

Contratos de Know-How / Contratos de Engineering – Comentário ao Acórdão n.º 00213/99 do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de Março de 2005 - análise de jurisprudência

Vieira de Almeida & Associados

1 – SUMÁRIO DO ACÓRDÃO ANALISADO

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de Março de 2005

Processo n.º 00213/99

- I. No contrato de Know-How transfere-se tecnologia, enquanto no contrato de engineering se aplica tecnologia.*
- II. A assistência técnica diferencia-se do contrato de prestação de serviços técnicos, pois neste as partes pretendem a própria execução de um determinado serviço e não uma assistência na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica os contraentes pretendem uma informação tecnológica através da prestação de um serviço complementar ou instrumental.*
- III. A prestação de serviços limita-se a aplicar conhecimentos técnicos ao caso concreto; executados, integralmente, pelo prestador, que é responsável pelos serviços executados, podendo ter remuneração estabelecida em função de horas de trabalho despendidas*
- IV. No nosso caso, transparecendo do probatório, claramente, que dos contratos em si próprios não resulta mais do que uma simples prestação de serviços, não podendo ser qualificados como relativos à "prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico", nem como relativos a "assistência técnica" conexas. Consequentemente os rendimentos deles resultantes não são tributáveis em Portugal, por os prestadores de serviços não terem estabelecimento estável em Portugal, sendo desnecessária a invocação da Convenção com a Finlândia, já que, pela própria lei interna*

portuguesa, os pagamentos efectuados a empresas finlandesas, ao abrigo de contratos de prestação de serviços técnicos especializados, não são tributáveis.¹

2 – ANÁLISE

Introdução

A questão do enquadramento fiscal dos contratos de *know-how* e dos contratos de *engineering* e a problemática da qualificação de determinada situação como prestação de serviços ou transferência de tecnologia e *know-how* foi objecto de algumas decisões judiciais, em especial por parte do Tribunal Central Administrativo (doravante “TCA”). Com efeito, o presente não é um acórdão inovador, uma vez que o Acórdão do TCA, de 8 de Abril de 2003, já havia expressado decisão, embora em sentido contrário, com fundamentação idêntica. Não obstante, a relevância e a actualidade do tema suprem o facto de não se tratar de jurisprudência inovadora.

O acórdão ora analisado foi proferido no âmbito do recurso interposto para o TCA da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que considerou procedente a impugnação judicial deduzida das liquidações adicionais de IRC pela Administração Tributária (doravante “AT”), tendo estas por base a não retenção na fonte do IRC devido pelo pagamento a sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal de rendimentos de aplicação de capital.

¹ Note-se que o acórdão diz respeito a uma impugnação judicial deduzida em momento anterior à publicação do Decreto-Lei n.º 25/98, de 10 de Fevereiro, que aditou o n.º 7 à alínea c) do número 3 do artigo 4.º do Código do IRC (extensão da obrigação de imposto) com a seguinte redacção: “*Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras;*”. A partir daquela data estes rendimentos passaram a estar sujeitos a retenção na fonte à taxa de 15% (*cf.* artigos 88.º, número 1, alínea g) e 80.º, número 2, alínea e) do Código do IRC), com a possibilidade de dispensa de retenção mediante a aplicação de uma Convenção para evitar a dupla tributação, quando disponível.

O acórdão em análise debruça-se, pois, sobre a qualificação dos contratos *sub judice* como prestações de serviços, como defendido pela impugnante ou, pelo contrário, como contratos de *know-how* e assistência técnica, na sequência da pretensão da AT.

A relevância prática desta questão é inegável, uma vez que a sujeição a retenção na fonte das quantias pagas ao abrigo dos contratos e, por conseguinte, a tributação das mesmas em território nacional, depende da referida qualificação.

O raciocínio expresso no acórdão

A questão decidida neste acórdão consiste em saber se os rendimentos pagos a sujeitos passivos não residentes em território nacional (e sem estabelecimento estável neste território) são provenientes de meras prestações de serviços não qualificáveis como de *know-how* e assistência técnica, caso em que não estão sujeitos a IRC, como defende a impugnante, por não serem enquadráveis nos números 2 e 3 do artigo 4.º do Código do IRC, ou, ao invés, se tais rendimentos estão sujeitos a tributação em Portugal por não constituírem meras prestações de serviços, mas antes contratos relacionados com a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial e como de transferência de tecnologia e *know-how* e assistência técnica.

