem exceções à norma ou ao regime geral de cada imposto.

Deste modo, os desagravamentos fiscais em sentido amplo integram as não sujeições tributárias²³, que fazem parte do sistema de “tributação-regra” e os benefícios fiscais²⁴ que se afastam do sistema de tributação normal integram-se “na *política extrafiscal* ou poética de prossecução de objetivos económicos e sociais por via fiscal” (Nabais,2017:400).

Assim resulta que, enquanto os desagravamentos fiscais em sentido estrito são medidas com uma maior estabilidade e duradouras, os benefícios fiscais tratam-se de medidas conjunturais e temporárias (Nabais,2017). Assim, no âmbito da tributação do rendimento das pessoas coletivas, seria desejável que os benefícios fiscais, constassem no Código Fiscal de Investimento (CFI), no EBF e na legislação avulsa, já os desagravamentos fiscais, deveriam integrar-se no CIRC. Todavia, este critério não é aplicado, tal como mostra o referido art.50.º-A do CIRC (Taborda e Aguilar,2016).

O mesmo refere o Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais(2019), no qual os BF com maior grau de estabilidade devem ser incorporados nos códigos

²³ De acordo com o n.º2 do art.4º do EBF as não sujeições tributárias são “as medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabeleçam delimitações negativas expressas da incidência”.

²⁴ Já os benefícios fiscais são as “medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”(n.º1 do art. 2º do EBF).

tributários dos impostos a que digam respeito, os que tenham uma natureza menos estrutural, mas que se revistam de estabilidade temporal devem ser incluídos no EBF e, por último, os que tenham um carácter marcadamente conjuntural, ou que exijam uma regulação mais frequente, devem constar nas leis do Orçamento do Estado.

Face ao exposto, o regime do art. 50.º-A do CIRC, traduz-se numa medida de desagravamento fiscal, sendo considerado um benefício fiscal estático²⁵, procurando recompensar uma atividade já exercida, ao contrário dos benefícios fiscais dinâmicos, que têm como objetivo incentivar determinadas atividades e comportamentos, a causa está vinculada à adoção de um comportamento ou exercício de atividade fomentada, e que, atendendo ao seu carácter seletivo, estão geralmente sujeitos a reconhecimento pela AT(Taborda e Aguilar,2016).

²⁵ Os benefícios fiscais estáticos são independentes de qualquer comportamento posterior dos destinatários, logo a causa do benefício é a atividade desenvolvida.(Nabais, 2017:402)

4 Metodologia

4.1 Metodologia de Investigação

A metodologia de investigação consiste na análise, descrição e avaliação dos métodos e técnicas que foram pesquisadas e que serão usadas na recolha e no processamento das informações e dados para a investigação. Em qualquer pesquisa científica a opção metodológica a seguir é um ponto crucial no processo de investigação, na medida em que o influencia ao longo de todas as etapas do seu desenvolvimento e, portanto, deve ser feita em função da natureza do problema a estudar, de modo a torná-la exequível (Christiani, 2016).

A metodologia deste estudo assenta numa abordagem qualitativa, de carácter empírico, sendo esta a que se adequa, uma vez que, se procede a análise das informações vinculativas divulgadas pela AT. Neste sentido, a estratégia utilizada consiste no estudo de caso. O uso desta estratégia está normalmente associado à escassez de teorias ou de conhecimento sobre uma determinada temática, sendo necessário estudar essa matéria através de um processo detalhado e profundo. Assim, é possível aumentar o conhecimento sobre esse assunto de modo a compreendê-lo melhor e permitir a tomada de melhores decisões em relação ao mesmo (Scholz e Tietje, 2002). Consequentemente, compreender a interpretação da AT sobre as alterações ao art. 50.º-A do CIRC, face às questões colocadas pelos contribuintes, é fundamental para perceber se a aparente simplicidade do regime contém nuances técnicas que tornam o regime complexo na sua aplicação.

Por fim, uma vez que este estudo recai sobre uma análise de informações vinculativas, é através da utilização da metodologia do estudo de caso que se procura responder às questões de investigação, efetuando análises críticas sobre as várias interpretações da AT.

4.2 Questão e objetivo de investigação

O principal objetivo desta investigação será efetuar uma análise crítica às interpretações proferidas pela AT face ao novo regime *Patent Box* português, onde se pretende compreender se existe um pensamento interpretativo restritivo, a favor da receita fiscal (Estado) ou a favor do contribuinte. Assim, este estudo procura apurar quais as interpretações e tendências intrínsecas a este regime, visto que a AT tem publicado recentemente várias informações vinculativas. Deste modo, procura-se dar resposta às seguintes questões:

- A aplicação do regime do *Patent Box* é relativamente simples ou merece uma avaliação casuística cuidada e, que a aparente simplicidade contém nuances técnicas que tornam o regime complexo na sua aplicação ?

- As respostas dadas nas informações vinculativas da AT face às questões colocadas pelos contribuintes , em relação ao regime *Patent Box* terão uma tendência a favor da receita fiscal ou a favor do contribuinte ?

Deste modo, o presente trabalho pretende dar resposta a estas questões. Sendo assim, espera-se concluir que o regime não é tão simples quanto parece devido aos detalhes técnicos, e que a AT beneficiara o Estado nas suas repostas.

4.3 Definição da amostra

Este trabalho incide sobre várias informações vinculativas atuais divulgadas pela AT, procurando obter uma resposta para as questões de investigação, sendo a interpretação proferida pela AT o elemento fundamental para o estudo em causa.

Tabela 4: Informações Vinculativas da AT selecionados na amostra

Informação Vinculativa	Assunto
17721-2020 Processo: 0002348	Cedência do software (desenvolvido por si), formação inicial para utilização do mesmo, apoio online de eventuais problemas e respetivas atualizações
22777-2022 Processo: 0001031	Cedência de licenças
20416-2022 Processo: 0001189	Contratos de licença para utilizar o software de fontes
19182-2022 Processo: 0005265	Venda de subscrições anuais, com o fornecimento de <i>updates</i> tecnológicos
21235-2022 Processo: 0001927	Licenças de uso de software standardizado para uso próprio dos adquirentes
22968-2022 Processo: 0002101	Aplicação da limitação prevista no artigo 92.º - Artigo 50.º-A do Código do IRC

Fonte: Elaboração Própria

A análise das informações vinculativas está dividida em três partes. A descrição da pergunta relativa ao art. 50.º-A do CIRC efetuada pelo contribuinte à AT. Em segundo lugar, será apresentada a interpretação proferida pela AT, face à questão colocada pelo contribuinte. E, por último, será efetuado um comentário que engloba a análise crítica às respostas dadas pela AT .

5 Análise das Informações Vinculativas da AT

5.1 Informação Vinculativa nº 17721

Processo: 2020 0002348, sancionado por despacho de 2020-10-12

Assunto: Cedência do *software* (desenvolvido por si), formação inicial para utilização do mesmo, apoio online de eventuais problemas e respetivas atualizações

a) Questão colocada pelo contribuinte

Uma empresa concebeu, desenvolveu e distribuiu um *software* de gestão de ensino artístico, o qual constitui sua propriedade exclusiva. O *software* permite a candidatura dos seus clientes a patrocínios de entidades públicas, bem como a gestão de várias tarefas necessárias. Os serviços prestados pela empresa incluem, não só a cedência do *software* (desenvolvido por si) mas, também, a formação inicial na utilização do mesmo, o apoio online de eventuais problemas e respetivas atualizações de *software*. Apesar do desenvolvimento da plataforma ser contínuo, o valor substancial foi registado em períodos de tributação anteriores.

Pretende-se saber se os rendimentos correspondentes àqueles serviços têm cabimento no n.º 1 do art. 50.º-A do Código do IRC e se os valores das despesas qualificáveis e identificáveis no n.º8 desta norma são as correspondentes a gastos acumulados ou apenas os registados em cada período.

b) Resposta da AT

Ora, quer a formação inicial quer o apoio *online* de eventuais problemas, não obstante serem serviços essenciais para que a cedência ou a utilização temporária dos direitos de autor se materialize, são considerados decorrentes de prestações acessórias, ficando de fora do âmbito do regime do art. 50.º-A do Código do IRC. Quanto às respetivas atualizações, fazendo parte do *software*, são enquadradas no regime.

