

**Da tributação do *Software* nas
Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal,
à luz das alterações de 2008 aos comentários da
Convenção Modelo da OCDE¹.**

GUSTAVO LOPES COURINHA²

As alterações à CMOCDE de 2008 comportaram uma modificação da posição nacional face à tributação internacional do *Software*. O presente artigo pretende reflectir sobre a susceptibilidade de aplicação destas alterações às Convenções de Dupla Tributação assinadas por Portugal. O artigo pretende ainda esclarecer o objecto destas alterações constantes do comentário n.º 28 ao artigo 12.º da CMOCDE

The 2008 OECD Model Convention amendments suggest a change of perspective by Portugal regarding the international taxation of *Software*. This article intends to clarify whether such changes are applicable to all the Conventions signed by Portugal and the exact scope of paragraph 28 of the Commentaries on article 12.º of the OECD MC.

¹ O presente artigo resulta, quase integralmente, da adaptação de um Parecer solicitado ao autor sobre estas temáticas, a que acresceram brevíssimas correcções de índole formal.

² Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa. Docente da Universidade Católica Portuguesa. Advogado. glopescourinha@gmail.com

PLANO

§ 1. INTRODUÇÃO

§ 2. FUNÇÃO DOS COMENTÁRIOS À CMOCDE

2.1 “OBSERVAÇÕES AOS COMENTÁRIOS” E “RESERVAS AOS ARTIGOS”

2.2 NÃO EQUIPARAÇÃO DAS FIGURAS

2.3 APLICAÇÃO SUBJECTIVA DO COMENTÁRIO N.º 28 AO ARTIGO 12.º DA CMOCDE - REMISSÃO

§ 3. APLICAÇÃO SUBJECTIVA DA “OBSERVAÇÃO” CONSTANTE DO COMENTÁRIO N.º 28 AO ARTIGO 12.º DA CMOCDE

3.1 COMENTÁRIOS SUPERVENIENTES E INTERPRETAÇÃO ACTUALISTA

3.2 RAZÕES PARA RECUSAR UMA INTERPRETAÇÃO ACTUALISTA GENÉRICA

3.3 RAZÕES ACRESCIDAS EM VIRTUDE DE SE TRATAR DE UMA “OBSERVAÇÃO”

§ 4. A ÂMBITO OBJECTIVO DA POSIÇÃO PORTUGUESA – O ESCOPO DO COMENTÁRIO N.º 28 AO ARTIGO 12.º DA CMOCDE

4.1 HISTÓRIA DA “OBSERVAÇÃO” DO COMENTÁRIO N.º 28 – A ORIGEM CASTELHANA

4.2 O CONCEITO DE *ROYALTIES* SEGUNDO A OCDE E A SUA DELIMITAÇÃO NEGATIVA

4.3 ESPECIALIDADE DO CONCEITO DE *ROYALTIES* SEGUNDO A “OBSERVAÇÃO” – AS TRANSFERÊNCIA PARCIAIS DE DIREITOS

4.3.1 NEGAÇÃO DA DISTINÇÃO ENTRE (SUPORTE DO) PROGRAMA E DIREITOS DE AUTOR SOBRE O PROGRAMA

4.3.2 DISTRIBUIÇÃO DE *SOFTWARE* - INTERMEDIACÃO

4.3.3 AQUISIÇÃO DIRECTA DE *SOFTWARE* – *END-USER*

4.3.4 LIMITES AO CONCEITO DE COSTUMIZAÇÃO

4.3.5 SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E ACTUALIZAÇÃO DE *SOFTWARE*

§ 5. CONCLUSÕES

PARECER

§ 1. Introdução

O regime internacional de tributação dos *royalties* sempre representou para o Estado Português uma questão muito delicada, justificando a adopção, nas Convenções de Dupla Tributação (doravante e em alternativa, “CDTs”) que assinou, de posições geralmente distantes daquelas assumidas pelo Modelo da OCDE (pós-1977) e pela generalidade das economias desenvolvidas. Todavia, dificilmente esse sensibilidade sobressaiu tanto como a propósito da questão recente da tributação internacional do *Software*, que aqui ora nos ocupa³.

Nas recentes alterações ocorridas a 18 de Julho de 2008, teve lugar uma nova abordagem deste matéria pelo Estado Português. No seguimento destas alterações, importa responder a duas questões jurídicas essenciais.

- (1) Questão prévia - qual o âmbito jurídico-subjecivo da referida modificação da posição portuguesa no quadro dos comentários à CMOCDE, i.e. qual o universo das Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal que surge afectado por tais alterações ?
- (2) Qual o âmbito jurídico-objectivo de tais alterações, i.e. qual o sentido interpretativo que se deve extrair da recente eliminação (18 de Julho de 2008) do comentário n.º 43 ao artigo 12.º da CMOCDE, que previa: “*Poland and Portugal reserve the right to treat and tax as royalties all software income that is not*

³ Logo em 1999, o Professor SOUSA FRANCO, então titular da Pasta das Finanças, afirmava em termos que não deixavam dúvidas quanto ao melindre que envolvia esta matéria, que se tratava de “*um Apocalipse tributário*” – cfr. ANTÓNIO SOUSA FRANCO, “O novo ambiente electrónico e o Direito Fiscal”, *Eurocontas*, Outubro 1999, p. 12. Por seu lado, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 104, alerta para o facto de, das vinte reservas à CMOCDE existentes em 2007, quatro dizerem respeito precisamente à matéria dos *royalties*.

derived from a total transfer of the rights attached to the software” e do aditamento do comentário n.º 28, que dispõe: “Mexico, Spain and Portugal do not adhere to the interpretation in paragraphs 14, 14.4, 15, 16 and 17.1 to 17.4. Mexico, Spain and Portugal hold the view that payments relating to software fall within the scope of the Article where less than the full rights to software are transferred either if the payments are in consideration for the right to use a copyright on software for commercial exploitation (except payments for the right to distribute standardised software copies, not comprising the right neither to customize nor to reproduce them) or if they relate to software acquired for the business use of the purchaser, when, in this last case, the software is not absolutely standardised but somehow adapted to the purchaser.”⁴ ?

O presente estudo começará por analisar os conceitos e função de “observações” e “reservas” e demonstrar a insusceptibilidade da sua confusão (§ 2.). De seguida, justificar-se-á a não aplicação da “observação” constante do comentário n.º 28 – introduzida em 18 de Julho de 2008 – às CDTs celebradas por Portugal anteriormente àquela data ou com Países Não-Membros da OCDE (§ 3.). Finalmente, procurará apurar-se o sentido a retirar daquela “observação” (§ 4.).

⁴ Socorremo-nos da versão inglesa da Convenção Modelo da OCDE, por ser uma das línguas oficiais utilizadas pela OCDE.

§ 2. Função dos Comentários à CMOCDE

A par dos artigos que formam o, propriamente dito, Modelo de Convenção de Dupla Tributação proposto pela OCDE⁵, fazem ainda parte integrante deste os denominados “comentários” aos artigos.

Estes Comentários são uma das grandes inovações que enformam o Modelo de Convenção da OCDE desde 1963 (não existiam equivalentes até então nas tentativas de modelos que se haviam promovido⁶) e condensam a interpretação a que chegaram os países-membros da OCDE reunidos no seio daquela organização.

Os Comentários funcionam, nessa estrutura, como um elemento interpretativo útil na descoberta do sentido que dimana das normas convencionais propostas no Modelo e são, ainda, um *forum* de afirmação daquela que é a política fiscal internacional de cada Estado-Membro desta organização face ao normativo e à interpretação ali propostos.

Naturalmente, em face da impossibilidade de assegurar a plena uniformidade de posições, a CMOCDE prevê que os Estados possam aproveitar os Comentários para manifestar as suas dissensões quer face à redacção dos artigos sugerida pelo Modelo, quer face à interpretação ali seguida. No primeiro caso, tal realiza-se por meio de “reservas”, no segundo por via de “observações”⁷.

⁵ Sobre o papel da OCDE na organização de um Modelo de Convenção de Dupla Tributação que servisse de minuta às Convenções Bilaterais celebradas pelos Estados-Membros desta organização, vd. JEAN-MARC RIVIER, *Le Droit Fiscal International*, Editions Ides et Calendes, Neuchatel, 1983, p. 91-2.

⁶ Sobre as características da CMOCDE, vd., por todos, C. VAN RAAD, *Cursus Belasting Recht – Internationaal Belastingrecht*, Kluwer, Amsterdam, 2003, pp. 212-3, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, pp. 17-8 e 29-32. Sobre as especialidades da CMOCDE, por comparação com os modelos que, cronologicamente, a antecederam, veja-se RUI DUARTE MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pp. 105 e ss., em especial pp. 113-120 e os comentários n.ºs 4 e ss. da Introdução da CMOCDE.

⁷ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 104.

2.1 “Observações aos comentários” e “Reservas aos artigos”

Será indiferente falar de “observações aos comentários” e de “reservas aos artigos” ou tal será apenas uma questão terminológica menor ?

Dito de outro modo e vertendo, desde já, ao caso sobre que nos é solicitado parecer: poderá sustentar-se que o sentido interpretativo ora sustentado por Portugal na “observação” constante do comentário n.º 28 já decorria da “reserva” ao artigo constante do antigo comentário n.º 43 ? E que, portanto, a posição portuguesa se mantém inalterada desde 1992 – ano da introdução desta “reserva” –, o que poderia justificar um tratamento interpretativo retroactivo e aplicável às Convenções celebradas desde então ?

A resposta a tais questões só pode, em nosso ver, ser absolutamente negativa. Importa para isso demonstrar, em termos sustentados, a razão de ser desta posição.

Na estrutura da Convenção Modelo da OCDE, é muito evidente a sub-divisão nos Comentários, entre os “comentários” propriamente ditos (ou *stricto sensu*) – que fornecem aos intérpretes aquela que é a interpretação proposta pela OCDE para cada artigo (são elaborados pelo Comité Fiscal da OCDE, que reúne representantes das Administrações Fiscais dos países-membros da organização⁸) –, as “Observações aos comentários” e, por último, as “Reservas aos artigos”.

Embora as “Observações” e as “Reservas” sejam da autoria exclusiva dos Estados⁹, os seus conteúdos e propósitos diferem.

⁸ Esta é mesmo apontada como uma das razões da importância dos comentários enquanto elemento interpretativo essencial das Convenções Bilaterais celebradas à luz do Modelo OCDE – FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, p. 455.

⁹ Nas palavras de MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “[ambas] dão a conhecer aos futuros negociadores a posição [do

Distinguir estas duas últimas realidades é uma exigência que vai além das diferenças para que a própria terminologia já aponta: enquanto as “reservas” se reportam aos artigos do Modelo, as “observações” têm por objecto o sentido interpretativo adoptado pela OCDE face a tais artigos e expresso nos comentários¹⁰.

RESERVAS

As reservas manifestam a intenção do Estado que as realiza de não aceitar uma parte ou a totalidade de uma dada norma convencional constante do proposto Modelo OCDE nas Convenções de Dupla Tributação que venha a celebrar. O Estado fica, assim, livre de optar – acaso o deseje e o outro Estado contratante a isso aceda – por uma diferente redacção para um determinado artigo. É o que se extrai, com total clareza, dos comentários introdutórios à CMOCDE sobre a função que aí é atribuída às “reservas”, mormente evidenciada nos comentários n.ºs 31¹¹ e 32¹² da Introdução.

Nas eloquentes palavras de MICHAEL LANG, *“By entering a reservation, a member country indicates that it does not intend to follow the OECD Model with regard to a certain provision when concluding double taxation conventions. Member countries entering*

Estado que as emite] a respeito dos vários artigos [...] – cfr. MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1998, p. 20.

¹⁰ Naquele que é considerado o “Manual da Administração Fiscal espanhola”, são dadas as seguintes definições que, pela sua clareza, aqui nos limitamos reproduzir: “Reservas: se introducen cuando un país no está de acuerdo com la redacción de algún artículo” e “Observaciones: un país puede estar de acuerdo com el contenido del artículo, pero no aceptar los comentarios [...]” – cfr. CAROLINA DEL CAMPO AZPIAZU, “Modelos, Fines, Estructura e Interpretación y Calificación de los Convénios de Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 543-4.

¹¹ Que reza: “Although all Member countries are in agreement with the aims and the main provisions of the Model Convention, nearly all have entered reservations on some provisions which are recorded in the Commentaries on the Article concerned.”

¹² Que reza: “The Committee on Fiscal Affairs considers that these reservations should be viewed against the background of the very wide areas of agreement that has been achieved in drafting this Convention.”

reservations will thus try to include such modified provisions when negotiating double taxation conventions.”¹³

Esta análise é conforme com o conceito clássico e com enraizadas tradições no Direito Internacional Público – de que as CDTs e a CMOCDE fazem parte, recorde-se – dado a “reserva”¹⁴.

Como a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (de 23 de Maio de 1969)¹⁵ vem, claramente, prever no artigo 2.º/n.º 1/alínea d): “A expressão «reserva» designa uma declaração unilateral, qualquer que seja o seu teor ou a sua designação, feita por um Estado quando assina, ratifica, aceita ou aprova um tratado ou a ele adere, pela qual visa excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado na sua aplicação a este Estado;”.

Neste sentido, esclarecem NGUYEN QUOC DINH / PATRICK DAILLIER / ALAIN PELLET, “Em presença de um tratado [que] lhe convém, à excepção de algumas das suas disposições, o Estado interessado pode escolher entre duas atitudes: ou recusar-se a fazer parte do tratado a fim de escapar à aplicação das referidas disposições; ou, não cortando completamente as pontes, consentir em vincular-se, mas declarando ao mesmo tempo que exclui pura e simplesmente do seu compromisso as disposições que não merecem a sua concordância [...] Se o Estado optar por esta segunda atitude e fizer uma tal declaração, diz-se que formula reservas a essas disposições. O Direito dos tratados autoriza-o a isso.”¹⁶ Em Portugal, aponta ANDRÉ

¹³ MICHAEL LANG, “The Role of OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23, 2008, p. 101.

