

Royalties de assistência técnica versus rendimentos de serviços técnicos: comentário ao acórdão do TCA-Sul sobre o ADT Portugal/Brasil¹.

Bruno Santiago²

RECURSO JURISDICIONAL N.º 2.628/08.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário (2.ª Secção) do Tribunal Central Administrativo Sul:

A. O Relatório.

1. Z..... – Construções....., SA, identificada nos autos, dizendo-se inconformada com a sentença proferida pelo M. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa - 2.ª Unidade Orgânica - que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida, veio da mesma recorrer para este Tribunal formulando para tanto nas suas alegações as seguintes conclusões e que na íntegra se reproduzem:

A. O presente recurso vem interposto da sentença proferida em 20 de Julho de 2007 nos autos acima referenciados que julgou os mesmos "*não provados e improcedentes*", recorrendo-se da mesma com fundamento em impugnação da matéria de facto e errónea aplicação do Direito.

B. A matéria de facto dada como provada na Sentença Recorrida apresenta omissões de grande importância para a boa resolução da causa, sendo tais omissões evidenciadas pelos documentos juntos aos autos.

C. De acordo com a prova documental produzida, deve este Alto Tribunal aditar, ao abrigo do disposto no artigo 712.º n.º 1 alínea a) do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigos 749.º e 762.º do mesmo Código, todos aplicáveis por força do disposto no artigo 281.º do CPPT, os seguintes pontos à matéria de facto

provada:

“14) Conforme resulta do relatório de inspeção, o apuramento do imposto em falta foi efectuado pelo facto dos Serviços de Inspeção terem entendido que os rendimentos a que respeita às duas facturas emitidas pela A..... consubstanciam rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte por força do artigo 75.º n.º 1 alínea a) do Código do IRC em vigor à data;

15) Ainda de acordo com os Serviços de Inspeção, o accionamento da Convenção para Evitar a dupla Tributação entre Portugal e o Brasil revelar-se-ia inócuo em virtude dos rendimentos em causa não configurarem prestações de serviços mas sim rendimentos provenientes da transmissão de “Know-How” e assistência técnica associada;

16) Conforme resulta da fundamentação constante do acto de indeferimento parcial da reclamação graciosa, a Administração Tributária veio posteriormente a qualificar os rendimentos em causa da A..... como provenientes de prestações de serviços técnicos, considerando os mesmos sujeitos a retenção na fonte em virtude do disposto no Parágrafo 5 do Protocolo à Convenção;

17) Conforme resulta do relatório de inspeção, a Administração Tributária considerou demonstrado que a beneficiária dos

¹ Intervenção na Conferência “ADT Portugal-Brasil – questões prá(c)ticas”, organizada pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa, no dia 8 de Março de 2010.

² Advogado, *Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados*.

rendimentos A..... era residente fiscal no Brasil no ano de 2000, por força do formulário 12-RFI devidamente certificado pelas autoridades brasileiras em 6 de Outubro de 2004".

D. O Tribunal *a quo* confundiu a questão da validade da liquidação *em face dos fundamentos apresentados concomitantemente a esse acto de liquidação* com a questão da falta absoluta de fundamentação.

E. A Administração Tributária não refere uma única razão - de facto ou de direito - para qualificar os rendimentos em causa nos autos de Know-How e assistência técnica associada, o que justifica, por si só, a anulação do acto tributário.

F. O Tribunal Tributário de Lisboa deferiu a impugnação judicial intentada pela ora Recorrente sobre este mesmo caso *sub judice* mas relativo ao exercício de 1996, salientando na Sentença (que se junta como documento n.º 1) que a Administração Tributária não apresentou "*nenhum elemento explicativo/justificativo é avançado pela AT para tributar os rendimentos assinalados a título de royalties, para além da própria conclusão de que aqueles rendimentos são royalties.*"

G. A Administração Tributária, em sede de posterior Reclamação Graciosa, admitiu, afinal, que os rendimentos diziam respeito a prestações de serviços (embora mantendo a liquidação com o argumento de que ambas as qualificações sujeitavam os rendimentos a igual retenção na fonte), sendo esta qualificação como prestações de serviços patente pelo elenco de serviços descritos no contrato que consta da alínea 9) da matéria de facto provada e no mapa de trabalhos efectuados que consta da alínea 6).

H. A Administração Tributária não só não fundamentou minimamente a qualificação que deu aos rendimentos, como veio posteriormente a alterar tal qualificação (de novo, sem a fundamentar devidamente).

I. O Tribunal *a quo* considerou que o erro de direito da Administração Tributária era "*irrelevante*" e que o acto de liquidação de imposto estava devidamente fundamentado, apenas porque a correcta fundamentação levaria ao mesmo resultado final (tributação à taxa de 15%).