No caso apresentado, o desenvolvimento da plataforma é contínuo e o valor substancial foi registado em períodos anteriores, pelo que estes gastos entram para os valores das despesas qualificáveis. De qualquer modo, o regime exige que as despesas de I&D tenham sido incorridas e realizadas diretamente pelo beneficiário ou que resultem de atividades desta natureza contratadas a outra entidade, desde que não esteja em situação de relações especiais com o beneficiário, nos termos do n.º 4 do art.º 63.º do CIRC.

c) Análise Crítica

Em primeiro lugar, quer a formação inicial quer o apoio *online* de eventuais problemas, são considerados decorrentes de prestações acessórias, qualificadas como “assistências técnicas”, nas quais a transmissão de informações não se esgota na simples cessão de direitos, apenas exige como forma complementar uma atividade continuada de prestações de serviços, pela qual a informação tecnológica seja plenamente colocada à disposição do cessionário.

De acordo com o n.º4 do art. 50.º-A CIRC “o presente artigo não se aplica aos rendimentos decorrentes de prestações acessórias de serviços incluídas nos contratos referidos no n.º 1,” deste modo, estes rendimentos não serão abrangidos pelo regime.

Relativamente às respetivas atualizações do *software*, os direitos de autor sobre o programa abrangem também o direito exclusivo de efetuar ou autorizar “a tradução, adaptação, ajustamentos ou outras modificações do programa e a reprodução dos respetivos resultados, sem prejuízo dos direitos de autor da pessoa que altere o programa”²⁶. Exemplos da importância económica deste direito de exploração são, nomeadamente, a tradução do código objeto em código fonte, a transformação do programa com vista ao melhoramento da sua eficiência (as chamadas atualizações ou *updates*) etc.

Neste sentido, como se trata de uma cedência de *software* no qual as respetivas atualizações abrangem o direito de autor, estamos perante “remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas (...)”²⁷, isto é, *royalties*.

Assim sendo, estes rendimentos beneficiam do regime de acordo com o n.º1 do art. 50.º-A CIRC “os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão (...) c) Direitos de autor sobre programas de computador”.

Relativamente à segunda parte da questão, apesar do desenvolvimento da plataforma ser contínuo, o valor substancial foi registado em períodos de tributação anteriores, pelo

²⁶ Alínea b) do art. 4.º da Diretiva 2009/24/CE

²⁷ Alínea b) do n.º14 do art. 14.º do CIRC

que estes gastos entram para os valores das despesas qualificáveis e identificáveis no n.º8 desta norma, correspondentes a gastos registados em cada período.

Assim, a nossa interpretação em relação a esta questão é consensual com a da AT, logo concordamos com a mesma.

5.2 Informação Vinculativa nº 22777

Processo: 20220001031, sancionado por despacho de 2022-11-15

Assunto: Cedência de licenças

a) Questão colocada pelo contribuinte

Uma empresa (empresa A) que atua na área da Medicina Digital, desenvolveu um *software* de apoio à educação e atuação médica, organizado por módulos (cada módulo é desenvolvido para uma especialidade médica em particular), que podem ser alvo de subscrição pelos utilizadores. Essa aplicação é disponibilizada através da Internet, em determinados dispositivos móveis, incluindo smartphones, tablets e dispositivos relacionados, através dos canais de distribuição oficiais das plataformas Android e iOS, Google Play e App Store, respetivamente e destina-se especialmente a estudantes de Medicina que se preparam para o exame nacional de admissão para formação específica (especialidade médica) em Portugal. São celebrados dois modelos de contrato: (1) - Venda de licenças diretamente ao consumidor final; (2) - Venda de blocos de licenças (Contrato de Patrocínio). No primeiro modelo, a empresa concede ao cliente o direito de aceder e utilizar os serviços online e de instalar e utilizar o *software* incluído na subscrição. O cliente acede a uma licença de utilização temporária, não havendo transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual. Os direitos são limitados aos necessários para permitir ao utilizador final utilizar o programa. No segundo modelo, uma outra empresa (empresa B) concede um patrocínio à empresa A, no que respeita a certos Conteúdos da App, e a empresa A compromete-se, por este meio, a colocar as subscrições à disposição da empresa B de uma forma que permita que esta última as distribua imediatamente aos Utilizadores selecionados. Na prática, a empresa B fornece à empresa A os recursos necessários e convenientes para a promoção do patrocínio e a empresa A dá visibilidade e publicidade adequadas ao patrocínio, através da inserção do seu logotipo nos locais apropriados. A empresa B, adquire as subscrições à empresa A, para depois as distribuir imediatamente aos utilizadores selecionados.

Pretende-se saber se os rendimentos respeitantes aos dois contratos têm cabal enquadramento no art. 50.º-A do Código do IRC.

b) Resposta da AT

Assim sendo, relativamente ao primeiro contrato, embora o cliente obtenha uma licença temporariamente (e não adquira o *software*), está em causa *software* estandardizado para uso próprio dos adquirentes. Uma vez que os direitos são limitados aos necessários para permitir ao utilizador final utilizar o programa estandardizado, não havendo a cedência de quaisquer direitos de propriedade industrial, não podem os rendimentos relativos a este contrato beneficiar do art. 50.º-A do Código do IRC. Estes rendimentos devem ser tratados como rendimentos comerciais.

No segundo contrato, os rendimentos correspondem à venda das subscrições, pelo que estão manifestamente excluídos do regime os ganhos obtidos pela alienação ou cessão definitiva daqueles ativos (geradores de mais-valias).

c) Análise Crítica

No presente caso, o primeiro contrato trata-se de uma licença de utilização final relativa a um programa padronizado (*standard software*), e insere-se no quadro dos contratos de direitos de autor que não têm por objeto cessão ou transmissão de direitos, mas antes a exploração do programa ou a utilização de cópias suas.

Esta licença é adquirida sob a forma de locação, pois o seu objeto é um mero direito de uso sobre o programa de computador, em que a titularidade permanece na esfera jurídica do licenciante.

Deste modo, só se configuram como *royalties*, a concessão do gozo ou uso temporário do direito de propriedade intelectual relativo ao *software*, como é o caso da licença de uso de direitos, no qual o titular do direito coloca à disposição de uma terceira pessoa para que esta o use para uso próprio ou comercialização.

No entanto, os rendimentos auferidos no primeiro contrato não se enquadram na definição de *royalties*, uma vez que é referido que não existe qualquer transferência de direitos de propriedade intelectual, condição necessária para a sua classificação.

Assim, os rendimentos do primeiro contrato ficam fora do enquadramento do regime, porque o nº1 do art. 50.º-A do CIRC só aceita “rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos seguintes direitos (...) c) Direitos de autor sobre programas de computador”, o que não é o caso.

Quanto ao segundo contrato, é importante referir que o contribuinte mencionou na questão colocada que, este segundo contrato se tratava de um contrato de patrocínio. Deste modo, um contrato de patrocínio pode ser definido como um negócio de formação bilateral ou plurilateral, isto é, a conclusão de um tal acordo que advém com uma troca de declarações de todas as partes que concordam no programa de patrocínio (Pereira,1998).

Relativamente às obrigações das partes, estas variam consoante o tipo de patrocínio. Devemos destacar em primeiro a prestação de financiamento, que pode traduzir-se em dinheiro e assume a forma de transferência de propriedade ou a mera concessão do gozo. Por outro lado, o montante de financiamento pode ser fixo, cumulado com prémios ou resultados obtidos(Pereira,1998).

Logo, neste tipo de contrato há uma concessão do gozo do direito, no qual o titular dos direitos, sem privar da sua área e reserva exclusiva, permite a outrem participar, sem afetar o domínio do seu monopólio.

Deste modo, os rendimentos recebidos são *royalties*, pois correspondem às remunerações pagas pelo “uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (...)”.

Assim, os rendimentos auferidos do segundo contrato podem beneficiar do regime *Patent Box*.

Face ao exposto, a nossa interpretação é totalmente oposta à da AT e não concordamos com a mesma.