¹⁴ Embora reconheçamos, com MANUEL PIRES, que a CMOCDE não configura, obviamente, um Tratado Multilateral, mas antes um recomendação de redacção convencional, sendo a “reserva”, nestes casos, dirigida a uma proposta de texto convencional – cfr. MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1984, pp. 586, nota 6.

¹⁵ Portugal, embora muito tardiamente, ratificou a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, pela Resolução da Assembleia da República n.º 67/2003 e Decreto do Presidente da República n.º 46/2003, de 7 de Agosto.

GONÇALVES PEREIRA que: “Chama-se reserva a declaração feita por um Estado no momento da aceitação de uma convenção, da sua vontade de se eximir de certas obrigações dela resultantes [...]”¹⁷, e JORGE MIRANDA que “Por reserva entende-se uma declaração unilateral [...] pela quase visa excluir ou modificar o efeito jurídico de certas disposições do tratado na sua aplicação a este Estado.”¹⁸

Por isso mesmo e exemplificando com o caso nacional, Portugal reserva-se actualmente e a propósito precisamente dos *Royalties* o direito de celebrar CDTs nas quais introduza uma redacção alternativa àquela sugerida pela OCDE; fá-lo, mormente, tratando como geradores desta modalidade de rendimentos o aluguer de equipamento industrial, comercial ou científico e de contentores (reserva constante do comentário n.º 43.1 da CMOCDE), assim como os serviços de assistência técnica relacionados com tal aluguer (reserva constante do comentário n.º 43.1 da CMOCDE) e ainda aqueles serviços de assistência técnica relacionados com direitos de autor e *Know-How* (reserva constante do comentário n.º 44 da CMOCDE). Era, ainda, o que sucedia até Julho de 2008, quanto àqueles rendimentos de *Software* que não configurassem alienação total do mesmo, em resultado da antiga reserva constante do comentário n.º 43 da CMOCDE (introduzida em 1992).

CONCRETIZAÇÃO DAS RESERVAS

Naturalmente, tais reservas aos artigos da CMOCDE só fazem qualquer sentido (só produzem efeitos jurídicos) se forem efectivamente concretizadas nas CDTs celebradas pelos Estados que as sufragaram, sob pena de não passarem de mera

¹⁶ NGUYEN QUOC DINH / PATRICK DAILLIER / ALAIN PELLET, *Direito Internacional Público*, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 182.

¹⁷ ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, *Curso de Direito Internacional Público*, 2.ª edição, Edições Ática, s/d, p. 177.

¹⁸ JORGE MIRANDA, *Curso de Direito Internacional Público*, 3.ª edição, Principia, Cascais, 2006, pp. 76-7.

declarações de intenções¹⁹. Como aponta MICHAEL LANG: *“the OECD Commentary has to be disregarded to the extent that the adopted provision deviates from the OECD Model. If, however, the wording follows the OECD Model despite the fact that a reservation has been entered by a contracting state, it may be assumed that the OECD Model Convention and the OECD Commentary are still relevant.”*²⁰

Nem podia deixar de assim ser, pois se a Convenção Modelo tem a natureza de uma recomendação daquela organização dirigida aos respectivos Estados-Membros²¹, também as “reservas” ao texto da mesma serão forçosamente não vinculativas, mas tão só indicativas da pretensão do Estado-Membro em utilizá-las aquando da negociação de cada CDT em concreto²².

Ora, essa concretização passa impreterivelmente pela aceitação, por parte do outro Estado Contratante (na Convenção Bilateral com Portugal), da redacção de cada artigo concreto em conformidade com a reserva aposta à CMOCDE. Tal resultado só se consegue em sede de negociação do texto de cada CDT, conforme sublinha a CMOCDE: *“It is understood that insofar as a Member country has entered reservations, the*

¹⁹ Como diz JORGE MIRANDA, *Curso de Direito Internacional Público*, 3.ª edição, Principia, Cascais, 2006, p. 78: *“Para que a reserva produza efeito, é necessário que, pelo menos, outro Estado contratante a tenha aceite.”* Ora, tal aceitação passa pela sua inserção nas CDTs bilaterais que cada Estado celebra.

²⁰ MICHAEL LANG, “The Role of OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23, 2008, p. 101.

²¹ A natureza claramente não vinculativa da CMOCDE sempre foi assunto encerrado por parte da doutrina – vd., por todos, PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, 1994, pp. 1-4, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, pp. 17-8, C. VAN RAAD, *Cursus Belasting Recht – Internationaal Belastingrecht*, Kluwer, Amsterdam, 2003, pp. 212-3, FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, p. 459, JACQUES MALHERBE, *Droit Fiscal International*, Maison Larcier, Brussels, 1994, pp. 18-20, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 103.

²² MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1998, p. 201: *“Portugal formulou várias reservas ao artigo 12.º do Modelo OCDE, de forma a poder salvaguardar, sempre que necessário, a sua posição de país importador de tecnologia(...)”*

other Member countries, in negotiating bilateral conventions with the former, will retain their freedom of action in accordance with the principle of reciprocity.” (comentário 31 à Introdução)²³

Retornando ao nosso caso, constata-se que é precisamente por esta razão que Portugal, embora se reservando no direito de o fazer desde 1992, raramente logrou exercer a sua reserva quanto ao tratamento fiscal especial do *software* constante da reserva ínsita no comentário n.º 43 (pretensão de tratar todos os contratos onerosos que não configurassem alienação total do mesmo como imediatamente geradores de *royalties*). De facto, embora tendo celebrado o grosso das suas Convenções Fiscais desde então – 38 de um total de 52 Convenções actualmente em vigor – Portugal só por duas vezes pode exercer efectivamente a “reserva” contida no comentário n.º 43, a saber, nas CDTs com a Polónia (que partilhava com Portugal a “reserva” constante do comentário n.º 43²⁴) e com Singapura²⁵.

Pelo contrário, já vêm sendo mais frequentes as CDTs celebradas por Portugal em que os outros Estados Contratantes acederam às reservas de Portugal contidas nos comentários ns.º 43.1 e 44, assim admitindo sujeitar ao regime do artigo 12.º (*Royalties*)

²³ Neste sentido se manifesta a totalidade da doutrina que conhecemos. A título de exemplo, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 104, nota 14 e pp. 111-2, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, p. 45 (implicitamente), PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, 1994, p. 4, MIGUEL ANGEL COLLADO YURRITA, “Las Fuentes del Derecho Tributario Internacional”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 153-6, CAROLINA DEL CAMPO AZPIAZU, “Modelos, Fines, Estructura e Interpretación y Calificación de los Convénios de Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 543.

²⁴ A Polónia deixou cair essa “reserva” na recente actualização da CMOCD.

²⁵ Cfr. o excelente trabalho precursor sobre a temática do *Software* de FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “A tributação dos rendimentos do *software* obtidos por não residentes”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 221. No caso da Convenção com a Polónia, a questão é especialmente interessante, uma vez que apenas na versão polaca surge a utilização de *software* tratada no âmbito dos *royalties* – cfr., na mesma obra, p. 218, nota 35.

as remunerações derivadas do aluguer de equipamento industrial, comercial ou científico e de contentores, os serviços de assistência técnica relacionados com tal aluguer e os serviços de assistência técnica relacionados com direitos de autor e *Know-How*²⁶.

OBSERVAÇÕES

Diversamente das “reservas”, as “observações” aos comentários da OCDE – incluindo, portanto, a observação feita constar por Portugal do comentário n.º 28 (desde 18 de Julho de 2008) – possuem uma natureza distinta.

Contrariamente àquelas, as “observações” configuram, na feliz expressão de NGUYEN QUOC DINH / PATRICK DAILLIER / ALAIN PELLET, “*declarações interpretativas que, em princípio, têm por objecto, não excluir ou limitar a aplicação de uma disposição, mas somente esclarecer o seu sentido.*”²⁷ E é assim que a CMOCDE igualmente as concebe: “*Observations on the Commentaries have sometimes been inserted at the request of Member countries that are unable to concur in the interpretation given in the Commentary on the Article concerned. These observations thus do not express any disagreement with the text of the Convention, but usefully indicate the way in which those countries will apply the provisions of the Article in question.*” (sublinhado nosso)

²⁶ Vejam-se as várias redacções em MARIA DA GRAÇA SIMÕES CARVALHO, *Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação*, Editora Rei dos Livros, 2000, Porto, pp. 225-57 e, ainda, em MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1984, pp. 662-7. Como realça ALBERTO XAVIER (2007), *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, p. 691, Portugal tem logrado utilizar estas suas reservas à CMOCDE, incluindo estes rendimentos no conceito de *royalties*, na quase totalidade das Convenções de Dupla Tributação que celebrou.

²⁷ NGUYEN QUOC DINH / PATRICK DAILLIER / ALAIN PELLET, *Direito Internacional Público*, 2.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2003, p. 182.

O Estado que consagra uma “observação” aos comentários demonstra a sua não concordância com aquela que é posição interpretativa oficial da OCDE sobre um determinado artigo, cuja redacção não fica prejudicada²⁸; e fá-lo em favor de uma interpretação alternativa que, no seu ver, é a mais adequada a um tal normativo convencional²⁹.

Estamos, por conseguinte, diante de uma abissal distinção entre “reservas” e “observações”: o Estado manifesta, nestas, a sua discordância face à interpretação avançada para um dado artigo pela OCDE; naquelas, é a adopção do próprio artigo que vem posta em causa pelo Estado que consagrou a “reserva” e não apenas o sentido interpretativo veiculado por aquela organização internacional.

2.2 Não equiparação das figuras

Não se pretenda que, substancialmente, a “reserva” do comentário n.º 43 já equivaleria a uma “observação” (como aquela do actual comentário n.º 28). Tal tese estaria condenada à partida por quatro ordens de razões.

Em primeiro lugar, pela própria redacção da reserva do comentário n.º 43 – trata-se de uma redacção perfeitamente análoga à de tantas outras reservas existentes na

²⁸ MICHAEL LANG, “The Role of OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23, 2008, p. 101: “An observation indicates that a member country does not agree with the interpretation given in the OECD Commentary on a certain provision. Unlike a reservation, an observation does not express disagreement with the text of the OECD Model.”

²⁹ KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, p. 18, PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, 1994, p. 4, ALBERTO XAVIER (2007), *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, p. 104, MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1984, p. 586, CAROLINA DEL CAMPO AZPIAZU, “Modelos, Fines, Estructura e Interpretación y Calificación de los Convénios de Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 543-4.

CMOCDE³⁰ e face às quais nunca a doutrina, as Administrações ou os Tribunais ousaram apor tal raciocínio. Aliás, a admissão de tal argumento podia conduzir à conclusão de que a tributação do aluguer de contentores, uso de equipamento industrial, agrícola e científico e, bem assim, os demais casos de tributação no artigo 12.º objectos de “reserva” por Portugal seriam sempre da competência tributária de Portugal, apesar dos muitos casos em que não foram concretizadas as referidas “reservas”.

A proceder um tal raciocínio, ficaria ainda por demonstrar o porquê de Portugal ter feito valer a sua “reserva” do comentário n.º 43 ao artigo 12.º da CMOCDE nas Convenções com a Polónia e Singapura. Se tal já resultava do sentido interpretativo atribuído ao conceito de *royalties*, como se poderia compreender que Portugal tenha sentido a necessidade de ressalvar expressamente a tributação do *Software* enquanto gerador de *Royalties* naqueles dois casos ?

Indo até mais além, poderia igualmente ter de se concluir que os próprios casos em que Portugal negociou (com compensações e cedências para o outro Estado, evidentemente) o alargamento do conceito de *Royalties* por aplicação das suas “reservas” à CMOCDE eram, afinal, perfeitamente desnecessários.

Em segundo lugar, a própria prática aplicativa nos demais Estados-Membros da OCDE afasta tal desiderato. Tome-se o exemplo da Polónia, que partilhou com Portugal a dita reserva durante anos: a tentativa, promovida pela Administração Fiscal daquele país, de tributar enquanto *Royalties* pagamentos por *Software* foi frustrada por

³⁰ Muito raramente, pode suceder que se deva concluir que o conteúdo da “reserva” melhor corresponderia ao de uma “observação”, mas, para tal suceder, a redacção da falsa “reserva” teria de o demonstrar cabalmente. Parece ser, todavia e salvo melhor opinião, o que se passa com o comentário n.º 46.2 ao artigo 12.º, introduzido pela Grécia a título de “reserva” e que estipula: “46.2 Greece does not adhere to the interpretation in the sixth dash of paragraph 11.4 and takes the view that all concerning payments are falling within the scope of the Article.” Trata-se, porém, de um caso claramente isolado.

acção da instância judicial fiscal máxima que sustentou que apenas nos casos em que a Polónia tivesse concretizado a sua “reserva” à CMOCDE nas CDTs concretas que celebrou (e havia algumas) poderia alegar tal competência tributária³¹.

Em terceiro lugar, tenha-se presente que as redacções do actual comentário n.º 28 (“Observação”) e do antigo comentário n.º 43 (“Reserva”) são claramente desiguais, como *supra* se viu, o que evidencia diferentes tomadas de posições do Estado Português sobre a mesma questão de fundo (âmbito do regime convencional dos *royalties*). Acresce que a observação n.º 28 (inicialmente subscrita apenas por Espanha) sofreu, desde 1992, pelo menos outras duas transformações (em 2003 e em 2008)³², facto que abona em favor da nossa posição de não equiparação das figuras, posto que sempre ficaria por determinar qual das versões interpretativas se aplicaria.