J. Esta interpretação radicalmente finalista coloca em causa o direito do contribuinte à fundamentação do acto e também o seu direito de audição em momento anterior à prática do acto, já que o contribuinte só se pode pronunciar sobre o mesmo à luz dos fundamentos então apresentados.

K. Conforme jurisprudência pacífica, *a validade de um acto de liquidação deve aferir-se exclusivamente em relação às razões que a AT externou como seu fundamento, não podendo considerar-se os fundamentos que só ulteriormente à prática do acto foram invocados como seu motivo*", pelo que, tendo em conta as razões que a Administração Tributária externou como fundamento do acto de liquidação, esse acto é manifestamente inválido.

L. A Administração Tributária deveria ter anulado *ex officio* a liquidação adicional ora em causa e, caso assim entendesse, efectuado nova liquidação, aplicando correctamente a norma de incidência e contendo uma correcta fundamentação.

M. O erro na qualificação dos rendimentos aqui em causa não é, sequer, uma questão de pormenor, já que os rendimentos auferidos por não residentes pela da transferência de know-how configuram rendimentos de capitais (categoria E), enquanto que os rendimentos de prestações de serviços configuram rendimentos da categoria B.

N. A Sentença Recorrida levanta a questão do formulário 12-RFI junto aos autos respeitar ao ano de 2001 e não ao ano de 2000, esquecendo que os próprios Serviços de Inspeção expressamente referiram que o formulário em causa era apto a demonstrar a residência fiscal da beneficiária dos rendimentos no caso *sub judice*.

O. Não obstante, e tendo a ora Recorrente sido surpreendida por um novo argumento, que não constava sequer da fundamentação do acto de liquidação e que contradiz o facto aceite pela Administração Tributária, a ora Recorrente protesta juntar como documento n.º 2 um novo formulário 21-RFI, que entrou em vigora Fevereiro de 2008, por força do Despacho n.º 4743-A/2008, de 21 de Fevereiro, e que veio permitir a certificação de residência para anos transactos.

P. O Tribunal *a quo* resolveu a questão nos autos pela aplicação apressada do disposto no Parágrafo 5 do Protocolo à Convenção, referindo que quer estejam em causa rendimentos de Know-how, quer estejam em causa rendimentos de prestações de serviços técnicos, os mesmos estão sujeitos a retenção na fonte á mesma taxa.

Q. A definição do conceito de "serviços técnicos" que consta do Parágrafo 5 da Convenção não pode ser a definição doutrinária e jurisprudencial criada para distinguir Know-how de prestações de serviços técnicos.

R. Isto porque, se definirmos "serviço técnico" como o serviço onde se aplica conhecimentos técnicos (por oposição ao conceito de Know-how como o serviço onde se transfere conhecimentos), todos e quaisquer serviços seriam equiparados a royalties por força do Parágrafo 5 da Convenção, uma vez que toda a prestação de serviços tem uma componente técnica.

S. A única Convenção celebrada por Portugal que faz referência a "serviços técnicos" é, precisamente, a Convenção entre Portugal e o Brasil, sendo que praticamente todas as Convenções celebradas pelo Brasil contém esta cláusula (incluída nos respectivos Protocolos e espelhada na posição expressa pelo Brasil no capítulo das Posições dos Países Não-Membros sobre o Modelo de Convenção Fiscal da OCDE).

T. Nos termos do n.º 2 do artigo 3.º da Convenção, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido na própria Convenção terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica.

U. Ora, acontece tão simplesmente que a legislação fiscal portuguesa pura e simplesmente não contém qualquer definição de "serviços técnicos", ao contrário da legislação brasileira que contém a definição de "serviços técnicos".

V. De acordo com a legislação brasileira, o conceito de "serviços técnicos" para efeitos de aplicação de uma Convenção tem necessariamente carácter acessório relativamente aos contratos em que há transferência de tecnologia, não abrangendo os contratos em que o objecto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, uma vez que a remuneração deve ser sempre entendida em sentido complementar aos contratos.

W. Uma vez que a legislação portuguesa não contém qualquer definição de "serviços técnicos", o intérprete terá de utilizar a definição de consta da legislação brasileira, conforme ensina o Professor Alberto Xavier.

X. Os serviços prestados pela A..... à ora Recorrente não constituem "*serviços técnicos com transferência de tecnologia*", não sendo assim equiparáveis a royalties nos termos dos Protocolos das Convenções celebradas pelo Brasil.

V. Resulta do exposto que a aplicação da Convenção não permite a tributação na fonte dos rendimentos em causa, razão pela qual deve o acto de liquidação ser anulado.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso, devendo, em consequência, ser anulada a Sentença Recorrida e a liquidação impugnada, nos termos da p.i.