5.3 Informação Vinculativa nº 20416

Processo: 2021 0001189, sancionado por despacho de 2022-12-12

Assunto: Contratos de licença para utilizar o *software* de fontes

a) Questão colocada pelo contribuinte

Um sujeito passivo, cuja atividade principal consiste na conceção, desenho e licenciamento de tipos de letra, *comunmente* designados por "fontes", licencia fontes de forma exclusiva e de forma não exclusiva. Os clientes podem celebrar um contrato de licenciamento para poderem utilizar as 16 fontes atualmente disponibilizadas pelo sujeito passivo.

Pretende-se o enquadramento fiscal dos rendimentos resultantes da conceção, desenho e licenciamento de fontes (tipos de letras) nos termos e para os efeitos da alínea c) do art. 50.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

b) Resposta da AT

No caso apresentado, uma vez que o adquirente do programa não adquire a totalidade ou parte dos direitos de autor, para efeitos de “uso” ou “concessão de uso”, mas sim um programa standardizado para uso profissional, os rendimentos que estejam em causa não podem beneficiar do regime do art. 50.º-A do CIRC.

c) Análise Crítica

A AT considerou que este tipo de rendimentos não podem beneficiar do regime previsto no artigo 50.º-A do CIRC, porque entende que o adquirente do programa não adquire a totalidade ou parte dos direitos de autor, para efeitos de “uso” ou “concessão de uso”, mas sim um programa standardizado para uso profissional.

Na questão em causa, a nossa interpretação do caso é diferente da AT. Vejamos porquê.

Para fazer uma correta interpretação do caso em apreço, em primeiro lugar, é necessário referir a diferença entre licenças exclusivas e não exclusivas.

De acordo com o n.º6 do art. 31.º do CPI, “Entende-se por licença exclusiva aquela em que o titular do direito renuncia à faculdade de conceder outras licenças para os direitos objeto de licença, enquanto esta se mantiver em vigor”.

Por outras palavras, a licença exclusiva, é aquela em que o titular do direito patrimonial de autor se obriga a não conceder uma licença, com o mesmo conteúdo da anterior, ou com um conteúdo que possa conflitar com essa, durante todo o tempo em que a licença exclusiva durar. Através de uma licença exclusiva, o beneficiário terá o direito de aproveitamento económico da obra, de acordo com as formas de utilização autorizadas, sem a concorrência de outros sujeitos(Bessa,2013).

Já nas licenças não exclusivas “o licenciado goza, para todos os efeitos legais, das faculdades conferidas ao titular do direito objeto da licença, com ressalva do disposto nos números seguintes” (n.º4 do art.31º do CPI), ou seja, informam que o licenciante poderá prosseguir contratando novas licenças com demais interessados.

A licença não exclusiva, permite que o titular do direito patrimonial de autor conceda licenças a terceiros com conteúdos potencialmente conflitantes, sem que com isso entre em incumprimento contratual (Bessa,2013). Neste tipo de contratos, o licenciado poderá vir a enfrentar a concorrência de outros operadores económicos na exploração do direito em causa.

Em ambos os casos, os direitos intelectuais, pela sua natureza intangível, permitem a concessão de licenças exploratórias por parte do licenciante, pois o gozo que um licenciado faz do direito em causa não consome o gozo que um outro licenciado venha a fazer (Taborda e Aguilar, 2016).

Deste modo, os seus rendimentos configuram *royalties*, pois estamos perante a concessão do uso do direito de propriedade intelectual, no qual o titular do direito coloca à disposição de uma terceira pessoa para que esta use para uso próprio ou comercialização. Logo, estes rendimentos beneficiaram do regime *Patent Box*.

Assim, tal como referido anteriormente não concordamos com a interpretação dada pela AT ao excluir estes rendimentos do âmbito do artigo 50.º-A do CIRC.

5.4 Informação Vinculativa nº 19182

Processo: 2020 0005265, sancionado, em 2022-12-12

Assunto: Venda de subscrições anuais, com o fornecimento de *updates* tecnológicos

a) Questão colocada pelo contribuinte

Um sujeito passivo que tem por objeto social, atividades de programação informática, entre outras, centrando a sua atividade principal no desenvolvimento de software direcionado para auditorias financeiras, cede temporariamente licenças de utilização (com renovação anual) que inclui praticamente todas as novas funcionalidades que vão sendo desenvolvidas. As subscrições anuais são equiparadas ao modelo SaaS (*software* como serviço). Toda a infraestrutura subjacente, o *middleware*, o *software* da aplicação e os dados da aplicação estão localizados em *datacenter* a quem o sujeito passivo contratou os servidores, sendo essa infraestrutura monitorizada por entidade subcontratada, especializada em redes e sistemas e assessorada por outra entidade especialista em segurança de informação, ambas garantindo a disponibilidade e a segurança da aplicação, bem como dos seus dados. Ao cliente são atribuídos códigos de acesso ao serviço após subscrição do serviço, que ocorre com a assinatura do contrato e pagamento da(s) licença(s) subscrita(s). O cliente subscreve o direito à utilização das licenças para acesso, independentemente dos perfis associados às mesmas. A todo o tempo, o cliente pode requerer o aumento do número de licenças, ou a redução do número de licenças. O modelo de negócio da empresa assenta, essencialmente, na venda de subscrições anuais. Os contratos vigoram pelo prazo de doze meses, podendo ser renovados por igual período, e qualquer das partes pode denunciar o contrato para as datas do término.

Pretende-se saber se o regime do *Patent Box* é aplicável aos rendimentos obtidos com a cedência de licenças temporárias (com renovação anual) de *software* estandardizado para uso próprio das entidades adquirentes.

b) Resposta da AT

Ainda que cada código de acesso seja transmitido para uso exclusivo do cliente e de acordo com as regras do pacote contratual adquirido por este, tratam-se de contratos de prestação de serviços, não havendo cedência de quaisquer direitos de propriedade intelectual. Nestes termos, os pagamentos efetuados ao abrigo destes contratos não correspondem a rendimentos da propriedade intelectual, mas sim a uma contraprestação

devida pela aquisição de bens ou serviços. Deste modo, os rendimentos relativos a estes contratos estão afastados do regime previsto no art. 50.º-A do Código do IRC.

c) Análise Crítica

No caso em questão, a AT considerou 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 correspondem a rendimentos da propriedade intelectual, mas sim a uma contraprestação devida pela aquisição de bens ou serviços.

No nosso entendimento, esta cedência de licenças temporárias (com renovação anual) de *software* estandardizado para uso próprio das entidades adquirentes não se trata de contratos de prestação de serviços conforme a AT refere, mas sim de uma licença de utilização final.

Neste tipo de licença, a exploração económica do programa traduz-se na concessão de autorizações de utilização do programa. Logo, inserem-se, 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 trata-se de uma locação, no qual o objeto da licença é um mero direito de uso temporário sobre o programa de computador, em que a titularidade permanece na esfera jurídica do licenciante. O que torna identificável, neste caso, o tipo legal do contrato de locação, é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante remuneração (Pereira, 2011).

Atendendo à definição de *royalties* “as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização (...) de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas”, este tipo de rendimentos beneficiam do regime previsto no n.º1 do art. 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.

Do exposto, o sujeito passivo beneficiária do regime *Patent Box*, contrariamente à conclusão a que chegou a AT, logo não concordamos com a sua interpretação.

5.5 Informação Vinculativa nº 21235

Processo: 2021 0001927, sancionado por despacho 2022-12-12

Assunto: Licenças de uso de *software* estandardizado para uso próprio dos adquirentes

a) Questão colocada pelo contribuinte

Um sujeito passivo que tem como atividade comercial o desenvolvimento e licenciamento de *softwares* tem celebrado contratos de licença de utilização de *software*. As licenças são válidas por tempo indeterminado. Refere-se nos contratos que uma licença de utilização do produto não constitui uma venda do produto. O sujeito passivo fornece ao utilizador o direito de utilização dos programas por si produzidos e distribuídos pelos meios usuais e mais atuais (CD, Internet, etc.), de acordo com o tipo de licença adquirida pelo utilizador e em função da qual o utilizador terá acesso a um ou mais conjuntos de funcionalidades cumpridas pelos programas.