Ora, para que duas declarações jurídicas sejam materialmente equivalentes (e, por isso, indiferenciadas), i.e. de modo a possuírem um mesmo e único sentido que partilham, uma equivalência rigorosa na respectiva redacção é, naturalmente, condição *sine qua non*. E não vemos como se possa sustentar que, perante tantas e tão distintas redacções, a posição (leitura) de fundo a extrair daqueles dois comentários pudesse ser idêntica.

Em último lugar, há uma razão de fundo especialmente importante – a da segurança e uniformidade applicativa de cada Convenção.

Na hipótese, meramente académica, de se seguir aquela linha argumentativa de equiparação da “reserva” à “observação”, o Estado Contratante que, tendo celebrado uma CDT com Portugal não aceitou a concretização daquela “reserva” – porque se

³¹ O caso vem identificado por FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “A tributação dos rendimentos do *software* obtidos por não residentes”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 217-8.

³² Cfr., as anteriores redacções em KEES VAN RAAD, *Materials of International and EC Tax Law 2007/2008 – Volume 1*, ICT/IBFD, Leiden, 2007, p. 225. Fazemos referência a esta questão *infra*, § 4.2.

opôs a tal desiderato durante as negociações – ver-se-ia defrontado pela eventualidade de ter de distribuir as suas receitas tributárias de *Software* segundo pressupostos que expressamente recusou. E tal conduziria a inadmissíveis fenómenos de dupla tributação jurídica internacional, situação que as Convenções de Dupla Tributação pretendem, acima de tudo, evitar³³.

Tratam-se, portanto, de realidades inconfundíveis, o que só pode conduzir à óbvia conclusão de que é forçoso segregar a “reserva ao artigo 12.º” que vigorou entre 1992 e Julho de 2008 da “observação aos comentários” que, desde esta data, representa a posição oficial de Portugal no *forum* da OCDE.

2.3 Aplicação subjectiva do comentário n.º 28 ao artigo 12.º da CMOCDE - remissão

Como já vimos, a reserva portuguesa apesar de expressamente salvaguardada na CMOCDE, só por duas vezes foi usada nas CDTs de que Portugal é parte. Por essa razão, o seu âmbito subjectivo de aplicação sempre foi muitíssimo restrito, sendo tendencialmente irrelevante no quadro da tributação dos *royalties* face à importância residual destes países enquanto exportadores de tecnologia.

Já no período iniciado em Julho de 2008 – após a adopção do comentário n.º 28 (contendo a “observação” adoptada por Portugal a respeito do conceito de *Royalties*) –

³³ O seguinte exemplo parece-nos bem ilustrativo: pressupondo a utilização do modelo proposto pela OCDE, o Estado X (também membro desta organização), não aceita qualquer das reservas portuguesas ao artigo 12.º (*Royalties*) e, por isso, pretende tributar a título exclusivo (pelo artigo 7.º - “*Lucros*”) as quantias auferidas por um seu fornecedor de *software*, de locação de contentores ou de equipamento industrial. Todavia, Portugal alega a tributação cumulativa enquanto Estado da Fonte pelo artigo 12.º da Convenção quanto a todos estes rendimentos, com base no mencionado raciocínio, apesar da recusa pelo outro Estado de aceitar a transposição para a Convenção das ditas “reservas” nacionais à CMOCDE; e, por isso, o Estado da Residência recusa-se a eliminar a dupla tributação assim surgida. Ocorrerá dupla tributação, por diferentes aplicações de artigos da convenção, causa directa da confusão entre “reserva ao artigo” e “observação aos comentários”.

a fixação do potencial âmbito subjectivo da “observação aos comentários” exige mais esclarecimentos.

Para a determinação concreta desse âmbito, será necessário ter em conta um facto essencial: todas as CDTs celebradas por Portugal precedem a referida “observação” avançada por Portugal³⁴.

§ 3. Aplicação Subjectiva da “Observação” constante do Comentário n.º 28 ao artigo 12.º da CMOCDE

Já vimos que é unanimemente reconhecido o papel dos comentários constantes da CMOCDE, enquanto elemento interpretativo essencial de cada Convenção de Dupla Tributação que siga o modelo proposto pela CMOCDE. É o que sucede quanto a Portugal, que, enquanto Membro daquela organização, vem tomando por referência aquele Modelo.

Seja enquanto “contexto” de um determinado tratado (por aplicação do artigo 31.º da Convenção de Viena), seja enquanto “trabalho preparatório” (caso em que configura um “meio complementar de interpretação”, pelo artigo 32.º da Convenção de Viena)³⁵, os comentários da CMOCDE são reconhecidos pela totalidade da doutrina enquanto instrumentos interpretativos que ajudam o intérprete a extrair o correcto sentido das normas convencionais fiscais³⁶.

³⁴ Não temos conhecimento da entrada em vigor de nenhuma CDT desde Julho de 2008 e que tenha sido negociada após essa data, pelo que as conclusões que de seguida retiramos valem para a generalidade das Convenções Portuguesas.

³⁵ Em geral, sobre estes e outros meios interpretativos relevantes e a hermenêutica dos Tratados, vd. LUÍS BARBOSA RODRIGUES, *A Interpretação de Tratados Internacionais*, 2.ª edição, AAFDL, Lisboa, 2002, pp. 87 e ss..

³⁶ As citações doutrinárias seriam muitas, pelo que nos limitamos a referir aqui as mais marcantes. Na esfera internacional, vd. KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997,

Esta posição só vale, naturalmente, quando as partes contratantes de uma dada CDT sejam ambas Países Membros da OCDE ou, pelo menos, uma delas o seja e a outra seja um país associado³⁷; certo é que não faria qualquer sentido afectar Estados terceiros pelo sentido interpretativo veiculado por uma organização da qual não são parte, facto que, desde logo, os impediria de opinar³⁸.

Ora, é impossível não deixar de realçar que, possuindo Portugal várias CDTs com países não membros nem associados da OCDE, o sentido interpretativo constante dos comentários - e, logo, também da “observação” introduzida por Portugal (constante do comentário n.º 28) - nunca lhes poderia ser oponível. É, notoriamente, o caso das CDTs portuguesas com países como a Argélia, Cabo Verde, Coreia, Cuba, Índia, Macau, Moçambique, Paquistão, Singapura e Venezuela: face a estes países e por esta exacta razão, não é dotada de qualquer valor jurídico a “Observação” do comentário n.º 28 à CMOCDE e o sentido interpretativo ali sufragado por Portugal, a propósito da tributação do *Software* enquanto gerador de *Royalties*.

pp. 32 e ss., PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, 1994, pp. 20 e ss., FRANK ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, pp. 439 e ss., DAVID WARD / JOHN AVERY JONES / LUC DE BROE / MARTEEN ELLIS / SANFORD GOLBERG / J. KILLIUS / J. LE GALL / GUGLIELMO MAISTO / T. MIYATAKE / H. TORRIONE / KEES VAN RAAD / BERTIL WIMAN (co-autoria), *The interpretation of Income Tax Treaties with particular reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA/IBFD, Amsterdam, 2005, pp. 15 e ss.. Além destas monografias, existem inúmeros artigos destes e doutros autores.

Em Portugal, vd. ALBERTO XAVIER (2007), *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, pp. 149 e ss. (em especial, pp. 152-4 [o autor é fortemente crítico da relevância dos comentários, postos que são imparciais, por serem elaborados por um órgão “constituído por representantes do Poder Executivo”]), RAINER PROKISCH, “A interpretação dos Tratados de Dupla Tributação”, *Fisco*, n.º 68, 1994, pp. 21 e ss., RICARDO BORGES / RAQUEL RESENDE, “Tax Treaty Interpretation in Portugal”, *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, pp. 98 e ss., MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1998, pp. 38-42 e INÊS BATALHA MENDES, “A importância dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE”, *Revista Jurídica*, n.º 23, 1999, pp. 461 e ss..

³⁷ A título de mera curiosidade, recorde-se ainda que os membros fundadores da OCDE (1961) eram apenas 20 países, contra os actuais 30 países, número a que acrescem 25 países não membros que têm o direito de tomar posição a respeito dos comentários constantes da CMOCDE (países associados) – cfr. comentário n.º 4 à Introdução da COMCDE.

³⁸ Neste sentido, FRANK ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, pp. 469-72, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, pp. 45-6 ou PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, 1994, p. 31.

Esta é uma primeira e inultrapassável restrição subjectiva do âmbito de aplicação da “observação”.

3.1 Comentários supervenientes e interpretação actualista

A importância reforçada dos comentários enquanto meios de interpretação é evidente nos casos em que os Comentários – e, por conseguinte, também as “observações” aos Comentários – sejam anteriores à celebração de uma determinada Convenção de Dupla Tributação. Somente nesse caso se pode presumir que os negociadores contemplaram o sentido interpretativo resultante desses mesmos Comentários, quando a CMOCDE tenha servido de efectivo modelo à redacção da CDT em causa.

As conclusões serão, por isto, necessariamente diferentes quando estejamos diante comentários supervenientes face à celebração de uma dada Convenção, como é o caso evidente do aqui versado comentário n.º 28 – contendo a “observação” de Portugal – e introduzido em Julho de 2008.

Importa, então, analisar da admissibilidade de uma interpretação actualista das Convenções com base nos comentários (supervenientes) à CMOCDE, posto que a sua rejeição afasta, por completo, qualquer relevância daquela “observação” no sentido interpretativo a extrair das CDTs de que Portugal é parte e que lhe sejam anteriores, ou seja, a totalidade das CDTs em vigor³⁹.

³⁹ Como já dissemos, não temos conhecimento de nenhuma CDT negociada por Portugal desde Julho de 2008 e que se encontre já em vigor.

Seguindo os comentários n.ºs 33 a 36.1 da Introdução à CMOCDE conclui-se que sufragam, desde 1992, uma posição de recurso aos comentários mais recentes à CMOCDE para efeitos de interpretação de CDTs anteriores, nos casos em que aquelas se limitem a aclarar (e nunca a inovar) o sentido interpretativo que já anteriormente se extraía da letra da Convenção Modelo e que tenha sido transplantada para cada Convenção concreta⁴⁰.

Daqui se vê que a interpretação actualista não é nunca aceite irrestritamente, nem sequer pelo próprio Comité de Assuntos Fiscais, responsável pela elaboração e actualização dos Comentários (*stricto sensu*) à Convenção Modelo⁴¹.

3.2 Razões para recusar uma interpretação actualista genérica

Se a posição daquele Comité, embora afirmativa face à admissibilidade de uma interpretação actualista ou evolutiva com base nos Comentários já é de alguma contenção, a da quase totalidade da doutrina é nitidamente negativa, repudiando qualquer tentativa de interpretar Convenções de Dupla Tributação com base em

⁴⁰ A seguinte passagem do comentário n.º 36 é bem reveladora desta especial perspectiva hermenêutica actualista ou evolutiva: “*Whilst the Committee considers that changes to the Commentaries should be relevant in interpreting and applying conventions concluded before the adoption of these changes, it disagrees with any form of A CONTRARIO interpretation that would necessarily infer from a change to an Article of the Model Convention or to Commentaries that the previous wording resulted in consequences different from those of the modified wording. Many amendments are intended to simply clarify, not change, the meaning of the Articles or the Commentaries, and such A CONTRARIO interpretation would clearly be wrong in those cases.*” Trata-se de um comentário introduzido em 1992.

⁴¹ Num texto publicado em Portugal, PHILIP BAKER apresenta críticas à posição actualista preferida pelo Comité de Assuntos Fiscais, estribando-se para o efeito em jurisprudência internacional, embora não pareça negar abertamente uma utilização dos comentários posteriores na busca de um sentido para a normas das CDTs – cfr. PHILIP BAKER, “Recent Developments in the Interpretation and Application of Double Taxation Conventions”, *Fiscalidade*, n.º 4, pp. 21-2. Em Portugal, também INÊS BATALHA MENDES sustenta que o recurso a versões posteriores dos comentários enquanto meio de interpretação fica sempre subordinado ao seu conteúdo não inovador, mas meramente clarificador – cfr. INÊS BATALHA MENDES, “A importância dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal da OCDE”, *Revista Jurídica*, n.º 23, 1999, pp. 475-6.

Comentários que lhes são posteriores. E para o efeito, avançam-se muitos e válidos argumentos.

A POSIÇÃO DA DOCTRINA INTERNACIONAL E NACIONAL

Para KLAUS VOGEL, os Comentários posteriores à celebração de uma dada Convenção não configuram nunca meios de interpretação relevantes dessa mesma Convenção à luz da Convenção de Viena, uma vez que não podem ser considerados enquanto parte do “*contexto*” (não existiam à data da celebração dessa Convenção) – artigo 31.º/n.º 2 da Convenção de Viena – nem como “*acordos ulteriores estabelecido entre as partes sobre a interpretação do tratado*” (por não terem por objecto Convenções em concreto, mas um Modelo de Convenção) – artigo 31.º/n.º 3/alínea a) da Convenção de Viena⁴². A ser de modo diferente, defende aquele autor, haveria a possibilitar de os Comentários (elaborados pelo já referido Comité) anularem o próprio texto de uma Convenção (subscrito, por acordo, entre os dois Estados Contratantes)⁴³. E por isso, segundo este autor, os Comentários constantes do Modelo de Convenção de 1977 aplicar-se-ão apenas às Convenções celebradas após 11 de Abril daquele ano, os do Modelo de Convenção de 1992 aplicar-se-ão apenas às Convenções celebradas após 23 de Julho de 1992, etc...⁴⁴ E, pela premissas deste autor – que não podemos deixar de sufragar – também as alterações introduzidas nos comentários em 18 de Julho de 2008, mormente a constante do comentário n.º 28 (sobre *Royalties*) apenas relevarão para as CDTs celebradas por Portugal desde então.