Foi admitido o recurso para subir imediatamente, nos próprios autos e no efeito meramente devolutivo.

A Exma Representante do Ministério Público (RMP), junto deste Tribunal, no seu parecer, pronuncia-se por ser negado provimento ao recurso, dizendo aderir à posição vertida pelo Exmo Procurador da República junto do Tribunal recorrido que nesse sentido se pronunciou.

A ora recorrente veio juntar aos autos a cópia de um parecer jurídico (fls 346 a 368 dos autos).

Foram colhidos os vistos dos Exmos Juízes Adjuntos.

B. A fundamentação.

2. A questão decidenda. São as seguintes as questões a decidir: Se deve ser acrescentado ao probatório a matéria invocada pela recorrente na sua alínea c) das conclusões do recurso; Se o acto de liquidação se encontra devidamente fundamentado sob o ponto de vista formal; E se os contratos celebrados entre a recorrente e a empresa A..... e os correspondentes serviços ao seu abrigo prestados, se podem qualificar de *transmissão de know-how e assistência técnica associada*.

3. A matéria de facto.

Em sede de probatório o M. Juiz do Tribunal “a quo” fixou a seguinte factualidade, a qual igualmente na íntegra se reproduz:

- 1) A impugnante foi constituída em 1967 para o exercício da actividade de "Construção" a que corresponde o CAE 45212; posteriormente, foi adquirida pelo grupo brasileiro A....., sendo que em virtude desta aquisição, parte das acções ficaram a pertencer à A..... Portugal, que foi incorporada na Z..... em 2000 - doc. fls. 105.
- 2) A impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, incidente sobre o exercício de 2000, que deu origem à liquidação de retenções na fonte de IR n.º 2..... - Doc. Fls.100 e ss e 112.
- 3) A impugnante não procedeu à retenção na fonte do imposto referente a duas facturas emitidas pela A....., entidade não residente em Portugal - Doc. Fls. 106.
- 4) A impugnante apresentou um certificado comprovativo da residência fiscal para o ano de 2001 da A..... no Brasil. - Doc. Fls. 174.
- 5) A Administração Tributária considerou que os rendimentos em causa da A..... são provenientes da transmissão de "Know-How" e assistência técnica associada - Doc. Fls. 100 e ss.
- 6) Consta do relatório da inspeção o seguinte: "1.10. (...) o sujeito passivo apresentou um mapa que lhe foi enviado pela A..... no qual são discriminados os trabalhos efectuados por aquela entidade não residente e que passam pela intervenção dos seus departamentos técnico, jurídico e informático nas propostas para a construção das obras apresentadas pela Z..... em concursos públicos, e pela intervenção dos departamentos de planeamento e controle de gestão, contabilidade e gestão da qualidade em tarefas de carácter geral." – Doc. Fls 108.
- 7) A impugnante celebrou dois contratos com a A....., ambos datados de 17/09/1993, um designado “Contrato de consultoria e de prestação de serviços” e o outro designado “Contrato quadro de consultoria e prestação de serviços” – Docs. Fls 64 e ss e 73 e ss.
- 8 e 9) Contratos que, face à sua extensão, cujos dizeres, aqui se dão por reproduzidos (...).
- 10) A pessoa que consta como tendo assinado o 2º contrato em representação da Z....., P....., era à data que consta do contrato representante do Grupo A..... na Europa, e só posteriormente é que foi nomeado Presidente da Z..... - doc. fls. 108.
- 11) A Administração Tributária considerou que no "Contrato quadro de consultoria e prestação de serviços" podem caber, nos serviços aí enumerados, os rendimentos qualificados como Know How. - Doc. Fls. 100 e ss.
- 12) Considerou ainda que as facturas em causa se referiam a serviços prestados ao abrigo do "Contrato de consultoria e de prestação de serviços" - Doc. Fls. 100 e ss.
- 13) A Administração Tributária anulou, por despacho do sr. Director de Finanças Adjunto, em sede de reclamação graciosa a liquidação impugnada pelo montante de € 256.333,36 e os correspondentes juros compensatórios de € 61.505,95, subsistindo a liquidação por € 363.246,95 mais juros compensatórios de € 80.610,96. - Doc. Fls. 205 do Processo de reclamação.

A convicção do Tribunal baseou-se nos documentos juntos aos autos, em especial os mencionados. Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.

4. Na matéria das conclusões das alíneas A. a C. da sua alegação vem a ora recorrente insurgir-se contra a sentença recorrida no que ao julgamento da matéria de facto diz respeito, pretendendo que do probatório fixado passe a constar a matéria dos pontos que assinala como os n.ºs 14 a 17 e que dizem respeito, em parte, a uma melhor explicitação dos fundamentos que conduziram à liquidação em causa e ainda subsistente, constantes do relatório da inspecção tributária cuja cópia consta, para além do processo de reclamação graciosa apenso, também nestes autos de fls 102 e segs.