Pretende-se esclarecimentos sobre a aplicação do regime da *Patent Box*, previsto no art. 50.º-A do Código do CIRC, aos rendimentos destes contratos.

b) Resposta da AT

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.

c) Análise Crítica

Perante a análise do caso, entendemos que estamos mediante uma licença de utilização final relativa a um programa padronizado. De acordo com o tipo de licença, o utilizador terá acesso a um ou mais conjuntos de funcionalidades cumpridas pelos programas, adquirida mediante um preço e por um período temporal ilimitado.

Neste caso, a exploração económica do programa traduz-se na concessão de autorizações de utilização do programa e de cópias deste. Como o mesmo não se trata de uma venda (como referido na questão colocada pelo contribuinte) inserem-se, portanto, no quadro dos contratos de direitos de autor que têm por objeto a “cessão” ou transmissão direitos.

Logo estes rendimentos beneficiam do regime previsto no art.50.º-A do CIRC, uma vez que se configuram *royalties*, isto é, “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, (...)”(art.14º n.º14 b)).

Pelo exposto, o contribuinte poderia beneficiar do *Patent Box*. Deste modo, não concordamos com a interpretação da AT.

5.6 Informação vinculativa nº 22968

Processo: 2022 0002101, sancionado por despacho de 2022-12-15

Assunto: Aplicação da limitação prevista no artigo 92.º - Artigo 50.º-A do Código do IRC

a) Questão colocada pelo contribuinte

Um sujeito passivo, cuja fonte de rendimento depende exclusivamente do licenciamento inicial do software por si produzido aos seus diversos clientes, bem como de subseqüentes atualizações desse mesmo software e de ligações a plataformas externas e, em alguma medida, da manutenção e assistência técnica associadas ao licenciamento, beneficia do regime do art. 50.º-A do Código do IRC (CIRC). Pretende-se esclarecer se o art. 50.º-A é um benefício fiscal e se, sendo um benefício fiscal, estará abrangido pelos limites do art. 92.º, ambos do CIRC.

b) Resposta da AT

Assim sendo, não constando o art. 50.º-A nos benefícios excluídos da aplicação da limitação, entra para efeitos do cálculo da limitação prevista no art. 92.º do CIRC.

c) Análise Crítica

Como já foi referido anteriormente, o regime *Patent Box* é um benefício fiscal na medida em que consiste num desagravamento fiscal, nos termos do qual se permite uma dedução ao lucro tributável de um montante correspondente aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de autor e de direitos de propriedade industrial.

Neste caso, a AT afirma que o regime estaria sujeito a este limite, porque é um benefício fiscal que consta da lista de benefícios fiscais do Relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais (GTBF).

Em primeiro lugar, o n.º1 do art. 92.º do CIRC não qualifica os desagravamentos fiscais que constem do CIRC, como benefícios fiscais, uma vez que a redação desse artigo exclui o regime do n.º 13 do art. 43.º do CIRC, da noção de benefício fiscal, o qual não deixa de ser um benefício fiscal de acordo com o art. 2.º do EBF.

Além disso, o objetivo do legislador foi apenas sujeitar os benefícios previstos no EBF ou em legislação extravagante, o mesmo modo, acontece com os benefícios excluídos da aplicação do dito limite de 90% do IRC.

Deste modo, quando o regime foi instituído, a Lei de Reforma Fiscal mexeu igualmente no art. 92.º do CIRC e nada especificou quanto ao *Patent Box*, o que demonstra que, ao inseri-lo no CIRC, o legislador nunca o encarou como sendo passível do dito limite.

Face às informações dadas, não concordamos com a decisão da AT ao incluir o art. 50.º-A para efeitos do cálculo da limitação prevista no art. 92.º do CIRC.

5.7 Análise Global

Com base na análise das informações vinculativas percebemos que, de uma forma geral a nossa interpretação não coincide com a da AT.

Em primeiro lugar, é possível verificar que as interpretações da AT sobre o benefício do regime *Patent Box* tendem a ser mais favoráveis para o Estado do que para o contribuinte, conforme demonstra a seguinte tabela:

Tabela 5 : Decisões da AT

Não beneficia do regime <i>Patent Box</i>	4 (80%)
Beneficia do regime <i>Patent Box</i>	1 (20%)
Total	5

Fonte: Elaboração própria

Relativamente a estes dados, é importante salientar que apenas um número bastante reduzido de casos é que pode beneficiar deste regime. Deste modo, é fundamental analisar e compreender quais as razões para estas decisões.

No que diz respeito aos direitos de autor sobre programas, a AT pronunciou-se no sentido em que os pagamentos relativos a *software* só ficam abrangidos pelo conceito de *royalties* quando apenas uma parte dos direitos respeitantes ao *software* são transferidos.

Deste modo, face a análise da interpretação da AT, ficam de fora do âmbito do regime *Patent Box* os 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, rendimentos provenientes do direito de utilização de cópias estandardizadas de *software* e de o adquirente do programa não adquirir a totalidade ou parte dos direitos de autor, para efeitos de “uso ou concessão de uso”, mas sim um programa estandardizado para uso profissional.

Outro aspeto a realçar é o facto do regime do *Patent Box*, na opinião da AT, traduzindo-se o regime num benefício fiscal, encontrar-se limitado pelo resultado da liquidação previsto no art. 92.º do Código do IRC, o qual estabelece que o imposto liquidado pelos sujeitos passivos de IRC, líquido das deduções de crédito de imposto por dupla tributação internacional e de benefícios fiscais, não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se o sujeito passivo não usufrísse de benefícios fiscais.

Assim, percebemos que o regime não é de fácil aplicação pois só num número bastante restrito de casos é que se aplica e, deste modo a AT claramente procura proteger a receita fiscal.

6 Estágio

No âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças, e como parte integrante do plano de estudos de cariz obrigatório, é dada a possibilidade de realizar uma tese ou um estágio curricular. A escolha da mestranda recaiu sobre a realização de um estágio curricular, e a entidade de acolhimento foi a *My Business - Consultores Financeiros e Informáticos, Lda*.

De seguida, é feita uma apresentação da empresa e a descrição das tarefas exercidas na mesma segundo o plano de estágio.

6.1 Caracterização da entidade acolhedora

A *My Business - Consultores Financeiros e Informáticos, Lda*, empresa onde decorreu o estágio, é uma sociedade portuguesa localizada em Coimbra. Esta empresa foi constituída por Nuno Silva em 2006, com o capital social de 5.000 € representando uma sociedade unipessoal por quotas, prestando serviços no desenvolvimento e comercialização de software informático que tinham como objetivo melhorar a qualidade e a rapidez da informação das empresas.

Face à heterogeneidade e multidisciplinaridade da equipa, em abril de 2011, a empresa passou a ser uma sociedade por quotas, com a entrada de um novo sócio Ana Paula Silveira, detentora de 50% do capital social (5.000€), desta forma, a sua atividade principal passou a focar-se unicamente na prestação de serviços de contabilidade, consultoria fiscal e apoio à gestão de empresas.

A *My Business* é uma microentidade composta por 4 colaboradores e apresenta no seu perfil mais de 10 anos de experiência de consultoria e contabilidade, possuindo atualmente no seu portefólio cerca de 40 clientes de vários setores de atividade diferentes, sendo eles construção civil, lar de idosos, lavandarias, compra e venda de automóveis, venda de livros, prestação de serviços de jardinagem e comércio de alimentos e bebidas.

6.2 Âmbito e objetivo do estágio

O estágio curricular realizado na empresa *My Business* teve como um dos principais objetivos, o reconhecimento do estágio pela OCC, para aceder à profissão de Contabilista Certificado, e também, promover a construção de um saber profissional através da orientação no ambiente de trabalho, para a execução de um conjunto de atividades abrangidas no âmbito da contabilidade e da fiscalidade e a aplicação dos conhecimentos teóricos adquiridos ao longo do mestrado em contexto real de trabalho e o desenvolvimento de competências técnicas, relacionais e organizacionais.