⁴² KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, p. 46.

⁴³ KLAUS VOGEL, “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, Volume 54, Number 12 – December, 2000, p. 613.

⁴⁴ KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, p. 46.

Para VAN RAAD, também a força aplicativa dos Comentários terá forçosamente de se restringir às posteriores Convenções de Dupla Tributação celebradas pelos Estados-Membros da OCDE, nunca afectando o sentido interpretativo das anteriores, posto que a tal visão hermenêutica actualista falta suporte jurídico na Convenção de Viena⁴⁵.

Outro autor de renome – JOHN AVERY JONES – também se opõe, com vigor, à interpretação actualista sugerida pelo Comité de Assuntos Fiscais, não só porque tal permitiria a “re-escritura” das Convenções já celebradas, como por não existirem bases jurídicas na Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados para a aceitação dos Comentários supervenientes enquanto meio interpretativo relevante⁴⁶.

HUGH AULT, por seu turno, também teve oportunidade de manifestar o seu total desacordo quanto à aplicação de comentários à CMOCDE que sejam supervenientes às Convenções celebradas por esses países, salvo no caso (único) de tais comentários serem aceites por todas os Membros da OCDE (incluindo as Partes Contratantes das Convenções em causa) e não possuírem, em caso algum, natureza inovatória⁴⁷. Sobre esta opinião, basta recordar que, como vimos *supra*, uma “observação” pressupõe, precisamente, uma não aceitação, um recusar do sentido interpretativo constante dos Comentários (salvo se a outra Parte Contratante sufragar essa mesma observação),

⁴⁵ *Apud* FRANK ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, IBFD, Amsterdam, 2004, pp. 440-1.

⁴⁶ J. F. AVERY JONES, “Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to it: Treaty Interpretation”, *European Taxation*, Volume 33, Number 8 - August, 1993, pp. 253 e 235, respectivamente.

⁴⁷ HUGH AULT, “The role of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Essays on International Taxation* (Org.: HERBER / VAN RAAD), Kluwer, Deventer, 1993, pp. 61-8 = “The role of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties”, *Intertax*, Number 4, Volume 22, 1994, pp. 144-8. A p. 148, diz-nos o autor que só as meras clarificações constantes de Comentários supervenientes podem ser atendidas na interpretação das Convenções, uma vez que só quanto às clarificações (e nunca as inovações) se pode dizer “*the parties could be assumed to have anticipated.*”

donde em tais casos a aplicação de Comentários posteriores, segundo o condicionalismo que este autor reclama, fica proscribida.

Por seu lado, MAARTEN ELLIS destaca que a pretensão de interpretação actualista em que se arroga o Comité de Assuntos Fiscais é profundamente autoritária e injustificada, contrastando com o consenso interpretativo voluntário que é desejável⁴⁸.

Quanto a MICHAEL LANG, descarta o recurso privilegiado a comentários posteriores à celebração das Convenções enquanto elementos para a descoberta do sentido que se extrai das normas destas. Para este autor, a solução interpretativa avançada pelos comentários supervenientes é apenas tão plausível como qualquer outra (mormente, a da doutrina), tudo passando pela demonstração em concreto do sentido que as Partes Contratantes quiseram verdadeiramente atribuir à norma da Convenção⁴⁹.

FRANS BRUNSCHOT também considera que, ao contrário dos comentários anteriores ou contemporâneos da celebração de uma CDT que siga a CMOCDE, é totalmente inadmissível uma interpretação inovatória decorrente de comentários supervenientes, sugerindo forte prudência ao intérprete quanto ao recurso a estes últimos. E recorda que o valor que se lhe deve dar, posto que não têm qualquer natureza vinculativa, será equivalente ao que se reconhece à melhor doutrina especializada⁵⁰.

⁴⁸ MAARTEN J. ELLIS, “The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – response to Prof. Dr. Klaus Vogel”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, Volume 54, Number 12 – December, 2000, p. 618.

⁴⁹ MICHAEL LANG, “Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties”, *Intertax*, Number 1, Volume 25, 1997, pp. 7-9.

⁵⁰ FRANS VAN BRUNSCHOT, “The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, Volume 59, Number 1 – January, 2005, p. 7.

Muito próxima destas, mas ainda mais negativa é a posição de ALBERTO XAVIER, para quem os Comentários em geral têm apenas o valor interpretativo que se atribui à doutrina especializada, não podendo assim influenciar vinculativamente o sentido interpretativo a extrair das normas convencionais. E, quanto aos comentários supervenientes, este Professor é ainda mais crítico, rejeitando-os por completo⁵¹.

MARIA MARGARIDA MESQUITA⁵², assim como RICARDO BORGES / RAQUEL RESENDE⁵³, sustentam que os comentários relevantes para efeitos interpretativos serão apenas e tão somente aqueles que existem à data em que cada CDT (que siga o Modelo OCDE) é celebrada, pois só esses foram considerados pelos negociadores por altura da redacção do texto convencional.

A mesma posição é defendida por RUI DUARTE MORAIS, em termos que resumem bem aquela que é, afinal, a opinião mais consensual na doutrina internacional e nacional: *“uma concreta convenção baseada no MOCDE deve ser interpretada à luz dos Comentários vigentes à data da sua celebração (por serem estes os que as partes contratantes, supostamente, tiveram presentes ao celebrarem um tal acordo).”*⁵⁴

As razões avançadas por estes vários autores demonstram bem as fortes reservas que se vêm colocando à utilização de comentários supervenientes na interpretação das Convenções de Dupla Tributação. Na falta de quaisquer argumentos de sentido contrário, entendemos que estas posições devem ser acolhidas.

⁵¹ ALBERTO XAVIER (2007), *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, p. 153.

⁵² MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1998, p. 23.

⁵³ RICARDO BORGES / RAQUEL RESENDE, “Tax Treaty Interpretation in Portugal”, *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, pp. 101-2.

⁵⁴ RUI DUARTE MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, p. 116.

OUTRAS RAZÕES

Além destas posições de fundo – às quais, pela sua autoridade académica, nos limitámos a aderir – mas com elas intimamente relacionadas e complementando-as, devem acrescentar-se algumas outras razões jurídicas que, em nossa opinião, permitem sustentar muito em concreto a não aplicação retroactiva da “observação” contida no comentário n.º 28.

Em primeiro lugar, o próprio surgimento da problemática do *software*. Esta matéria encontrava-se perfeitamente ausente do espírito dos negociadores das Convenções Fiscais antes de 1992, sendo que só desde essa data passou a matéria a ser tratada ao nível da CMOCDE, datando também de então a mencionada “reserva” portuguesa constante do antigo comentário n.º 43.

A matéria da tributação do *Software* era, portanto, totalmente desconhecida das CDTs celebradas por Portugal antes dessa data, não se encontrando em nenhuma delas a mínima referência a esta nova realidade⁵⁵. Quer por influência da CMOCDE, quer pela própria letra destas Convenções (pense-se nas Convenções assinadas na década de 60 e 70 [Alemanha, França, Reino Unido], por exemplo), é perfeitamente descabido retirar de qualquer delas – e mormente dos respectivos artigos sobre a tributação dos *Royalties* – um qualquer sentido interpretativo que englobasse sob essa designação os rendimentos associados a esta nova realidade.

Ora, na ausência de qualquer indício em sentido contrário à data da negociação e assinatura dessas convenções (anteriores a 1992⁵⁶), os rendimentos derivados do

⁵⁵ Podemos constatar esta evidência no levantamento feito, a propósito das soluções convencionais portuguesas em sede de *Royalties*, por MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais (Ministério das Finanças), Lisboa, 1984, pp. 655 e ss., em especial, pp. 662-7.

⁵⁶ CDTs de Portugal com Alemanha, Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Itália, Noruega, Reino Unido e Suíça.

Software só poderiam caber na cláusula residual do artigo 7.º, sob a epígrafe “*Lucros*”⁵⁷
58. Ou seja, o limite da retroactividade interpretativa nunca poderia ultrapassar, em caso algum, a própria data em que a matéria foi aposto à CMOCDE.

Acresce uma segunda razão que nos parece de igual importância.

A adopção da visão hermenêutica actualista pelos Comentários da CMOCDE – que sustentaria um potestativo recurso à “observação” do comentário n.º 28 com efeitos interpretativos retroactivos – só ocorreu a partir de 1992, por meio da introdução dos comentários n.ºs 34, 35 e 36 à Introdução da CMOCDE⁵⁹.

Afigura-se-nos, por isto, curial concluir – mesmo para quem admita a interpretação actualista – que só quanto às CDTs celebradas por Membros da OCDE após essa data faz sentido ponderar esta perspectiva hermenêutica, visto que só a partir de então é legítimo presumir que as Partes Contratantes pretenderam ver as normas convencionais sofrerem o impacto modificativo do seu conteúdo que representam os Comentários futuros à CMOCDE⁶⁰.

⁵⁷ Sobre o conceito convencional geral de lucros da empresa e o conceito residual correspondente aos rendimentos contidos no art. 7.º das CDTs e conformemente às posições por nós aqui sustentadas, veja-se ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 608-9 e MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais (ministério das Finanças), Lisboa, 1998, pp. 128-9. Também na doutrina internacional, vd., entre outros, PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, 1994, pp. 189-99, , JEAN-MARC RIVIER, *Le Droit Fiscal International*, Editions Ides et Calendes, Neuchatel, 1983, p. 160, JACQUES MALHERBE, *Droit Fiscal International*, Maison Larcier, Brussels, 1994, p. 310, JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO, “Artículo 7 MC OCDE 2000 – La tributación de los Beneficios Empresariales”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluídos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, pp. 488-90.

⁵⁸ Vd., ainda, os elucidativos comentários n.ºs 32 e 33 ao art. 7.º da Convenção Modelo OCDE.

⁵⁹ Curiosamente, o mesmo ano em que a problemática da tributação do *Software* é, pela primeira vez, abordada pela CMOCDE.

⁶⁰ Interpretar uma norma convencional tem um efeito muito especial: significa fixar, em determinados termos, a repartição de competências fiscais. Assim, se um dado rendimento que sempre foi qualificado como gerador de lucros ou mais-valias, passa a ser qualificado como *royalties*, a competência tributária vai alterar-se profundamente, deixando de ser exclusiva do Estado da Residência, para passar a ser cumulativa com a do Estado da Fonte. Ora, é altamente duvidoso

Ora, no caso português, há pelo menos nove CDTs celebradas antes dessa data – algumas das quais com parceiros comerciais importantíssimos (inclusive, na área do *Software*)⁶¹ –, para as quais nunca será válida, por esta precisa razão, uma qualquer interpretação actualista.

Em terceiro lugar, os próprios efeitos decorrentes do fenómeno interpretativo actualista das CDTs celebradas por Portugal sugerem, já de si, a inadmissibilidade *a priori* desta posição hermenêutica. É que, como é fácil de ver, tal posição permitiria aos intérpretes ultrapassar os próprios negociadores convencionais, regulando aqueles aquilo que estes, em representação dos respectivos Estados Contratantes, não regularam.

A ser procedente uma tal solução, quer o Comité de Assuntos Fiscais (para os comentários em geral), quer os representantes das Administrações Fiscais (nas “observações” que apresentam à CMOCDE) substituir-se-iam ao poder legislativo – afectando o âmbito e modo de aplicação das normas fiscais internas, bem como a competência do Estado e o papel do Parlamento na celebração dos Tratados (*treaty-making power*) – sem possuírem legitimidade para o efeito, quer para directamente determinarem os termos de uma Convenção⁶², quer para (indirectamente) fixarem a medida da derrogação das normas fiscais internas⁶³.

que os Estados que celebraram CDTs antes de 1992, apesar de terem seguido na redacção das mesmas a CMOCDE, pretendessem ver fixadas as competências tributárias ao sabor das alterações dos comentários à CMOCDE, quando nada naquela CMOCDE o faria supor: antes de 1992, este raciocínio estava obviamente ausente da mente dos negociadores.

⁶¹ São os casos da Alemanha, Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Itália, Noruega, Reino Unido e Suíça.

⁶² ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 112-7.

⁶³ Uma vez que é esse o efeito decorrente da aplicação das Convenções de Dupla Tributação na esfera interna – cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 120-1.

O novo sentido interpretativo, ao integrar-se na norma interpretada, retroagiria até à data da assinatura de cada concreta Convenção⁶⁴, ultrapassando aquele que era o sentido original dado à letra da norma convencional e reformatando os termos em que as normas internas são aplicáveis: nos casos em que se seguisse a CMOCDE, onde antes (por aplicação do artigo 7.º das CDTs) ficava prejudicada a tributação do não residente sem estabelecimento estável em Portugal, passaria agora a ser possível (ainda que a taxas inferiores àquelas prescritas no Código do IRC, por aplicação do artigo 12.º das CDTs).

Como já muitos defenderam, estaríamos perante um claro, embora atípico, caso de retroactividade fiscal – retroactividade por via interpretativa (imposta pelos Comentários supervenientes) – que o Ordenamento Jurídico-Fiscal expressamente rejeita por meio da fórmula do artigo 103.º/n.º 3 da Constituição da República, posição essa que não vemos razões para aqui dever sofrer excepção⁶⁵.

3.3 Razões acrescidas em virtude de se tratar de uma “observação”

Regra de ouro no Direito Internacional Público – sobretudo importante em sede de Tratados de Dupla Tributação – é a da aplicação internacional uniforme e coerente das respectivas regras: dois Estados Contratantes deverão, na aplicação de um Tratado bilateral comum, assegurar-se que o sentido extraído de uma dada norma pelos

⁶⁴ Com atenção aos limites que a caducidade impõe, naturalmente.