No âmbito das conclusões de recurso, invocou a AT que: “*Sendo tais contratos assim qualificados, como de transferência de tecnologia e know-how [...], produzem eles rendimentos sujeitos a IRC.*”

O TCA não acolheu os argumentos e, conseqüentemente, as pretensões da AT, baseando a sua decisão na falta de produção de prova por esta relativamente aos factos alegados pela AT, ou seja, que na execução dos contratos em causa tenha ocorrido transferência de *know-how* e de tecnologia.

Assim, impendendo sobre a AT, enquanto pressuposto da verificação dos requisitos para tributação, o ónus de alegar e provar factos susceptíveis de porem em dúvida fundada os pressupostos legais demonstrados pela AT que levaram às liquidações adicionais de IRC, esta não logrou alegá-los e prová-los.

Deste modo, concluiu o TCA que *“dos contratos em si próprios não resulta mais do que uma simples prestação de serviços, não podendo ser qualificados como relativos à prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, nem relativos a assistência técnica conexa. Consequentemente os rendimentos dele resultantes não são tributáveis em Portugal, por os prestadores de serviços não terem estabelecimento estável em Portugal, sendo desnecessária a invocação da Convenção com a Finlândia, já que, pela própria lei interna portuguesa, os pagamentos efectuados a empresas finlandesas, ao abrigo dos contratos de prestação de serviços técnicos especializados, não são tributáveis.”*

Comentário ao acórdão

No acórdão *sub judice* a questão central é da qualificação dos contratos enquanto prestações de serviços ou, em sentido inverso, enquanto contratos de *know-how*, sendo de igual forma esta a questão que nos propomos tratar na nossa apreciação crítica.

Regime Legal

As regras aplicáveis à celebração de contratos de transferência (importação e exportação) de tecnologia foram reunidas no Despacho Normativo n.º 86/89, de 8 de Setembro, cujo n.º 3 define o conceito de transferências de tecnologia, nos seguintes termos: *“Sob a designação de contratos de importação ou exportação de tecnologia consideram-se abrangidos todos os actos ou transacções que tenham por objecto:*

- a) A licença de uso de patentes, inventos, outros conhecimentos secretos não patenteados aplicáveis à actividade produtiva e o acesso a aplicações informáticas para utilização industrial ou empresarial, bem como os serviços de assistência técnica conexos;*
- b) A licença de uso de marcas, modelos e desenhos, assim como os serviços de assistência técnica associados;*
- c) A elaboração de projectos técnicos e actividades de engineering;*
- d) Outras modalidades de assistência técnica directamente relacionada com a actividade da empresa cessionária, com excepção dos serviços de formação de pessoal diverso e de construção ou*

manutenção de unidades industriais, bens de equipamento ou infra-estruturas, desde que envolvam pagamentos de/ao exterior superiores a [€ 50000]/ano.”

Regime Fiscal

Cumpra agora analisar o regime fiscal aplicável aos contratos consoante sejam qualificados como contratos de *know-how* ou como prestações de serviços.

O número 2 do artigo 4.º do Código do IRC estabelece o princípio da tributação limitada dos não residentes sem estabelecimento estável, ao dispor que *“as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos”*.

Por sua vez, o número 3 do mesmo artigo define os casos em que os rendimentos se consideram obtidos no território português. Nos termos deste preceito, ou os rendimentos são imputáveis a um estabelecimento estável aí situado – caso em que se reputam automaticamente obtidos em território português – ou, não lhe sendo imputáveis, só se consideram obtidos em território português nos casos e nas condições constantes da enumeração taxativa do número 3 do artigo 4.º do Código do IRC. O n.º 3 da alínea c) deste número refere *“outros rendimentos de aplicação de capitais”* definição dos quais se remete para o artigo 5.º do Código do IRS, o qual inclui, na alínea m) do número 2, entre os rendimentos de capitais abrangidos na categoria E, *“os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos de propriedade intelectual ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica”*.

Significa isto que os rendimentos derivados de assistência técnica foram expressamente qualificados pelo legislador como *“rendimentos de capitais”*, estando portanto incluídos no n.º 3) da alínea c) do número 3 do artigo 4.º do Código do IRC e, por conseguinte, obtidos no território português se neste se localiza a respectiva fonte de pagamento.