Como objetivos mais específicos, delineados pelo orientador de estágio, foi proposto:

- A organização do processo contabilístico, desde a receção de documentos até ao seu arquivo, classificação e registo;
- Práticas de controlo interno;
- O apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações;
- O processamento de salários e gestão de recursos humanos
- O encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o dossier fiscal;
- A preparação de informação contabilística para relatórios e análise de gestão;
- O estudo sobre os programas comunitários de apoio às empresas ; e
- A identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão.

No entanto, devido ao período da realização do estágio, a estagiária teve oportunidade de desempenhar só alguns dos objetivos mencionados anteriormente, que serão expostos nos seguintes pontos.

6.3 Descrição das atividades e tarefas realizadas

Neste ponto do trabalho, é pretendido ilustrar as atividades desenvolvidas durante o estágio realizado na *My Business*, o qual decorreu entre os meses de setembro de 2022 e janeiro de 2023, cumprindo um total de 700 horas. Ao longo do estágio, a estagiária teve oportunidade de desempenhar um leque vasto de tarefas, que lhe permitiram desenvolver

bastantes competências e ganhar conhecimento prático para as atividades futuras. Assim sendo, no capítulo a seguir serão explicadas detalhadamente as atividades realizadas.

6.3.1 Atividades Iniciais

No início do estágio, dia 19 de setembro de 2022, a estagiária iniciou as suas funções na empresa com várias formações que duraram cerca de 3 semanas. Nessas formações, aprendeu como eram usadas algumas funcionalidades do programa de contabilidade usado pela empresa o *TOCOnline*.

Na primeira formação, foi demonstrado como se cria uma empresa no programa, exercício, subcontas no plano, clientes, fornecedores e colaboradores. Na segunda formação, “Arquivo digital e Contabilização Automática” foi ensinado:

- A legislação em vigor das faturas e documento fiscalmente relevantes;
- Todo o processo do Arquivo Digital;
- Especificações técnicas do *QR Code* - Conteúdo;
- Arquivo de documentos de Compra: Via *app Android/IOS*, Via e-mail e Via *upload* no programa;
- Arquivo de documentos de Venda via *upload* no programa;
- O Tratamento de documentos arquivados;
- A Parametrização do Fornecedor;
- A Contabilização de Documentos ; e
- O Portal e-fatura enquanto metodologia de conferência.

Na terceira formação, “Reconciliações Bancárias no *TOCOnline*” foi explicado toda a integração do módulo de Reconciliações Bancárias com os módulos clássicos do *TOCOnline* e as suas permissões e acessos ao módulo. Assim, os principais pontos da formação foram:

- Extratos Bancários: Visualização, Detalhes e Importação;
- Abertura de Posição de Reconciliação e introdução de movimentos iniciais;
- Reconciliações Sugeridas;
- Reconciliações Manuais;
- Finalização de documentos Contabilísticos;
- Sugestão de Documentos Comerciais no módulo de Reconciliações;

- Lançamento manual de movimentos bancários na Contabilidade;
- Fecho do Período de Reconciliação e Mapa de Posição.

Na formação seguinte “Códigos de IVA no *TOConline* -Vantagens e Parametrização” a estagiária aprendeu como se geram códigos do IVA no *TOConline*, a sua parametrização e condições de aplicabilidade, a sugestão automática de códigos de IVA e introdução manual, a geração da declaração periódica e análise dos erros devolvidos no mapa de conferência.

Face ao tipo de setor de atividades dos clientes da *My Business*, a estagiária teve outra formação complementar em IVA “Bens em Segunda Mão – Aspetos contabilísticos e fiscais” onde o principal foco foi a venda de viaturas ligeiras que podem beneficiar da isenção do n.º 32 do art. 9.º do Código do IVA, mas apenas se estiverem reunidas as condições exigidas nessa norma. Fora disso, a referida venda está sujeita a IVA e não pode beneficiar do regime da margem de lucro.

Deste modo, as formações contribuíram para a estagiária criar bases para começar a trabalhar com o *software* de uma forma mais clarificada e para além disso, alargar o seu campo de conhecimentos.

6.3.2 Receção e organização dos documentos contabilísticos

Com as alterações relacionadas com a necessidade de harmonização dos procedimentos de conservação e arquivo dos documentos de suporte, a *My Business* decidiu mudar o seu processo, criando e utilizando de forma simplificada o arquivo eletrónico e digitalização dos documentos em papel.

Segundo o Decreto-Lei n.º 28/2019, art. 22.º “As faturas e demais documentos fiscalmente relevantes devem ser guardados de forma sequencial e ininterruptamente e respeitar o plano de arquivo e a individualização de cada exercício, abrangendo a integralidade dos documentos” e segundo o n.º1 do art. 23.º” Os documentos referidos no artigo anterior que se apresentem em formato papel podem ser digitalizados e arquivados em formato eletrónico” e o n.º5 “Para efeitos fiscais, as reproduções integrais em papel, obtidas a partir dos arquivos em formato eletrónico, têm o valor probatório dos documentos originais”.

Desta forma, semanalmente chegam documentos em suporte de papel que são digitalizados, de acordo com os requisitos e condições definidas legalmente, devendo ser executadas com o rigor técnico necessário à obtenção e reprodução de imagens perfeitas, legíveis e inteligíveis dos documentos originais, sem perda de resolução e informação, de forma a garantir a sua consulta e reprodução em papel ou outro suporte eletrónico.

Depois de os documentos em suporte em papel serem digitalizados, são arquivados numa pasta na respetiva empresa, por ordem alfabética e por fornecedor, sendo que, o objetivo deste plano de arquivo é estabelecer a ligação entre o documento arquivado e os registos contabilísticos com a finalidade de se proceder ao acesso do mesmo nomeadamente para efeitos de controlo fiscal.

Existem vários processos de arquivo no programa, um deles é manualmente arrastando o documento digitalizado ou a fatura eletrónica em PDF para o documento comercial no *TOCOnline*. Outra forma, é enviando o documento para a caixa de correio da empresa ou por email diretamente para o *TOCOnline*, o *robot* de arquivo inicia a análise dos ficheiros em anexo no email para recolher os NIF's e o número do documento original.

Normalmente, todas as faturas de despesas diárias são digitalizadas com aplicação móvel *TOCOnline*, tirando uma fotografia à fatura, enviando diretamente para o *robot* de arquivo e classificação de documentos. A aplicação está preparada para ler e reconhecer de forma automática os *QRcodes* dos documentos, aproveitando assim todos os dados para o registo automático na Gestão Comercial e contabilização do documento.

6.3.3 Registo informático dos documentos contabilísticos

Neste ponto, pretende-se explicar todos os processos de lançamentos efetuados em cada diário, com mais detalhe sobre cada operação. Existem vários acontecimentos de relato contabilísticos passíveis de serem efetuados, e como tal, estarão representados em cada diário.

Para a realização dos lançamentos no programa *TOCOnline*, apresenta de uma barra de tarefas conforme a Figura 1, devendo ser selecionada a área de acordo com o tipo de documentos e a tarefa a realizar.

Figura 1: Barra de Tarefas



Fonte: TOConline

6.3.3.1 Os lançamentos em cada diário contabilístico

6.3.3.1.1 O diário de compras

Neste diário encontram-se os movimentos contabilísticos relacionados com as compras de matérias-primas, mercadorias e gastos, sendo movimentadas as contas dos fornecedores e de compras de matérias-primas ou mercadorias, através de faturas e notas de crédito.

O registo das faturas de compras no programa *TOConline*, foi realizado de duas formas, uma manual e a outra automática. Primeiramente, o registo manual permite que campos com as informações da fatura (e.g., dados do documento, dados do fornecedor e linhas de descrição) sejam preenchidos.

Depois, o registo das compras automático é efetuado com o auxílio da importação dos documentos do *e-fatura*, onde são geradas sugestões automáticas de lançamento nas quais podem ser feitas alterações da respetiva conta segundo o código de SNC.