⁶⁵ Sobre a recusa pelo Tribunal Constitucional deste espécie de retroactividade fiscal, vd. SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 193-6. Transpõem este raciocínio para a esfera fiscal internacional, tal como também nós advogamos, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra, 2007, p. 153 e MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais (ministério das Finanças), Lisboa, 1998, p. 23.

respectivos órgãos de aplicação é único e idêntico, não variando consoante a nacionalidade das instâncias envolvidas⁶⁶.

Uma das principais causas de divergência interpretativa advém, precisamente, da incorrecta qualificação do rendimento envolvido numa determinada transacção⁶⁷. Se tomarmos o caso aqui vertido como exemplo, imagine-se que Portugal qualifica como *Royalties* pagamentos que os demais Estados Contratantes com Portugal qualificam normalmente de *Lucros*: cada Estado arrogar-se-á uma diferente qualificação do rendimento, com um diferente tratamento fiscal a ser aplicado e a dupla tributação internacional a não ser eliminada.

Sucedem que esta hipótese pode vir a ser mais do que meramente académica, acaso Portugal se arrogue o direito de tratar certas transacções de acordo com a posição que esgrimiu na sua já mencionada “observação” e com prejuízo da leitura que os demais Estados Contratantes façam do artigo 12.º e da definição de *Royalties*. Por isso, é tão importante questionar a validade jurídica desta eventualidade.

Como já vimos *supra*, uma “observação” à CMOCDE consubstancia uma não aceitação do sentido interpretativo proposto nos Comentários (elaborados pelo Comité de Assuntos Fiscais) ali contidos.

Mas o contrário não é menos verdade: os restantes Países-Membros da OCDE não reconhecem o sentido interpretativo proposto por Portugal na sua “observação”,

⁶⁶ RAINER PROKISCH, “A interpretação dos Tratados de Dupla Tributação”, *Fisco*, n.º 68, 1994, p. 25 refere-se à importância de uma aplicação harmonizada (entenda-se, uniforme) de cada CDT pelos diversos órgãos aplicativos, v.g. tribunais. Esta exigência é igualmente sublinhada por KEES VAN RAAD – cfr. KEES VAN RAAD, “International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application”, *Intertax*, Volume 29, Number 6-7 – June-July, Kluwer Law, 2001, pp. 212-3.

⁶⁷ KEES VAN RAAD, “International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application”, *Intertax*, Volume 29, Number 6-7 – June-July, Kluwer Law, 2001, pp. 213-4.

com as exceções (únicas) da Espanha e do México que comungaram de equivalente interpretação ao subscreverem, igualmente, aquela “observação”.

Uma “observação” só pode ser oposta – e ainda assim, sempre com as reservas que já assinalámos para os próprios Comentários – aos países que partilhem do seu conteúdo e, apenas, acaso eles tenham celebrado CDT com o país que a formulou⁶⁸. Aliás, só poderia ser assim, pois se quanto aos comentários propriamente ditos – subscritos pelo Comité de Assuntos Fiscais – se pode apontar alguma legitimidade, que advém do facto de terem uma natureza algo representativa (da generalidade dos Governos dos Estados-Membros da OCDE), já quanto às “observações” tal premissa não é, de todo, válida: só os Estados que as subscrevem ficam vinculados ao seu conteúdo, nunca os demais Estados-Membros da OCDE.

Por isso, só nas relações fiscais que envolvam a Espanha ou o México pode Portugal sustentar, justificadamente e sem o perigo da referida disparidade aplicativa, aquele sentido interpretativo constante do comentário n.º 28, posto que os três Estados reconhecem de antemão a validade do mesmo.

Quanto aos demais Estados que celebraram CDTs com Portugal (acaso Membros daquela organização internacional) e que não subscreveram aquela “observação”, a mesma ser-lhes-á inoponível; e inoponível porque a interpretação que eles subscrevem (e se encontra consagrada nos comentários gerais da CMOCDE) não só é distinta daquela defendida por Portugal, como conflitua abertamente com ela.

⁶⁸ A não ser que se demonstre que, na negociação de uma CDT em concreto, o outro Estado Contratante, embora não tendo sufragado a “observação”, a levou em consideração para efeitos daquele que é o sentido interpretativo único a adoptar para uma determinada norma convencional – cfr. MICHAEL LANG, “The Role of OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23, 2008, p. 101: “*Unless the contracting states have made similar observations, one has to rely on additional material (eg from the negotiation of the treaty) to determine the content of the treaty provision in question.*”

Ora, não havendo *a priori* qualquer convergência interpretativa, logo tem de ficar afastada a aplicação da dita “observação” a outros países que não aqueles que a tenham subscrito, sob pena de a aplicação do artigo 12.º das CDTs ser inutilizada em consequência de um mesmo conceito – *Royalties* – ser objecto de interpretações opostas.

Aliás, a não ser assim, concluir-se-ia que Portugal poderia alterar os termos por si convencionalmente acordados unilateralmente e sem limites, bastando-lhe para o efeito modificar as “observações” que efectua aos comentários da CMOCDE; e tal, sem que a outra parte contratante fosse sequer auscultada sobre a sua concordância ou não com as mesmas, de modo a dar o seu assentimento.

Se o conteúdo interpretativo que se extrai de uma “observação” pudesse ser vinculativo face a CDTs anteriores e com prejuízo do entendimento avançado pelas outras Partes Contratantes, era o próprio princípio da reciprocidade que ficava prejudicado, com Portugal a poder alterar os efeitos jurídicos de uma CDT *de motu proprio*.

Parece desnecessário alertar para o facto de a generalização desta leitura conduzir, inapelavelmente, à implosão de todo o sistema convencional fiscal assente na CMOCDE, com o surgimento de tantas posições quantas as “observações” apostas aos comentários e que seriam oponíveis mesmo aos Estados que não as tivessem sufragado (seja em sede de CMOCDE [por não subscreverem tais “observações”], seja em sede de cada CDT em particular).

A rejeição da aplicação da “observação” – constante do comentário n.º 28 à CMOCDE – às CDTs celebradas por Portugal com Estados que não a tenham igualmente subscrito é, por todo o exposto, inevitável.

Naturalmente, acaso siga uma tal posição, Portugal estará a assumir as responsabilidades pelo deliberado incumprimento convencional e a inerente

eventualidade de denúncia por parte dos outros Estados Contratantes que não acordaram nessa singular posição constante do comentário n.º 28.

APLICAÇÃO E NÃO APLICAÇÃO DA “OBSERVAÇÃO”

Em resumo, só quanto às CDTs com Espanha e México, poderá Portugal fazer valer o sentido interpretativo vertido na “observação” constante do comentário n.º 28, uma vez que nenhum dos Estados tem justificação para se eximir daquela interpretação. Mas mesmo aí, tal só pode valer para as transacções que operem após a data da publicação daquela (18 de Julho de 2008); e não pode deixar de assim ser, em atenção, por um lado, à tutela da confiança que, justificadamente, o contribuinte até então depositava no facto de Portugal não rejeitar a interpretação proposta pela CMOCD E e, por outro lado, em atenção às razões que já acima se avançaram quanto à validade dos comentários supervenientes e que também são aqui inteiramente válidas – visto que as próprias “observações” fazem parte dos comentários *lato sensu*⁶⁹.

Diversamente, quanto às demais CDTs que celebrou, Portugal não pode valer-se da interpretação especial sufragada na “observação”, em atenção aos princípios da reciprocidade e da interpretação e aplicação uniformes das Convenções de Dupla Tributação.

Teremos, por isso, um campo de aplicação muito restrito para a actual posição portuguesa sobre tributação internacional de *Software*.

⁶⁹ MICHAEL LANG, “The Role of OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation”, *Australian Tax Forum*, n.º 23, 2008, p. 101: “Like the text of the OECD Commentary itself, only those reservations and observations existing upon conclusion of a double taxation convention may be taken into account.”

§ 4. A âmbito objectivo da posição portuguesa - o escopo do comentário n.º 28 ao artigo 12.º da CMOCDE

Sem prejuízo dos fortes constrangimentos subjectivos existentes à relevância do conteúdo do comentário n.º 28 ao artigo 12.º da CMOCDE já reportados, analisar-se-á, de seguida, o sentido que se deve extrair da posição portuguesa sobre a tributação do *Software*.

4.1 História da “Observação” do comentário n.º 28 – a origem castelhana

A “observação” que Portugal agora abraça não é, de todo, nova, antes existindo há mais de década e meia na CMOCDE.

Na verdade, enquanto, em 1992 e como vimos, Portugal (depois acompanhado pela Polónia, a partir de 2003⁷⁰) se reservou o direito de adoptar diferentes redacções para o âmbito dos artigos 12.º das CDTs que viesse a celebrar⁷¹, a Espanha preferiu não contestar a redacção proposta pela Convenção Modelo para o artigo 12.º, antes se limitando a formular uma “observação” de divergência face à interpretação proposta nos Comentários e propondo uma alternativa original para o leitura do artigo 12.º da Convenção Modelo⁷².

Foi a esta posição que, em 2005, o México viria também a aderir e que Portugal passou, desde Julho do ano transacto, a sustentar.

⁷⁰ A Polónia deixou cair, em Julho de 2008, a “reserva” entretanto formulada, não fazendo, tão pouco, qualquer “observação” a propósito do conceito de *Royalties*.

⁷¹ O que, como vimos, apenas fez por duas vezes.

⁷² Também a Austrália (em 1992 [até 2000]), a Grécia (em 1995) e a Eslováquia (em 2003) formulariam “observações” nas quais se apartavam da interpretação subscrita na CMOCDE e forneciam as suas próprias interpretações.

Tratando-se de uma abordagem inteiramente nova na tributação dos *Royalties* por parte de Portugal, não é de admirar a inexistência de qualquer evidência empírica entre nós – seja na forma de posição administrativa oficial ou de experiência aplicativa (judicial ou administrativa) acumulada⁷³ – sobre o sentido a extrair da posição luso-espanhola.

Mas o mesmo não se pode dizer do Estado que formulou, originariamente, aquela observação. É a partir da experiência de Espanha – a que Portugal aderiu – que podemos (e devemos) compreender o sentido interpretativo que se extrai do comentário n.º 28⁷⁴.

4.2 O conceito de *Royalties* segundo a OCDE e a sua delimitação negativa

Tomando por ponto de referência a posição da OCDE, e posto que a “observação” apresentada por Portugal se encontra claramente restrita aos parágrafos 14, 14.4, 15, 16 e 17.1 a 17.4. dos comentários, impõe-se concluir que, quanto às opiniões vertidas nos demais comentários da CMOCDE a propósito do tratamento fiscal do *Software*, não haverá especiais divergências a realçar.

Existem, por conseguinte, dois importantes pontos de convergência, no que à qualificação diz respeito:

⁷³ Recorde-se que nem a experiência da anterior “reserva” constante do comentário n.º 43 pode aqui valer, posto que, como já vimos, a mesma possuía uma redacção bastante diferente da da “observação” ora subscrita por Portugal.

⁷⁴ A não ser que a Administração Fiscal portuguesa venha alegar que não concorda por inteiro com o conteúdo da “observação” que Portugal subscreveu e que formula uma qualquer “observação” nacional à “observação” espanhola...

- 1) Os rendimentos qualificados de *Royalties* são sempre rendimentos-fonte seja qual for a leitura que se faça⁷⁵ ⁷⁶, posto que advenientes da utilização de direitos, sem quebra da respectiva fonte: donde a alienação total de direitos sobre *Software* não é nunca geradora de *Royalties* (artigo 12.º), mas exclusivamente geradora de *Lucros* (artigo 7.º) ou *Mais-Valias* (artigo 13.º)⁷⁷ – comentário n.º 15/1.ª parte;
- 2) A caracterização fiscal concreta da remuneração de cada transacção passa sempre por uma análise casuística, devendo cada contrato ser abordado individualmente (salvo se padronizado, naturalmente)⁷⁸.

⁷⁵ Sobre isto, vd., expressamente, PAULO DE PITTA E CUNHA, “O tratamento tributário dos rendimentos da propriedade industrial e intelectual”, *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, n.º XXII (1970), separata, p. 10, ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA, “Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Considered in the OECD Commentary on Article 12?”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Volume 59, Number 6 – June, IBFD, 2005, pp. 231 e 233, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra, 2007, pp. 709-10, HUGH AULT, “The 1992 Model Treaty: Treatment of Computer Software”, *European Taxation*, Volume 33, Number 10, 1993, p. 331 e FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “A tributação dos rendimentos do *software* obtidos por não residentes”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 227-8.

⁷⁶ Também na leitura que a doutrina e a jurisprudência espanholas fazem da “observação” constante do comentário n.º 28, resulta claro que as alienações totais dos direitos sobre o *Software* nunca configuram *Royalties* – cfr. JOSÉ ANTONIO RODRÍGUEZ ONDARZA, “La Fiscalidad del Comercio Electrónico. Imposición Directa”, Doc. n.º 6/01, Instituto de Estudios Fiscales, p. 37, disponível em www.ief.es, e NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ, “Fiscalidad De Las Transferencias de Tecnología y Jurisprudencia”, Doc. n.º 11/01, Instituto de Estudios Fiscales, p. 18, disponível em www.ief.es. Todavia, realça o autor (pp. 18-20) que alguma jurisprudência espanhola (reportada pela doutrina) vai mais além, reduzindo ainda mais as situações geradoras de *Royalties*: nas decisões de 29 de Março de 2000 e de 3 de Junho de 2000, o Tribunal Supremo Espanhol declarou que, no âmbito de uma CDT, uma venda (mesmo parcial) de direitos sobre *Software* com carácter de exclusividade é equivalente a uma alienação total de *Software*, donde será tributável enquanto geradora de *Mais-Valias* e não de *Royalties*.