O artigo 88.º, número 1 do Código do IRC contém uma enumeração taxativa dos casos em que os rendimentos obtidos em território português ficam submetidos ao regime de retenção na fonte, dela

constando os *“rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico”* (alínea a)), bem como *“rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores [...]”*, entre os quais se incluem *ex vi* do artigo 5.º do Código do IRS, os rendimentos *“derivados de assistência técnica”*.

Por sua vez, o número 2 do artigo 80.º do Código do IRC fixa uma taxa de 15% para os *“rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, e bem assim da assistência técnica [...]”*, quando obtidos por entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, se o respectivo devedor for entidade residente ou domiciliada em território português.

Neste ponto, importa destacar a possibilidade de aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a Finlândia (aprovada para ratificação pelo Decreto-Lei n.º 494/70 de 23 de Outubro – doravante *“Convenção”*), já que de entre as empresas que contrataram com a impugnante domiciliadas em diversos países, o único que, à data do acórdão, celebrou Convenção com Portugal foi a Finlândia. Nesta convenção estabelece o artigo 12.º, número 2, a regra de que *“as royalties podem ser tributadas no Estado contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 10 por cento do montante bruto das «royalties»”*.

Por sua vez, o número 3 do mesmo artigo dispõe que *“o termo «royalties» usado neste artigo significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão, pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico”*.

Verifica-se assim que a Convenção com a Finlândia (seguindo o modelo OCDE) incluiu no regime das *royalties* as remunerações devidas a título de *know-how*, mas não incluiu nem as derivadas de assistência técnica, nem da prestação de serviços em geral.

Nos termos do acórdão, “*estas duas últimas deverão ser tratadas como remuneração de profissões independentes, submetidas ao artigo 14º, tratando-se de serviços pessoais, ou como lucros de empresa, submetidas ao artigo 7º, tratando-se de serviços prestados por pessoas colectivas ou entidades a elas equiparadas. Em qualquer dos casos, tais remunerações só poderão ser tributadas no país donde provenham caso o não residente nele disponha de um estabelecimento estável ou instalação fixa aos quais sejam imputadas.*”

No caso dos autos, a questão resume-se em saber se as remunerações pagas a pessoas colectivas domiciliadas na Finlândia se podem qualificar como derivadas de contratos de *know-how* – caso em que estariam submetidas em Portugal a uma retenção na fonte de 10% – ou se devem qualificar-se como derivadas de assistência técnica ou de prestação de serviços em geral – caso em que estariam subtraídas ao poder tributário do Estado português (chamamos a atenção para o facto de este acórdão dizer respeito a um facto anterior à publicação do Decreto-Lei n.º 25/98, de 10 de Fevereiro, o qual veio considerar obtidos em território português e, como tal, sujeitos a retenção na fonte, os rendimentos derivados de prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras).

Em face dos comentários acima tecidos, retiramos que as prestações de serviços em geral, que não provenham da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, nem constituam assistência técnica, realizadas por pessoas colectivas não residentes, não estavam, à data, sujeitas a retenção na fonte em território português por não estarem expressamente incluídas na enumeração taxativa dos rendimentos obtidos em território português.

Nos termos expressos no acórdão, as correspondentes remunerações seguiam, noutro sentido, o regime dos “*rendimentos comerciais e industriais*” (*cf.* artigo 4.º, número 1 do Código do IRS e artigo 3.º, número 1, alínea d) do Código do IRC) ou dos lucros, reputando-se obtidas no estrangeiro.

Nesta hipótese, tal como concluiu o TCA Sul, resultaria “*desnecessária a invocação da Convenção com a Finlândia, já que, pela própria lei interna portuguesa, os pagamentos efectuados a*

empresas finlandesas, ao abrigo de contratos de prestação de serviços técnicos especializados, não são tributáveis.”

Actualmente, desde a publicação do Decreto-Lei n.º 25/98, de 10 de Fevereiro, que aditou o seguinte n.º 7 à alínea c) do número 3 do artigo 4.º do Código do IRC: “*Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras [...]*”, que estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 15% (*cf.* artigos 88.º, número 1, alínea g) e 80.º, número 2, alínea e) do Código do IRC).

Neste caso, e contrariamente ao que se verifica relativamente aos *royalties*, a retenção na fonte poderá ser afastada mediante a aplicação de uma Convenção para evitar a dupla tributação, uma vez que os rendimentos provenientes de prestações de serviços regra geral são qualificados como “lucros de empresas” ao abrigo das Convenções celebradas por Portugal. O que significa que, mesmo no caso de haver lugar a retenção na fonte, o beneficiário dos rendimentos poderá solicitar o reembolso da totalidade do imposto retido, já que, nos termos do artigo 7.º da Convenção, os mesmos apenas podem ser tributados no Estado da empresa beneficiária desses rendimentos.