Após a finalização do lançamento, este fica com o número associado (mês/nº do lançamento), conforme mostra a Figura 2. Da classificação constam elementos tais como as contas do SNC e os respetivos códigos do IVA, que são sugeridos pelo próprio programa já predefinido

Figura 2: Lançamento no diário de compras

OCC - Empresa de demonstração - TOConline				NIF: 999999990	
Diário	Tipo Documento				
CMP - Compras	FC - Fatura de compra				
Data Lançamen...	Data Documento	Moeda	Diário	Documento	
30/09/2022	18/09/2022	EUR	CMP	FC	
			09/10	FC 2022/36	
Descrição	Vossa Ref.	Débito	Crédito		
Fatura de compra FC 2022/35	F E0103001FACTE...	10,06	10,06		
Controlo Terceiros	NIF Terceiro	Nome Terceiro			
Fornecedor	506526259	Tendeiros & Baltazar, S.A.			
Movimentos					
Conta	Descrição	Débito	Crédito	Cód.IVA	
624291123	Fatura de compra FC 2022/35	8,18		110021	
24323321	Fatura de compra FC 2022/35	0,94			
624291133	Fatura de compra FC 2022/35	0,94			
22110016	Fatura de compra FC 2022/35		10,06		

Fonte: TOConline

6.3.3.1.2 O diário de vendas

No diário das Vendas estão todos os documentos relacionados com a faturação emitida aos clientes, tais como faturas, faturas simplificadas, notas de créditos, etc. Em termos contabilísticos, as contas de maior significância neste diário são as contas 71 – Vendas e 72 – Prestação de Serviços.

Todos os lançamentos de vendas são feitos de forma completamente automática. Antes do lançamento das vendas, é importado o ficheiro SAFT que contém toda a informação das vendas das empresas, após isso os lançamentos são automaticamente sugeridos e lançados sempre que é emitido um documento de venda.

Figura 3: Lançamento no diário das vendas

OCC - Empresa de demonstração - TOConline				NIF: 999999990	
Diário		Tipo Documento			
VND - Vendas		FT - Fatura			
Data Lançamen...		Data Documento	Moeda		
30/09/2022		19/09/2022	EUR		
Descrição		Vossa Ref.		Débito	Crédito
Fatura 1 2022/23				885,60	885,60
Controlo Terceiros	NIF Terceiro	Nome Terceiro			
Cliente	902044338	CONDOMINIO DO EDIFICIO PATEO ...		Finalizado	
Movimentos					
Conta	Descrição	Débito	Crédito	Cód.IVA	
721113	Fatura 1 2022/23		720,00	120006	
24333311	Fatura 1 2022/23		165,60		
21110014	Fatura 1 2022/23	885,60			

Fonte: TOConline

6.3.3.1.3 O diário de bancos

Neste diário estão inseridos qualquer tipo de pagamentos efetuados através de cheques, transferências bancárias e/ou utilização de cartões de débito e crédito associados a contas bancárias. Logo neste diário, existe uma diversidade de operações nas quais se incluem, por exemplo, o pagamento a fornecedores, pagamento de despesas diversas relacionadas com a entidade, pagamentos ao Estado e débitos de despesas relacionadas com comissões e juros pagos ao banco.

Além disso, também se encontram as entradas de dinheiro efetuadas através de depósitos, transferências bancárias e cheques. No caso em que as empresas recebem dos seus clientes através de numerário e o mesmo é colocado em caixa, a operação que se coloca neste ponto é o depósito desse mesmo valor no banco, quando a entidade assim o entende.

Desta forma, com as contas bancárias criadas e refletidas na contabilidade, estando os respetivos movimentos já lançados no ano fiscal correspondente, mensalmente são realizadas as reconciliações bancárias. Em primeiro lugar, é necessário importar os movimentos bancários do extrato correspondentes ao período que pretendemos.

De seguida, é preciso criar o período de reconciliação, onde se deverá indicar o Ano e o Mês a partir do qual se pretende iniciar o período de reconciliação.

Depois de tudo isso, seguimos para o ecrã de Reconciliações conforme mostra a Figura 4, é nesta área que após a importação do extrato bancário, são geradas sugestões automáticas de reconciliação, com associação de movimentos em bancos a recibos e pagamentos emitidos e a associação de movimentos em bancos a movimentos na contabilidade.

Figura 4: Ecrã de Reconciliações

Data Lanç	Descrição	Valor
2021-01-12	PAGAMENTO DE SERVICOS - 470424814 - ...	- € 22,38
2021-01-12	PAGAMENTO DE SERVICOS - 467715720 - ...	- € 76,41
2021-01-13	13/01 COMPRA EL-E 5873641/91 SUPER...	- € 17,04
2021-01-15	TRF 1444 P/XXX	- € 23,06
2021-01-15	PAGAMENTO DE SERVICOS - 696478778 - ...	- € 199,34
2021-01-18	COBRANCA TSU NIF=XXX- 202012	- € 417,78
2021-01-18	PAGAMENTO AO ESTADO - 156 190 101 4...	- € 576,00
2021-01-18	PAGAMENTO AO ESTADO - 156 580 563 3...	- € 980,00
2021-01-18	PAGAMENTO DE SERVICOS - 968031665 - ...	- € 79,99
2021-01-26	TRF 1446 P/ PXXX	- € 949,68

Fonte: TOConline

As reconciliações bancárias são feitas manualmente, onde todos os outros campos, à exceção da contrapartida são sugeridos, mas passíveis de edição, e a conta de contrapartida é introduzida manualmente, conforme demonstra Figura 5.

Figura 5: Registo Manual a partir do Extrato Bancário

Lançamento na contabilidade ✕

Novo registo a partir do extrato bancário

Dados do lançamento contabilístico

Diário* Bancos Tipo de Documento* Transferência bancária

Data de lançamento* 18-01-2021 Descrição* COBRANCA TSU NIF=XXX- 202012

Movimentos

Conta banco*	Débito	Crédito
12002 - CGD		€ 417.78
Conta de contrapartida* 245	€ 417.78	

245 - Contribuições para a segurança social (Integradora) ✓

2451 - Contribuições para a segurança social-Segurança social (Integradora)

24511 - Contribuições para a segurança social-Segurança social-Órgãos sociais

24512 - Contribuições para a segurança social-Segurança social-Pessoal

4 de 4

CRIAR E FINALIZAR LANÇAMENTO

Fonte: TOConline

No fim de criar e finalizar o lançamento, o mesmo encontra-se refletido no diário de banco conforme demonstra a Figura 6, com a respetiva conta que foi associada ao movimento.

Figura 6 : Lançamento no diário de bancos

OCC - Empresa de demonstração - TOConline NIF: 999999990

Diário	Tipo Documento	Diário	Documento
BNC - Bancos	TRB - Transferência bancária	BNC	TRB
		07/1	TRB 2022/1

Data Lançamen...	Data Documento	Moeda		Débito	Crédito
31/07/2022	31/07/2022	EUR		100,00	100,00

Descrição Transferência bancária Vossa Ref. Finalizado

Controlo Terceiros Sem controlo

Movimentos

Conta	Descrição	Débito	Crédito	Cód.IVA
12001	Transferência bancária		100,00	
22110001	Transferência bancária	100,00		

Fonte: TOConline

6.3.3.1.4 O diário de salários

Os salários permitem a gestão e a valorização do capital humano das empresas, tratando-se de todo o tipo de remunerações honorários que uma empresa têm de colocar à disposição dos seus colaboradores.

Desta forma, destaca-se a revisão dos valores processados, a emissão do mapa de pagamentos, a disponibilização dos recibos de vencimentos aos colaboradores, a verificação e a validação das declarações DMR e DRI e a sua submissão e, por fim , a exportação dos movimentos contabilísticos.

A empresa utiliza *software* apropriado para calcular as operações salariais. Cada funcionário tem uma ficha com informações pessoais e profissionais, incluindo salário base, compensação diária (se aplicável), dias de férias gozados, estado civil, número de dependentes e função. Com base nessas informações, o *software* calcula as taxas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) a serem retidas pela entidade patronal, que serão aplicadas e deduzidas do rendimento bruto dos trabalhadores. É importante estar atento às possíveis alterações da situação pessoal dos trabalhadores, pois isso pode afetar os valores de retenção da entidade patronal.