⁷⁷ Naturalmente, as partes podem consagrar convencionalmente uma solução diversa, como Portugal e o Reino Unido fizeram na respectiva CDT, ao estender o conceito de *Royalties* também aos casos de alienação total de direitos sobre o *Software* (artigo 12.º/n.º 3/parte final). Trata-se, todavia, de um caso excepcionalíssimo.

⁷⁸ Já tivemos ocasião de nos pronunciar sobre esta exigência, advogando a regra do particularismo para efeitos da qualificação contratual, no seguimento das posições da CMOCDE – cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico”, *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, p. 79. Também assim ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2.ª edição, Coimbra, 2007, p. 709 e HUGH AULT, “The 1992 Model Treaty: Treatment of Computer Software”, *European Taxation*, Volume 33, Number 10, 1993, pp. 331-2.

Assim, será seguro afirmar que é a propósito das transferências parciais de direitos sobre *Software* – “*where less than the full rights to software are transferred*”, nas palavras da observação – que se irão levantar as principais diferenças de pontos de vista.

4.3 Especialidade do conceito de *Royalties* segundo a “Observação” – as transferência parciais de direitos

Confrontando as diferenças entre as posições constantes dos comentários da CMOCDE e a “observação” ora subscrita por Portugal, vamos encontrar que a segunda pretende deliberadamente alargar a qualificação como *Royalties* a rendimentos excluídos do âmbito daqueles comentários.

Consequentemente, aos rendimentos configurados pela CMOCDE como geradores de *Royalties*, caberá aditar aqueles outros abrangidos pela “observação” Luso-Espanhola.

Recordemos os casos que os Comentários da CMOCDE consideram geradores de *Royalties*:

- i) remuneração paga pelo distribuidor em vista da distribuição comercial de licenças, por meio da concessão do direito à reprodução do *software*⁷⁹ (não

⁷⁹ Sem a autorização (para o efeito, devidamente remunerada) do autor, tal reprodução configuraria violação de direitos (mormente à reprodução) que constituem prerrogativa exclusiva daquele – cfr., quanto aos direitos tipicamente reconhecidos ao titular dos direitos de autor, ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA / ÁLVARO DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, “The Tax Treatment of Software”, *European Taxation*, Volume 40, Number 7, 2000, p. 277-8 e ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluídos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 685.

Esta consideração do regime próprio do Direito da Propriedade Intelectual é relevante, no entender da OCDE, pelo que já tivemos oportunidade de falar da importância nesta sede da “qualificação dependente” – cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico”, *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, pp. 77-8.

- confundir com a autorização de cópia, concedida aos *end-users* para efeitos da instalação [ainda que várias cópias dentro de uma rede⁸⁰] ou a cópia de segurança⁸¹) – comentário n.º 13.1;
- ii) remuneração paga pela transferência não definitiva da própria programação ou pelo direito de modificação, alteração ou adaptação (*derivative works, reverse engineering*) do respectivo conteúdo protegido por direitos de autor (códigos da fonte [*source codes*] ou protocolos de propriedade [*propriety protocol*]) – mas não incluindo a mera actividade de customização – comentário 14.3⁸²;
- iii) remuneração pelo uso de direitos de autor quanto a um qualquer produto disponível digitalmente (livros, fotos, músicas, etc...) para efeitos da sua utilização integrada noutros bens a produzir pelo pagador – comentário n. 17.4⁸³.

⁸⁰ A possibilidade de efectuar cópias para utilizar no negócio próprio (“*only within its own business*” – comentário n.º 14.2) – por exemplo, para 100 computadores da sua própria empresa – não altera a configuração do contrato, que continua a ser uma venda de programa *standard* (e não dos direitos de autor sobre o mesmo), geradora de *Lucros* na perspectiva da OCDE. Segundo o dito comentário, a razão de ser desta qualificação é clara: “*Although these arrangements permit the making of multiple copies of the program, such rights are generally limited to those necessary for the purpose of enabling the operation of the program on the licensee’s computers or network [...]*”

⁸¹ Esta situação estava claramente plasmada nos trabalhos que deram origem aos actuais comentários da CMOCDE, tendo o Comité de Assuntos Fiscais reportado esta situação na 1.ª parte do comentário n.º 14 – cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico”, *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, p. 79, nota 91.

⁸² Vd., ainda, CATHERINE BOBBETT / JOHN AVERY JONES, “The Treaty Definitions of Royalties”, *Bulletin for International Taxation*, Volume 60, Number 1 – January, IBFD, 2006 p. 24, HUGH AULT, “The 1992 Model Treaty: Treatment of Computer Software”, *European Taxation*, Volume 33, Number 10, 1993, p. 331, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “A tributação dos rendimentos do *software* obtidos por não residentes”, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 216, .

⁸³ Vale aqui, para a CMOCDE, uma lógica finalística – se o propósito for o desenvolvimento de outros bens, teremos uma remuneração qualificável como *Royalties*; se o propósito for tão só pessoal ou mesmo para utilização profissional ou comercial não relacionada com a reprodução ou difusão daquele produto, teremos *Lucros*. Sobre a importância desta distinção, vd. HUGH AULT, “The 1992 Model Treaty: Treatment of Computer Software”, *European Taxation*, Volume 33, Number 10, 1993, p. 331 e ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA / ÁLVARO DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, “The Tax Treatment of Software”, *European Taxation*, Volume 40, Number 7, 2000, pp. 276-7.

Quanto a estes casos, basta apenas referir que a “observação” do comentário n.º 28 não contesta a sua qualificação enquanto *Royalties*. A particularidade da “observação” luso-espanhola traduz-se, isso sim, no alargamento que introduz no conceito de *Royalties*, além do que a própria OCDE já sugere.

PARTICULARIDADES DA “OBSERVAÇÃO”

É a propósito das transferências parciais de direitos que vamos assistir à divergência de posições na “observação”. Essas dissensões extraem-se quer dos termos da própria “observação”, quer da prática (administrativa e judicial) seguida em Espanha e que vem acompanhando a vigência daquela, da sua elaboração (1992) às respectivas alterações (2003 e 2008)⁸⁴.

As divergências da “observação” luso-espanhola centram-se num pressuposto essencial e distinto daquele considerado pela OCDE, do qual se retiram duas diferenças de qualificação.

4.3.1 Negação da distinção entre (Suporte do) Programa e Direitos de Autor sobre o Programa

A distinção – que a OCDE toma por segura – entre a cessão do suporte do programa informático, tratada como um bem e gerador de *Lucros*, por um lado, e a cessão dos direitos de autor (inviolabilidade da programação e direito de reprodução) sobre o próprio programa, a qual é geradora de *Royalties*⁸⁵ é o ponto de partida para a

⁸⁴ Prática interpretativa essa com a qual, temos de presumir, Portugal concordou, posto que assumiu a “observação” sem contestar o seu conteúdo.

⁸⁵ Sobre esta importantíssima distinção apriorística feita pela OCDE, vd. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 708 e 710, e, implicitamente, HUGH AULT, “The 1992 Model Treaty: Treatment of Computer Software”, *European Taxation*, Volume 33, Number 10, 1993, p. 332, ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA, “Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Considered in the OECD Commentary on Article 12?”, *Bulletin for International*

compreensão das posições daquela organização internacional. Na terminologia OCDE, nota-se uma claríssima distinção entre “*Program*” e respectivo “*copyright in the program*” (associado a *Royalties*), por um lado, e o “*medium on which it [the program] is embodied*” ou “*software which incorporates a copy of the copyrighted program*” (associado a *Lucros*), por outro⁸⁶.

É esta distinção que justifica, nomeadamente, que os suportes físicos de *Software* (“*shrink-wrap products*”) ou os seus congéneres em formato digital, assim como as respectivas licenças (“*end-user license agreement*”, ou “*EULA*”) nunca sejam tratados, na perspetiva OCDE, como geradores de *Royalties*, independentemente de considerações sobre a sua natureza *standard* e apesar de permitirem efectuar uma cópia para o(s) computador(es) e/ou uma cópia de segurança⁸⁷.

A negação de tal distinção, por oposição, é essencial para a devida compreensão da singularidade da posição luso-espanhola.

O *reasoning* da “observação” parece ser o de que que, se em ambos os casos, o pagador assina uma licença para protecção de direitos que cabem ao autor, é indiferente que se trate de uma licença por acesso à programação ou por direito à reprodução, ou pelo mero uso do próprio programa.

Fiscal Documentation, Volume 59, Number 6 – June, IBFD, 2005, p. 232, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law International, Deventer, 1997, p. 792, ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA / ÁLVARO DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, “The Tax Treatment of Software”, *European Taxation*, Volume 40, Number 7, 2000, p. 277, ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, pp. 695-6 e SATURINA MORENO GONZÁLEZ, “Cánones: Fiscalidade n Presencia de Convenio para Evitar la Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 726.

⁸⁶ O comentário n.º 12.2 é especialmente elucidativo, traçando com rigor a distinção. Note-se que, nesta linha de raciocínio da OCDE, o comentário n.º 14/2.ª parte vem concretizar esta ideia, tratando como *Lucros* os rendimentos associados ao “*copyrighted program*”, o que ajuda a explicar a rejeição pela “observação” subscrita por Portugal deste comentário.

⁸⁷ Cfr., por todos, CATHERINE BOBBETT / JOHN AVERY JONES, “The Treaty Definitions of Royalties”, *Bulletin for International Taxation*, Volume 60, Number 1 – January, IBFD, 2006 p. 24

Ao partir de um pressuposto de indiferenciação entre aquelas duas realidades, a Espanha (e, em consequência, também Portugal) vem enquadrando, a partir de 1992, como *Royalties* todos os rendimentos associados à transmissão parcial de *Software*, incluindo mesmo as licenças e cópias de *Software* perfeitamente *standard*. Aquele diferente pressuposto levou até que, inicialmente (1992-2003) e independentemente do destino atribuído pelo comprador ser a exploração comercial do programa ou o uso pessoal, profissional ou empresarial do próprio, se exigisse sempre a tributação dos respectivos *Royalties*.

Assim, dispunha a inicial posição espanhola da observação n.º 28, que vigorou de 1992 a 2003 que: “*Spain holds the view that payments relating to software fall within the scope of the Article where less than the full rights to software are transferred, either if the payments are in consideration for the right to use a copyright on software for commercial exploitation or if they relate to software acquired for the personal or business use of the purchaser.*”⁸⁸

EVOLUÇÃO DA POSIÇÃO INICIAL

As fortes críticas (mormente jurisprudenciais, mas também avançadas pela própria Administração Fiscal⁸⁹) que esta excessiva posição mereceu, conduziram às

⁸⁸ Cfr. KEES VAN RAAD, *Materials of International and EC Tax Law 2007/2008 – Volume 1*, ICT/IBFD, Leiden, 2007, p. 225. Sobre a extensão amplíssima dada em Espanha ao conceito de *Royalties* até 2003, vd. SATURINA MORENO GONZÁLEZ, “Cánones: Fiscalidade n Presencia de Convenio para Evitar la Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 728-9 e ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, pp. 696-7. Já JOSÉ ANTONIO RODRÍGUEZ ONDARZA, “La Fiscalidad del Comercio Electrónico. Imposición Directa”, Doc. n.º 6/01, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 37, 39-40, é especialmente crítico, qualificando a leitura da “observação” espanhola de doutrina minoritária (*sic*) no âmbito internacional.

⁸⁹ ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, pp. 696 e ss..

modificações da “observação”, introduzidas em 2003 e 2008, e que vieram frear, em alguma medida, os evidentes descomedimentos da posição inicial, sem deixarem de, ainda assim, negar um diferente ponto de partida.

Na modificação ocorrida em 2003, retirava-se já do âmbito dos *Royalties* todos os pagamentos pela aquisição de *Software* standardizado, conquanto não visasse a exploração comercial do mesmo, por meio do seguinte aditamento – “*when, in this last case, the software is not absolutely standardised but somehow adapted to the purchaser*”. E, na alteração de 2008, foi-se até mais longe e considerou-se não só que a aquisição de *Software* para uso próprio e profissional do adquirente nunca configuraria *Royalties*⁹⁰ – suprimiu-se a expressão “*personal use of the purchaser*” – mas também que a exploração comercial de *Software* só gerará *Royalties* se for permitido ao intermediário interferir, por algum modo (adaptando, modificando, costumizando ou copiando), nos direitos de autor sobre o *Software*⁹¹ – “*if the payments are in consideration for the right to use a copyright on software for commercial exploitation (except payments for the right to distribute standardised software copies, not comprising the right neither to customize nor to reproduce them)*” (aditamento sublinhado).

⁹⁰ Na redacção anterior, em vigor até Julho de 2008: “*software acquired for the personal or business use of the purchaser*”. Cfr., as anteriores redacções em KEES VAN RAAD, *Materials of International and EC Tax Law 2007/2008 – Volume 1*, ICT/IBFD, Leiden, 2007, p. 225. Era esta também a leitura inicial da Administração Fiscal Espanhola – cfr. ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA / ÁLVARO DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, “The Tax Treatment of Software”, *European Taxation*, Volume 40, Number 7, 2000, p. 276. Foi por forte pressão da doutrina e de alguma jurisprudência que esta posição foi parcialmente alterada, primeira nas posições doutrinárias da Administração Espanhola e depois na própria “observação” – cfr. ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, pp. 697-9.

⁹¹ Esta modificação vem dar resposta à posição da Administração Espanhola que entendia que a natureza *standard* do *Software* nunca impedia a sua qualificação como gerador de *Royalties* - SATURINA MORENO GONZÁLEZ, “Cánones: Fiscalidade n Presencia de Convenio para Evitar la Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 730 e ss..