Distinção entre contrato de *know-how* e contrato de prestação de serviços técnicos (*engineering*)

É grande a ambiguidade que na doutrina e na legislação comparada rodeia os conceitos de “contratos de prestação de serviços técnicos”, “contratos de *know-how*” e “contratos de assistência técnica”, todos relacionados com uma ampla noção de “transferência de tecnologia”.

Nos termos do Acórdão do TCA n.º 5366/01, a distinção entre rendimentos de prestação de informações resultantes de experiência acumulada e de simples prestação de serviços, muito em particular dos serviços de *engineering* (*technical fees*) deve fazer-se em função do objecto do contrato – e isto por força do próprio artigo 5.º, número 2, alínea m), do Código do IRS que expressamente se refere a rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a prestação de informações resultantes de experiência adquirida, bem como a assistência técnica.

Já o contrato de *know-how* tem por objecto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária

ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado.

Ao invés, o contrato de prestação de serviços técnicos de *engineering* tem por objecto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual porém não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada ao caso concreto mediante ideias, concepções e conselhos baseados num estudo pormenorizado de um projecto.

Tal como concluiu o TCA Sul, “*No contrato de "know-how", transfere-se tecnologia. No contrato de "engineering", aplica-se tecnologia.*”

O Acórdão do TCA n.º 5366/01 aponta ainda algumas das cláusulas típicas do contrato de *know-how*, a saber:

- a) A obrigação de manter o segredo;
- b) A obrigação de pagamento;
- c) A cláusula de interdição ao cedente de fazer uso do *know-how*;
- d) A cláusula vedando ao adquirente a utilização do *know-how* após o termo do contrato;
- e) A interdição de sub-licença;
- f) A obrigação de permuta de informações e de dados da experiência - cláusula de *flow back* ou de *grant back*.

Distinção entre contratos de assistência técnica e de prestação de serviços técnicos (*engineering*)

Feita a distinção entre contratos de *know-how* e de prestação de serviços técnicos ou de *engineering*, importa agora caracterizar os contratos de “assistência técnica”.

Em certos casos, a transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que é objecto do contrato de *know-how*, pode realizar-se instantaneamente pela mera cessão de direitos de uso. Noutros casos, porém, a transmissão da informação pode não se esgotar na simples cessão de direitos, antes exigindo complementarmente uma actividade continuada de prestação de serviços, permanentes ou periódicos, pela qual a informação tecnológica seja plenamente colocada à disposição do cessionário. São estes os casos de “assistência técnica”.

Pelo que a assistência técnica se distingue do contrato de prestação de serviços técnicos ou de *engineering*, pois enquanto neste último a prestação de serviços é o objecto principal do contrato, no primeiro, a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objecto principal do contrato, que é a transmissão de uma informação tecnológica. Mediante o contrato de prestação de serviços técnicos, as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma "assistência" na aquisição de uma informação tecnológica; já no contrato de assistência técnica, as partes querem uma informação tecnológica através da prestação de um serviço complementar ou instrumental. É precisamente o carácter complementar ou instrumental da assistência técnica relativamente à transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que levou a lei portuguesa a submeter a respectiva remuneração ao mesmo regime tributário da remuneração da própria transmissão da informação, ou seja, a considerá-la como rendimento de capital.

Conclui, no entanto, o Acórdão do TCA n.º 5366/01 que este mesmo facto, ou seja, a qualificação da assistência técnica como rendimento de capital, por complementaridade ou acessoriedade, *“leva também, e por outro lado, a concluir que somente podem ser qualificados como de assistência técnica, para efeitos fiscais, aqueles contratos que - seja qual for a sua denominação - tenham carácter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objecto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remuneração destes não é, por natureza, rendimento de capital, mas rendimento de trabalho autónomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais).”*

A este propósito, cumpre ainda referir que o próprio número 3 do Despacho Normativo 86/89, de 24 de Julho, já citado, inclui, entre os contratos de importação ou de exportação de tecnologia, apenas os serviços de assistência técnica conexos com os contratos de *know-how*, ou com o uso de direitos de propriedade intelectual ou industrial.