Quanto às taxas de Segurança Social (SS), o processo é relativamente simples, uma vez que elas são praticamente iguais para todos os trabalhadores das empresas: 23,75% a pagar pela entidade patronal e 11% retido pela mesma em nome do trabalhador, ambos aplicados ao rendimento bruto de cada funcionário.

Assim, preparam-se os recibos, discriminando todas as operações efetuadas para encontrar o vencimento líquido do trabalhador e procede-se ao respetivo lançamento na contabilidade conforme a Figura 7.

Figura 7: Lançamento no diário de salários

Diário		Tipo Documento		Diário		Documento	
SLR - Salários		PS - Processamento de salários		SLR		PS	
12/1		PS 2022/12		12/1		PS 2022/12	
Data Lançamen...	Data Documento	Moeda		Débito		Crédito	
31/12/2022	31/12/2022	EUR		5.465,06		5.465,06	
Descrição	Vossa Ref.						
Normal, 12/2022							
Controlo Terceiros				Finalizado			
Sem controlo							
Movimentos							
Conta	Descrição	Débito	Crédito	Cód.IVA			
6321	Vencimento Base	2.410,00					
6324	Subs. Alimentação	267,12					
6322	Subs. Férias (100% c/duodécimos), Subs. Férias (100% c/ duodécimos)	200,83					
6323	Subs. Natal (100% c/duodécimos), Subs. Natal (100% c/ duodécimos)	200,83					
6315	Utilização pessoal de viatura automóvel	74,00					
6321	Falta Ausencias injustificadas		130,15				
2451	Contribuições para Segurança Social		1.294,06				
2312	Remunerações a pagar		2.582,45				
6352	Encargos sobre remunerações, Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho	578,22					
4143	Fundo de Compensação do Trabalho	22,29					
2471	Fundo de Compensação		24,10				
2782121002			11,25				
242111	Retenção IRS sobre trabalho dependente		231,00				
6311	Vencimento Base	1.000,00					
6314	Subs. Alimentação	104,00					
6312	Subs. Férias (100% c/duodécimos)	83,33					
6313	Subs. Natal (100% c/duodécimos)	83,33					
2781121001		132,55					
2311	Remunerações a pagar, Pagamento em espécie		1.192,05				
6351	Encargos sobre remunerações	308,56					

Fonte: TOConline

6.3.4 Conferência de saldos entre fornecedores e clientes

Outra prática bastante importante são as conferências dos extratos de fornecedores e clientes. Desta forma, é pedido aos fornecedores dos nossos clientes um extrato de conferência da conta corrente e, nesse extrato, vêm evidenciado todas as faturas e notas de crédito passadas pelo fornecedor ao nosso cliente, bem como os respetivos pagamentos realizados pelo nosso cliente ao fornecedor.

Este extrato serve para o contabilista confirmar todos os registos contabilísticos, para que possa ter as respetivas contas correntes certas, de acordo com o que foi enviado pelo fornecedor. Este controlo é fundamental para as tarefas de apuramento e fecho.

6.3.5 Documentos de Controlo e Ponto de situação dos clientes

Uma outra forma de verificar se estão presentes todos os documentos necessários na contabilidade, no mês em que foram efetuados os respetivos lançamentos, o *TOConline* gera um mapa de conferência do *e-fatura*, conforme a Figura 8. Assim, quando é possível arranjar o contacto do fornecedor é pedido uma 2ª via das faturas em falta do nosso cliente, caso não seja possível temos de enviar o respetivo mapa para o nosso cliente, para ser ele a enviar as faturas em falta.

Figura 8: Mapa de Conferência do *e-fatura*

Número do documento do fornecedor	Data	Doc. Compra	Lanc. CTB	Total de anexos	Anexos fiscais relevantes	Valor líquido	IVA	Total do documento	Estado e-fatura
FT 0050132021120000004370	09/12/2021	Em preparação		0	0	20,31	4,67	24,98	Importado
6 2119343	27/12/2021	Em preparação		0	0	9,35	2,15	11,50	Importado
FR U00154134	29/12/2021	FC 2021/2	CMP	0	0	13,85	1,90	15,75	Associado
FS 03030022102031952/005930	01/12/2021	FC 2021/3	CMP	0	0	25,68	2,50	28,18	Associado
FS 03030032101010618/094531	11/12/2021	FC 2021/4	CMP	0	0	20,52	1,73	22,25	Associado
FS 03030032101010618/100041	31/12/2021	Em preparação		0	0	30,45	3,02	33,47	Importado
MCD 211460/227568	14/12/2021	Em preparação		0	0	48,77	11,22	59,99	Importado
FRD 21G1460/788624	14/12/2021	Em preparação		0	0	48,77	11,22	59,99	Importado
FRD 21G1460/782595	13/12/2021	Em preparação		0	0	24,38	5,61	29,99	Importado
FAD 21H1460/119564	13/12/2021	Em preparação		0	0	48,77	11,22	59,99	Importado

Fonte: TOConline

6.4 Análise Crítica

Ao longo dos meses que o estágio foi realizado na *My Business* Consultores foram muitos os conhecimentos empresariais, administrativos e contabilísticos adquiridos. Conhecimentos esses que já tinham sido adquiridos a nível teórico ao longo da licenciatura e do mestrado em Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, mas que através do estágio foi possível um contato direto com casos reais do dia-a-dia.

Entre os pontos positivos, destaca-se a inscrição da mestranda nas matérias de contabilidade financeira e fiscalidade, uma vez que foram os conhecimentos adquiridos nestas disciplinas que serviram de auxílio no desempenho das funções.

Além disso, o estágio permitiu adquirir uma experiência profissional valiosa no trabalho realizado num escritório de contabilidade, bem como nos registos contabilísticos realizados no mesmo e ainda permitiu aprender a utilizar o *software TOConline*.

Em relação aos aspetos positivos da entidade *My Business* Consultores, destacam-se os bons conhecimentos contabilísticos do gestor da empresa, e a excelente qualidade dos serviços prestados pela equipa aos clientes. O ambiente de trabalho e a dimensão da empresa facilitaram a integração, havendo sempre ao longo de todo o estágio uma boa comunicação e entajada. Esse é um aspeto positivo pois sendo uma pequena empresa houve um contacto mais direto com todas as áreas e funções realizadas por esta.

Como ponto menos positivo do estágio, apenas referimos o facto de não ter surgido a oportunidade de realizar todos os objetivos definidos pelo orientador, nomeadamente o encerramento de contas e a preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o dossier fiscal e o apuramento de contribuições e impostos a preenchimento das respetivas declarações, devido ao período temporal em que ocorreu o estágio.

Conclusão

Após a revisão bibliográfica, da análise das informações vinculativas selecionadas e da apreciação global dos resultados cabe agora expor as conclusões deste estudo sobre o regime *Patent Box* português.

A questão em análise nasceu, sobretudo, devido à relevância que o regime ganhou com a emergência da economia do conhecimento e com a competição pelo valor acrescentado tecnológico, reconduzindo-se à aplicação de uma taxa especialmente reduzida sobre os rendimentos de intangíveis. Assim, a mudança do regime, previsto no art. 50.º-A do CIRC, proporciona aos sujeitos passivos de IRC, mediante o cumprimento de determinados requisitos, uma dedução ao lucro tributável de 85% dos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de patentes, desenho ou modelos industriais e de direitos de autor sobre programas de computador sujeitos a registo.

Todavia, a respeito deste regime e, especificamente, no que aos direitos sobre programas de computador diz respeito, o início do ano de 2023 tem sido pródigo em entendimentos tornados públicos pela AT. A quantidade de pedidos de informações vinculativas mostram, conforme a análise realizada neste estudo, que existe uma tendência indisfarçável, nas respostas a esses pedidos, para interpretações da AT cada vez mais restritivas e, sem margem para dúvida, manifestamente parciais a favor da receita fiscal (Estado) e desfavoravelmente a favor do contribuinte.

Para além disso, a maior parte das respostas dadas pela AT não clarificam e definem os conceitos relevantes para os casos em apreço. Um dos pontos cruciais surge logo em saber se os rendimentos abrangidos pela *Patent Box* configuram *royalties*.