Conclui-se, portanto, que a posição a que Portugal vem a aderir em Julho de 2008 é já de alguma moderação e maior aproximação à posição da OCDE, com a redução significativa do leque de situações abrangidas, em especial face à versão inicial da “observação”.

Sobram, sem prejuízo, dois pontos de distinção no actual tratamento sufragado pela “observação” em face da posição de OCDE e que, em larga medida, não são senão o reflexo do diferente pressuposto assumido por aquela e nunca abandonado. Tratam-se dos pontos que focaremos *infra* em § 4.3.2 e § 4.3.3.

4.3.2 Distribuição de *Software* - Intermediação

Quanto ao *Software* que seja objecto de distribuição comercial, a 1.^a parte da “observação” do comentário n.º 28 traça o respectivo regime fiscal em termos peculiares.

Se houver a possibilidade de distribuição de *Software* numa base de compra para revenda de cópias *standard* – independentemente do seu suporte ser físico ou digital⁹² – haverá, actualmente e como vimos⁹³, apenas lugar a *Lucros*, em aplicação do artigo 7.º das CDTs. Inversamente, se a distribuição comercial ocorrer por via do direito a sub-licenciar o *Software*, parece-nos já haver lugar à tributação a título de *Royalties*, posto que o sub-licenciamento pressupõe já, ao menos em tese, uma actividade de

⁹² É o que resulta dos comentários n.ºs 13 e 14.1, não rejeitados pela “observação”, pelo que se devem considerar como válidos para Portugal – cfr. sobre a irrelevância do meio de transmissão, ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA, “Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Considered in the OECD Commentary on Article 12?”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Volume 59, Number 6 – June, IBFD, 2005, p. 229. Note-se, todavia, que o comentário n.º 14.4., que também preconiza este tratamento neutral (com irrelevância do suporte da cópia) foi rejeitado pela “observação” e que, na experiência castelhana, a única doutrina administrativa fiscal a preconizar a natureza *standard* do *Software* enquanto geradora de *Lucros* (a *Resolución* da *Dirección General de Tributos*, de 29 de Agosto de 2001) versava apenas sobre casos de cópias físicas.

⁹³ Vd., *supra*, § 4.3.1.

reprodução do *Software* que não se limita à mera intermediação por meio de cópias padronizadas⁹⁴, o que configura uma situação integrável na amplíssima cláusula geral da “observação”: “*where less than the full rights to software are transferred*”.

Idêntica qualificação (enquanto *Royalties*) ocorrerá se o *Software* for objecto de qualquer adaptação por parte do distribuidor, incluindo a mera customização. Ou seja, enquanto a OCDE admite a customização de *Software*, enquanto intervenção meramente personalizante (já não a “adaptação”, entendida como uma modificação substancial do *Software*), a “observação” sugrafada por Portugal, Espanha e México nega expressamente a possibilidade de customizar⁹⁵. É o que se parece extrair, igualmente, do facto de a “observação” rejeitar expressamente o disposto no comentário n.º 14.4⁹⁶.

⁹⁴ Por definição, o direito a sub-licenciar envolve a possibilidade de cedência dos direitos de uso que o *licensee* recebeu do *licensor*, o que revela disponibilidade sobre o bem além do mero uso padronizado – a partir da licença, o *licensee* pode conceder sub-licenças. E, sob esta perspectiva, nem licenças, nem sub-licenças são cópias *standard*. Veja-se, ainda, que existe uma referência expressa no comentário n.º 28 à proibição de reprodução nestes casos – “*not comprising the right neither to customize nor to reproduce them*” (sublinhado nosso). Um outro argumento pode encontrar-se no novo comentário 14.4 ao artigo 12.º da CMOCDL que, embora rejeitado pela “observação” (a nosso ver, apenas na parte que respeita à “customização”), pressupõe que os pagamentos feitos pelo distribuidor só não se qualificarão como *Royalties* se o direito à reprodução se encontrar ausente do contrato: “*Arrangements between a software copyright holder and a distribution intermediary frequently will grant to the distribution intermediary the right to distribute copies of the program without the right to reproduce that program. In these transactions, the rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary for the commercial intermediary to distribute copies of the software program. In such transactions, distributors are paying only for the acquisition of the software copies and not to exploit any right in the software copyrights. Thus, in a transaction where a distributor makes payments to acquire and distribute software copies (without the right to reproduce the software), the rights in relation to these acts of distribution should be disregarded in analyzing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business profits in accordance with Article 7. This would be the case regardless of whether the copies being distributed are delivered on tangible media or are distributed electronically (without the distributor having the right to reproduce the software), or whether the software is subject to minor customisation for the purposes of its installation.*”

⁹⁵ Usando uma elucidativa comparação simbólica, pode dizer-se que, de acordo com a “observação” que Portugal agora subscreve, é tratado de idêntico modo o papel da costureira e o do alfaiate: subir as bainhas a umas calças ou desenhar o fato completo são actividades equiparáveis, posto que ambas interferem com a integridade do fato.

⁹⁶ Que estipula, na sua 2.ª parte: “*Thus, in a transaction where a distributor makes payments to acquire and distribute software copies (without the right to reproduce the software), the rights in relation to these acts of distribution should be disregarded in analyzing the character of the transaction for tax purposes. Payments in these types of transactions would be dealt with as business profits in accordance with Article 7. This would be the case regardless of whether the copies*

4.3.3 Aquisição directa de *Software - end-user*

Os casos em que a transação tem por objecto *Software* que se destine a um *end-user* – que correspondem à 2.^a parte da “observação” – abrangem duas situações.

Se o uso que é autorizado contratualmente para o *Software* é pessoal ou profissional – considerado, por isso, como utilização de consumo (ou não comercial)⁹⁷ – já vimos que, em resultado directo das alterações introduzidas à “observação”, nunca ocorrerá a qualificação como *Royalties* dos montantes envolvidos⁹⁸.

Se, por outro lado, o uso for empresarial – i.e. afectação à actividade societaria do utilizador e que não envolva a exploração comercial autónoma do *Software* – a qualificação só será de *Lucros* na eventualidade de o *Software* não ter sido adaptado ao utilizador, e configurando *Royalties* se o tiver sido.

Note-se, quanto a esta última situação, que a configuração dos pagamentos como *Lucros* não fica, em tais casos, prejudicada neste caso pelo facto de o *end-user* poder

being distributed are delivered on tangible media or are distributed electronically (without the distributor having the right to reproduce the software), or whether the software is subject to minor customisation for the purposes of its installation.” Posto que a generalidade deste comentário parece conforme ao conteúdo da “observação” do comentário n.º 28, será a leitura constante da parte final deste (a sublinhado nosso) a rejeitada pela “observação”.

⁹⁷ A própria Administração Espanhola já antes efectuava restrições ao conceito de *Royalties* nos casos de uso particular e profissional, tratando-os do mesmo modo (por razões de impraticabilidade da tributação que, doutro modo, se exigiria a pessoas singulares que não dispunham de contabilidade organizada, nem se encontravam submetidas ao dever de retenção na fonte) – cfr. *Resolución da Dirección General de Tributos*, de 29 de Agosto de 2001, mas que também já vinha sugerida pela *Resolución* de 9 de Junho de 1997 – cfr. ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 697.

⁹⁸ Cfr. ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, pp. 696-700. Naturalmente, é fácil de ver, tal posição gera problemas evidentes na neutralidade que devia pautar o tratamento fiscal destas transacções, facto que vem sendo realçado pela doutrina espanhola; trata-se, ainda assim, de uma significativa evolução face à rigidez inicial das posições defendidas também (até 1997) pela Administração Fiscal.

efectuar várias cópias para aplicar o *Software standard* aos vários computadores ou *hardwares* que integram a sua rede empresarial⁹⁹.

Na 2.^a parte da “observação”, regista-se ainda uma certa ambiguidade quanto ao âmbito do termo “*adaptar*”.

De um lado, a actividade de customização não vem expressamente referida enquanto geradora de *Royalties* nos casos de uso comercial – em contraste com as situações de intermediação, em que esta se encontra como tal proscrita nos casos qualificados como de *Lucros*. E, assim, bem se percebe que haja uma forte tendência doutrinária que defenda, em terras castelhanas, a admissibilidade da customização não geradora da *Royalties*: “*Lo que a nuestro juicio parece claro es que no sería suficiente una mínima adaptación de un programa estandarizado para calificar los pagos realizados como cánones.*”¹⁰⁰

Em contrapartida, manda a prudência registar que as persuasivas expressões “*the software is not absolutely standardised*” e “*somehow adapted to the purchaser*”, constantes da “observação”, parecerem ficar aparentemente despidas de objecto a ser seguida uma tal interpretação, o que sugere que a actividade de customização fica vedada também nestas transacções de modo a que se repute de geradoras de rendimentos qualificáveis como *Lucros*¹⁰¹. A customização trará, consigo, a requalificação como *Royalties*.

⁹⁹ Note-se que a “observação” não rejeita as conclusões do comentário n.º 14.2 – que aborda expressamente estas situações – pelo que não pode deixar de se concluir que tais reproduções, se efectuadas nestes termos, não implicam a requalificação como *Royalties*. Vd., ainda sobre esta questões, o que já deixámos dito na nota 79, *supra*.

¹⁰⁰ SATURINA MORENO GONZÁLEZ, “Cánones: Fiscalidade n Presencia de Convenio para Evitar la Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 731. Idêntica posição defende DELGADO PACHECO, citado pela autora (p. 731) – “*esa adaptación debería tener en cualquier caso un carácter suficientemente relevante, sin que pueda surgir un Canon por la mera modificación de un programa estándar de forma accesoria o irrelevante en términos informáticos*” –, assim como uma *Resolución* da *Dirección General de Tributos*, de 16 de Maio de 2002 (citada na nota 76 daquela obra).

4.3.4 Limites ao conceito de customização

Convém acrescentar, ainda, uma nota a propósito de uma questão que é comum à actividade de intermediação (§ 4.3.2) e de aquisição pelo *end-user* (§ 4.3.3): trata-se de traçar os limites exactos da actividade de customização. Dito noutros termos, é necessário determinar os casos em que não é sequer possível falar-se de customização e em que, por conseguinte, a qualificação enquanto *Royalties* para efeitos da “observação” fica afastada.

O primeiro limite tem a ver com as situações em que a customização seja promovida por uma qualquer entidade residente em Portugal e que seja pessoa jurídica distinta daquela que é o fornecedor do *Software standard*.

Neste caso, a remuneração pela actividade de customização já não tem lugar num contexto transfronteiriço, pelo que perde, obviamente, qualquer significado convencional: a remuneração paga por serviços de customização – que será eventual e posterior à aquisição do *Software standard* – configura uma situação puramente interna e que não afecta, naturalmente, a qualificação da primeira transacção.

Aliás, tal leitura é a única plenamente conforme ao facto de a caracterização dos serviços de customização obedecer aos pressupostos e critérios jurídicos do Direito Português¹⁰². As transacções são não só distintas e independentes, como se colocam em planos jurídico-fiscais perfeitamente separados: enquanto a venda do *Software standard* se situa no plano internacional, a prestação de serviços de customização coloca-se na esfera interna¹⁰³.

¹⁰¹ Todavia, embora a devamos admitir em abstracto, não é do nosso conhecimento qualquer doutrina que defenda, para Espanha, esta segunda tese.

¹⁰² Numa situação jurídico-tributária sem quaisquer elementos de conexão internacionais, as orientações e postura da CMOCD são, obviamente, irrelevantes.

¹⁰³ Não faria sentido que a qualificação da aquisição de *Software standard* entre A e B, pudesse sofrer distintas

Apenas admitimos que tal conclusão fique prejudicada nos casos de Abuso de Direito Fiscal, ou seja, nos casos em que a customização (interna) – que se segue à aquisição (internacional) do *Software standard* – compreenda, pelo menos, dois requisitos, a saber:

(1) ser promovida por uma entidade do próprio grupo a que pertence o fornecedor do *Software standard* – só neste caso se pode admitir que os termos de ambas as transacções possam ser determinados em conjunto;

(2) existir dependência funcional entre os serviços de customização e a venda do *Software standard*, com os contratos a ficarem associados para todos os seus efeitos.

Só nestes casos vislumbramos – e ainda assim com algumas dúvidas – que a Administração Fiscal encontre algum fundamento para demonstrar que a estrutura contratual escolhida é abusiva e possui objectivos eminentemente fiscais (não possuindo, nomeadamente, uma justificação comercial válida) e que, em consequência, a possa vir a desconsiderar quanto aos efeitos fiscais, por aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso, vertida no artigo 38.º/n.º 2 da Lei Geral Tributária, segundo o procedimento previsto para o efeito no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário¹⁰⁴.

O segundo conjunto de situações que se situa fora do conceito de customização, respeita aos casos de utilização, pelo próprio adquirente, das funcionalidades que o *Software standard* já de si comporta. A utilização das diferentes línguas que o programa permite utilizar, dos *lay outs* pré-definidos, da configuração dos teclados ou das auto-

qualificações consoante viessem a existir ou não serviços de customização entre A e C. Aliás e a vingar uma tese distinta, acaso as transacções fossem significativamente diferidas no tempo, cair-se-ia numa total incerteza, posto que, enquanto não se confirmasse a ocorrência ou não de customização, não se poderia fixar a natureza jurídico-fiscal dos pagamentos efectuados, o que é inteiramente inconcebível perante as necessidades de liquidação do imposto a sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal.

¹⁰⁴ Sobre a aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso e seus requisitos, veja-se, em geral, GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2004.

adaptabilidades a pessoas portadoras de deficiências são apenas alguns dos inúmeros exemplos que se poderiam dar.