De certa forma, a AT afirma implicitamente que os rendimentos decorrentes da alienação definitiva de intangíveis registados não são rendimentos abrangidos para o regime, o que contraria o âmbito do art. 50.º-A, o qual engloba a “cessão” desses direitos. A fundamentação da AT resulta fundamentalmente da alínea b) do n.º 14 do art. 14.º do próprio CIRC, do art. 12.º da larga maioria das Convenções sobre Dupla Tributação celebradas por Portugal e ainda dos comentários à Convenção Modelo da OCDE em que quase todas estas se baseiam, a contrapartida pela alienação definitiva de um intangível

registado não configura um *royalty*. Deste modo, o regime *Patent Box* fica restringido de uma parte importante do seu espectro de aplicação.

Assim sendo, foi possível delinear um caminho orientador para a abordagem desta temática através da análise de informações vinculativas. Entendemos que este regime tem bastante potencial para ser aproveitado pelas empresas, contudo, a sua aplicabilidade merece uma avaliação cautelosa e cuidada e que a aparente simplicidade contém nuances técnicas que tornam o regime complexo na sua aplicação, mesmo que, numa primeira análise, todos os requisitos previstos na lei se mostrem cumpridos.

O presente estudo apresenta algumas limitações. A primeira limitação surge de não haver muitas informações na lei portuguesa acerca dos direitos de autor sobre programas de computador. Outra limitação encontrada, foi o facto de haver muita divergência de conceitos.

Dado que se trata de um tema pouco desenvolvido na literatura, é fundamental prosseguir este estudo. Como recomendações para investigações futuras nesta mesma temática, salientamos os potenciais litígios que poderão decorrer com o novo regime face à interpretação dada pela AT.

Bibliografia

- Almeida, C. F., Gonçalves, L.C., Trabuco, C. (2011). *Contratos de Direito de Autor e de Direito Industrial*, Almedina.
- Andrade, F. R. (2014). *Benefícios Fiscais - A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*. Tese de Doutoramento. Universidade de Coimbra. Faculdade de Direito.
- Ascensão, J.O. (1990). «A proteção jurídica dos programas de computador.» *Revista da Ordem dos Advogados*. 50(1), 69-118.
- Ascensão, J.O. (2012). *Direito de Autor e Direitos Conexos*. Coimbra Editora
- Bessa, T. (2012). «Direito contratual de autor e licenças voluntárias de exploração da obra». *Revista da Ordem dos Advogados*. 72, 1129-1246.
- Braga, António Pedro. (25/02/2023). *Autoridade Tributária veste camisa de forças na competitiva mas “atrevida” Patent Box 3.0 do Governo, Observador*. Disponível em: <https://observador.pt/opiniao/autoridade-tributaria-veste-camisa-de-forcas-na-competitiva-mas-atrevida-patent-box-3-0-do-governo/>
- Bradley, S., Dauchy, E., & Robinson, L. (2015). «Cross-country evidence on the preliminary effects of patent box regimes on patent activity and ownership». *National Tax Journal*. 68(4), 1047-1071.
- Brannon, I., and M. Hanlon. (2015). «How a patent box would affect the U.S. biopharmaceutical sector». *Tax Notes*: 146, 635-639.
- Chen, S., De Simone, L., Hanlon, M., & Lester, R. (2019). «The effect of innovation box regimes on income shifting and real activity» *SSRN*.
- Cordeiro, P. (1994). «A lei portuguesa de protecção do «software». *Revista da Ordem dos Advogados*». 54, 712-715.
- Dourado, A.P. (2022). *Direito Fiscal* (7ª ed.). Almedina
- Edler, J., & Fagerberg, J. (2017). «Innovation policy: what, why, and how». *Oxford Review of Economic Policy*. 33(1), 2-23.

- Evers, L., Miller, H., & Spengel, C. (2015). «Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations». *International Tax and Public Finance*. 22, 502-530.
- García-Manjón, J. and Romero-Merino, M. (2012), «Research, development, and firm growth. Empirical evidence from European top R&D spending firms», *Research Policy*. 41, 1084-1092.
- Gomes, N. S. (1990). *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- Gonçalves, L. C. (2021). *Manual de Direito Industrial* (9ª ed.). Almedina.
- Grupo de Trabalho para o Estatuto dos Benefícios Fiscais (2019) *Os Benefícios Fiscais em Portugal*. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3D%3DBAAAAB%2BLCAAAAAABACzMDQwAgCG5%2BMmBAAAAA%3D%3D>
- Harper, A. (2020). «The Ownership of Intellectual Property, Key Risks, and Common Pitfalls.» *Licensing Journal*. 40(9), 6–11.
- Holmstrom, B. (1989). «Agency costs and innovation». *Journal of Economic Behavior & Organization*. 12(3), 305-327.
- Inspecção Geral das Atividades Culturais. (2020). *Propriedade Intelectual*. Disponível em: <https://www.igac.gov.pt/registo-da-propriedade-intelectual>
- Instituto Nacional da Propriedade Industrial. (2020a). *Manual de aplicação do CPI*. Disponível em: <https://inpi.justica.gov.pt/Portals/6/PDF%20INPI/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20e%20Outros%20documentos/Manual%20de%20Aplica%C3%A7%C3%A3o%20-%202022.7.2020.pdf?ver=2020-07-23-101424-670>
- Kop, M. (2020). «AI & Intellectual Property: Towards an Articulated Public Domain. Texas». *Intellectual Property Law Journal*. 28(3), 297–342.
- Leitão, L. (2011). *Direito de autor*. Almedina, Coimbra.

Magalhães, A. (01/03/2023). *O regime de Patent Box – notícias de última hora*, *O Jornal Económico*. Disponível em : <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-regime-de-patent-box-noticias-de-ultima-hora>

Marques, J.R.(2008). *Licenças (Voluntárias e Obrigatórias) de Direitos de Propriedade Industrial*. Almedina, Coimbra.

Martins, A. (2018). «The Portuguese intellectual property box: issues in designing investment incentives». *Journal of International Trade Law and Policy*.17(3), 86-102.

Mendonça,R.C. (2015). *As Patent Boxes numa Perspectiva de Direito da União Europeia*.Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Católica, Lisboa.

Minatti, L. G. (2011). «Contratos de licença e sua natureza jurídica». *Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Lisboa*.126.

Mourisca, S.S.(2017).*O Regime do Patent Box*. Lisboa: Dissertação de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Mtima, L. (2020). «The Idea Exclusions in Intellectual Property Law». *Texas Intellectual Property Law Journal*.28(3), 343–392.

Mukherjee, A., Singh, M., & Žaldokas, A. (2017). « Do corporate taxes hinder innovation?». *Journal of Financial Economics*.124(1), 195-221.

Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal*, 10ª edição, Coimbra, Almedina;

OECD(1). (2015), Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP regimes, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>

Pereira, A. D. (2011).« Das licenças de software e de bases de dados *Software licenses and databases*,» *IJP- Revista Jurídica*, Disponível em : <http://repositorio.uportu.pt/xmlui/handle/11328/1265>

Pereira, A. D.(1999).«Programas de computador, sistemas informáticos e comunicações electrónicas: alguns aspectos jurídico-contratuais». *Revista da Ordem dos Advogados*.59(1),915-1000.

Pereira, M. F.(2014). *Fiscalidade* (5ª ed.), Almedina, Coimbra.

Portal das Finanças (2019).*Declarações Modelo 22*. Disponível em :

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRC.aspx

Portal das Finanças(2023) . *Lista dos benefícios fiscais*. Disponível em:

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Pages/default-0.aspx>

Sousa, C.M. (2019).*O regime da patent box - em destaque, o caso português*. Almedina, Coimbra.

Taborda, D. e Aguilar,J.R.(2016).«Inovações na fiscalidade da inovação: o regime fiscal da I&D.» *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*. 92(1), 91-119.

Vasques, Sérgio. (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, Coimbra.

Xavier, Alberto. (2014). *Direito Tributário Internacional*. (2ªed). Almedina, Coimbra.

Zhong, R. I. (2018). «Transparency and firm innovation». *Journal of Accounting and Economics* 66(1), 67-93.