Para todos estes casos, o *Software* não exige qualquer customização. Na sua versão *standard*, ele já possibilita tais utilizações pelo que nada há que demande customização; se a mera utilização do *Software* contempla *ab initio*, em tais casos, a possibilidade destas formas de personalização da utilização do *Software*, é inútil o acto de customizar. E quanto maiores as potencialidades originária do programa *standard*, menores as necessidades que o utilizador sentirá em solicitar tal género de serviços (de customização)¹⁰⁵.

4.3.5 Serviços de manutenção e actualização de *Software*

Trata-se de uma das matérias em que a “observação” subscrita por Portugal não traz qualquer novidade (ao menos evidente), devendo seguir-se, sem quaisquer alterações, a posição defendida pela OCDE.

Segundo a OCDE – e logo desde os primeiros trabalhos em que o assunto foi debatido com profundidade por esta organização se denotou tal posição¹⁰⁶ – a remuneração dos serviços de manutenção e *upgrade* não oferece especialidades face à generalidade dos serviços, sendo qualificável como *Lucros* e, assim, apenas se encontrando sujeita a tributação no Estado da Fonte na hipótese de aí se situar um Estabelecimento Estável, acaso exista CDT aplicável.

¹⁰⁵ Note-se que, via da regra, tal facto é compensado pelo maior preço associado ao *Software* multi-funcional: um *Software standard* que contempla maiores funcionalidades tenderá a ser, normalmente, mais caro que um *Software standard* que force o utilizador a solicitar posteriormente a respectiva customização, de modo a adequá-lo às exigências da sua actividade.

¹⁰⁶ Cfr., sobre essa evolução, GUSTAVO LOPES COURINHA, “A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico”, *Fiscalidade*, n.º 6, 2001, pp. 77-9 e, em especial, as notas 90 e 95.

Essa posição, inicialmente abordada nas hipóteses de estudo daqueles trabalhos¹⁰⁷, encontra-se hoje claramente vertida nos comentários n.ºs 11.2, 11.3 e 11.4¹⁰⁸ ao artigo 12.º – nenhum deles repudiado pela “observação” luso-espanhola, note-se¹⁰⁹ – onde se aborda, em termos gerais, o tratamento dos serviços. E, em todos os casos, nunca a OCDE admite a qualificação como *Royalties*, mas antes e sempre como meros *Lucros*, aqui incluindo os serviços de cariz técnica dirigidos ao *Software*¹¹⁰.

A evidência deste asserção fica ainda validada com o facto de Portugal se ter reservado o direito a tratar como geradores de *Royalties* os serviços de assistência

¹⁰⁷ Segundo o *Technical Advisory Group – Working Party No. 1*, tais critérios já vertidos no comentário n.º 11 (antes das alterações) valeriam igualmente para o comércio electrónico: “20. Applying these criteria and examples to e-commerce transactions, the Group agrees that, for instance, online advice, communications with technicians and using the trouble-shooting database, would clearly involve actual services being performed on demand rather than the provision of know-how.” - cfr. relatório do *Technical Advisory Group – Working Party No. 1* de 1 de Fevereiro de 2001, disponível em www.oecd.org, p. 7. É fácil de constatar (por mera justaposição com o actual conteúdo dos comentários n.ºs 11.2, 11.3 e 11.4, que as recomendações do *Working Party No. 1* foram integralmente seguidas na Convenção Modelo OCDE e nunca contestadas por Portugal.

¹⁰⁸ Pela sua óbvia importância, transcrevemos uma passagem deste comentário, que qualifica como fornecimento de serviços gerador de *Lucros*: “[...] payments for pure technical assistance [...] (ou os casos de) payments for advice provided electronically, for electric communications with technicians of for accessing, through computer networks, a trouble-shooting database [...]”. Esta posição tinha sido, também, expressamente avançada no relatório do *Technical Advisory Group – Working Party No. 1* de 1 de Fevereiro de 2001, disponível em www.oecd.org, pp. 26-7, sob a epígrafe “Customer support”.

¹⁰⁹ Este assunto encontra-se igualmente clarificado na doutrina fiscal espanhola – incluindo a do *Instituto de Estudios Fiscales* do *Ministerio de Economía y Hacienda* – no sentido de que os serviços relativos a *Software* não oferecem quaisquer especialidades face à generalidade dos serviços, nem são objecto de tratamento especial no âmbito da “observação” constante do comentário n.º 28. Neste sentido, expressamente, vd. SATURINA MORENO GONZÁLEZ, “Cánones: Fiscalidade n Presencia de Convenio para Evitar la Doble Imposición”, *Manual de Fiscalidad Internacional* (Org.: TEODORO CORDÓN EZQUERRO), 3ª edición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, p. 732, JOSÉ ANTONIO RODRÍGUEZ ONDARZA, “La Fiscalidad del Comercio Electrónico. Imposición Directa”, Doc. n.º 6/01, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 41 e 43, disponível em www.ief.es, e ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, “Artículo 12 MC OCDE – La Tributación de los cánones o regalías”, *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (Coord. JOSÉ RAMÓN RUIZ GARCIA e JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO), Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 719.

¹¹⁰ Este raciocínio é essencial nas posições da OCDE, que vieram a ser vertidas nos comentários: os critérios já utilizados para distinguir as prestações de serviços da remuneração de *Know-how* ou dos *Royalties* são inteiramente válidos para o comércio electrónico.

técnica (comentário n.º 44 ao artigo 12.º da CMOCDE), reserva essa que, por regra, não exerceu¹¹¹.

Podem, apenas, levantar-se dúvidas na parte dos contratos que respeitam aos fornecimentos de *up-dates* propriamente ditos. Também a CMOCDE se manifestou desde cedo sobre este tópico, reputando inequivocamente a remuneração de tais fornecimentos de *Lucros*¹¹².

Porém, pode admitir-se que a observação sufragada por Portugal no comentário n.º 28 também abrange implicitamente os *up-dates*¹¹³, caso em que se procederá a uma interpretação extensiva da mesma. Tal visão, necessariamente conservadora, assenta na presunção de que Portugal terá pretendido tratar equivalentemente o *Software* original e os respectivos *up-dates*.

Todavia, mesmo a ser assim, deverá observar-se as regras do comentário n.º 17 ao artigo 12.º – posto que também este comentário não foi rejeitado pela “observação” – quando tais fornecimentos de *up-dates* constem de contratos mistos (*bundle contracts*).

¹¹¹ Mais curioso será registar o facto de também a Espanha se ter reservado, no mesmo comentário n.º 44, o direito de tratar como *Royalties* os pagamentos pelos serviços de assistência técnica e, apesar disso, os dois países não terem utilizado uma tal reserva na Convenção de Dupla Tributação em que são Partes Contratantes, antes optando por uma delimitação mais restrita daquele conceito.

Deve, todavia, ter-se presente que, nos casos em que a dita reserva tenha sido utilizada em CDTs subscritas por Portugal (CDTs com os EUA, com a Coreia, com a Irlanda, com a Venezuela e com a Holanda), deve equacionar-se a qualificação da remuneração desses serviços como *Royalties*.

Sem prejuízo, registre-se que mesmo nestes casos muito especiais, uma análise casuística de cada contrato pode induzir diferentes conclusões, como se retira do relatório do *Technical Advisory Group – Working Party No. 1* de 1 de Fevereiro de 2001, disponível em www.oecd.org, p. 27 (que esteve na base dos actuais comentários da CMOCDE sobre estas matérias): “26. *Whilst the provision of online advice through communications with technicians may require the application of special skill and knowledge and might therefore constitute services of a technical nature, the mere provision of access to a troubleshooting database would not require more than having available such a database and the necessary software to access it. The part of the payment relating to the provision of such access would not, therefore, relate to a service of a technical nature.*”

¹¹² Cfr. relatório do *Technical Advisory Group – Working Party No. 1* de 1 de Fevereiro de 2001, disponível em www.oecd.org, pp. 21-22.

¹¹³ Posto que, manifestamente, não o faz expressamente.

Segundo a leitura prescrita por este comentário n.º 17, nos contratos mistos que englobem em simultâneo transacções geradoras de *Royalties* e prestação de serviços para *Software*, impõe-se a separação das respectivas componentes remuneratórias, concedendo o apropriado tratamento fiscal para cada uma delas¹¹⁴: a remuneração da parte relativa a serviços de manutenção qualificar-se-ia como *Lucros*, enquanto a remuneração da parte relativa à actualização reputar-se-ia, sempre com os constrangimentos que já acima apontamos para o *Software* originário¹¹⁵ – v.g. quando os *up-dates* não sejam absolutamente *standard* – de *Royalties*.

§ 5. Conclusões

É possível apresentar as seguintes conclusões:

1. Os conceitos de “observações” aos comentários e “reservas” aos artigos da CMOCDE são perfeitamente distintos e inconfundíveis, facto que vem sendo realçado pela mais reputada doutrina que, em Portugal e no estrangeiro, vem lidando com esta questão;
2. As “reservas” à CMOCDE só produzem efeitos se forem expressamente transpostas para as Convenções de Dupla Tributação que cada país celebra, não passando, na hipótese contrária, de meras declarações de intenções;

¹¹⁴ Sobre os contratos mistos de manutenção de *Software* que possuam uma componente de *up-dates* de *Software* e de assistência técnica a *Software*, esclarece o relatório do *Technical Advisory Group – Working Party No. 1* de 1 de Fevereiro de 2001, disponível em www.oecd.org, p. 25 que, em coerência com a posição da OCDE, apenas a parte da assistência técnica pode ser qualificada de *Technical fee* (e, assim, sujeito a tributação como *Royalties*) mas apenas e exclusivamente quanto aos casos muito raros de Convenções de Dupla Tributação que adoptem tal extensão/modificação do conceito de *Royalties* (que não é o caso, salvo as poucas excepções já apontadas, de Portugal).

Já quanto à parte dos *up-dates*, a posição da OCDE é lacónica – geram apenas *Lucros*.

¹¹⁵ Cfr., *supra*, §§ 4.3.2, 4.3.3 e 4.3.4.

3. A “reserva” apresentada por Portugal no antigo comentário n.º 43 só foi concretizada nas CDTs com a Polónia e Singapura, pelo que apenas nas relações fiscais internacionais com estes países se encontra dotada de eficácia jurídica;
4. A “observação” constante do comentário n.º 28, subscrita por Portugal – enquanto parte dos comentários ao artigo 12.º da CMOCDE – fica sujeita à rejeição com que a doutrina vem tratando a admissibilidade de interpretação actualista de CDTs com base em comentários supervenientes;
5. Qualquer comentário à CMOCDE só vale enquanto elemento interpretativo de uma CDT que siga aquele modelo acaso seja anterior à sua negociação e envolva Países-Membros da OCDE ou Países-Membros e países-associados daquela organização;
6. Acrescidamente, e pela sua natureza intrínseca, a interpretação constantes de uma “observação” só pode ser vinculativa quanto aos países que a tenham subscrito – no caso da “observação” do comentário n.º 28, tais países foram, além de Portugal, a Espanha e o México;
7. Quanto aos demais países, a “observação” não pode produzir qualquer efeito, em atenção, entre outras razões, a um princípio de interpretação e aplicação uniformes das CDTs e sob pena de inutilização do princípio fundamental do Direito Internacional Público (e do Direito Internacional Fiscal) da reciprocidade;

8. A posição a que Portugal aderiu em Julho de 2008 - constante da “observação” do comentário n.º 28 - tem a sua origem na posição interpretativa espanhola face aos comentários de 1992 da CMOCDE;
9. A “observação”, introduzida originalmente em 1992, possuiu três distintas redacções, vindo gradualmente a aproximar-se daquela que é a posição da OCDE, embora com esta não coincida;
10. A posição constante da “observação” parte de uma equiparação substantiva no tratamento fiscal entre Suporte (digital ou físico) do Programa e Direitos de Autor sobre o Programa, em oposição à leitura da OCDE, que parte do pressuposto exactamente contrário;
11. Nos casos de distribuição de *Software*, a “observação” (na sua actual versão) qualifica como *Royalties* todos os pagamentos derivados de actividades de distribuição que não tenham por objecto cópias *standard* (físicas ou digitais);
12. A customização, bem como qualquer autorização de reprodução, v.g. por sub-licenciamento, embora configurem materialmente actividades de distribuição, implicam a qualificação como *Royalties*;
13. Quando se trate de *end-users*, ainda segundo a “observação”, apenas se qualificam de *Royalties* os pagamentos efectuados no caso de a utilização possuir um fim empresarial e se, cumulativamente, o *Software* não for “*absolutely standardised*”. A utilização para fins pessoais ou profissionais não é, presentemente, interpretada como geradora de *Royalties*, mas antes de *Lucros*;

14. Para este efeito – fim empresarial do *end-user* – parece dever considerar-se como não tendo natureza totalmente *standard* o *Software* que tenha sofrido mesmo uma mera customização.
15. Não configuram customização, para efeitos convencionais, os casos em que tal serviço seja contratado a um sujeito passivo residente em Portugal, após uma venda de *Software standard*;
16. Não configura, igualmente, customização os casos em que o próprio *Software standard* já dispõe de funcionalidades que permitem a realização de adaptações às necessidades do adquirente/utilizador;
17. Os serviços de manutenção e actualização de *Software* - salvo quanto às CDTs em que Portugal tiver exercido a sua reserva relativa aos serviços de assistência técnica - não vêm a sua natureza fiscal alterada, sendo a sua remuneração qualificável conformemente à das demais prestações de serviços, ou seja, a título de *Lucros*;
18. Na remuneração contratual dos contratos de serviços de manutenção e actualização de *Software*, a parte relativa aos *up-dates* apenas pode ser qualificada como geradora de *Royalties* acaso se interprete a observação sufragada por Portugal extensivamente e sempre com os limites já acima apontados (v.g. quando os contratos comportem obrigação de customização pelo fornecedor do *up-date*).