Como é sabido, ao probatório fixado na sentença recorrida ou sua base instrutória, devem ser levados os factos provados e não provados relevantes para a decisão da causa, segundo as várias soluções plausíveis da questão de direito, nos termos do disposto nos art.ºs 511.º n.º1 e 659.º do Código de Processo Civil (CPC) e 123.º n.º2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

E em tal impugnação da matéria de facto deve o recorrente dar cumprimento ao disposto no art.º 690.º-A do mesmo CPC, sob pena da sua rejeição, o que no caso a mesma não cumpriu integralmente, mas tendo em conta que tal prova é reportada ao relatório do exame à escrita, documento devidamente identificado nos autos, que a ora recorrente não foi notificada para suprir tal falta (1) e que na decisão, deve ser dada primazia à substância em detrimento da forma, quando esta não constitua escolho ao conhecimento da substância, como no caso se entende ocorrer, passamos a conhecer da invocada alteração/aditamento da matéria de facto ao probatório constante das citadas alíneas e números.

Quanto à matéria do seu ponto 14. pretendido acrescentar ao probatório, na matéria fixada no mesmo, nos seus pontos 3., 5. e 12., já se reportam a tal matéria, faltando-lhe a menção da respectiva qualificação na categoria de imposto e respectivo enquadramento legal, pelo que devem serem acrescentadas tais referências, circunscritas, contudo, ao âmbito de tal relatório e não com a dimensão que a ora recorrente pretende e que não encontra eco nesse mesmo relatório, tanto mais que a ora recorrente continua a colocar em causa a fundamentação (formal) de tal acto de liquidação, e estes constituem importantes elementos do acto para tal apreciação.

Assim, adita-se ao probatório o **n.º14**, com a seguinte redacção:

Para entender que os rendimentos provenientes das facturas referidas em 3. supra, 5. e 12., considerou a AT que (...) *por os rendimentos em causa não configurarem prestações de serviços passíveis de enquadramento nas disposições da citada Convenção para efeitos da exclusão da sua tributação em Portugal mas sim rendimentos provenientes da transmissão de Know-how e assistência técnica associada.* (fls 107)...*não foram verificados factos novos que permitissem subsumir a alteração dos pressupostos na geração dos rendimentos em causa tendentes à eventual qualificação destes como meras prestações de serviços* (fls 108)...tendo enquadrado tal situação na norma *do anterior art.º 75.º n.º1 a) do Código do IRC (actual art. 88º)* – fls 107 e 109 dos autos.

Quanto à matéria pretendida acrescer ao probatório do seu ponto 15., pela sua formulação negativa, constitui o inverso daquela que foi considerada pela AT para entender a subsunção de tal situação em rendimentos de *know-how e assistência técnica associada*, não tendo qualquer interesse a sua fixação, sob qualquer das vertentes do direito aplicável, pelo que a mesma se não acrescenta ao probatório.

Quanto à matéria pretendida acrescer pelo seu ponto 16., como facto posterior à liquidação, apenas poderia

ter algum interesse como facto instrumental daquela e para demonstrar que diversos órgãos da AT teriam posições diversas sobre como tais rendimentos devem ser qualificados.

Só que, lendo e relendo toda a informação em que se baseou a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, nela não vemos que nela se tenha optado por uma clara qualificação de *prestação de serviços* os trabalhos donde resultou a não retenção do imposto em causa, antes os tendo integrado também na qualificação de *know-how e assistência técnica associada*, como se pode ler (...) *além de mantermos o parecer da Inspeção sobre o mesmo enquadramento fiscal, com base no objecto de ambos os contratos, no pressuposto de configurarem a mesma substância* - fls. não numeradas do processo de reclamação graciosa apenso - para além de, também, nessa reclamação se defender, ser indiferente para a taxa de retenção a efectuar a qualificação entre a de know-how e a prestação de serviços, em ambos os casos de 15%, não sendo nesta matéria, de acrescentar ao probatório a invocada, por falta da sua prova.

Quanto à matéria acrescer ao probatório sob o n.º 17, também do relatório da inspecção tributária, em lado algum vislumbramos que a AT tenha considerado preenchido o requisito de demonstração da residência fiscal no Brasil no ano de 2000, por força da entrega do modelo 12-RFI efectuada em 6.10.2004. Pelo contrário, o que a AT no ponto 1.3 desse relatório consignou foi que (...) *o sujeito passivo não possuía naquela data o certificado de residência fiscal que se mostra necessário para accionar a referida Convenção, tendo efectuado o pedido para a sua aplicação às autoridades fiscais brasileiras em 30 de Setembro de 2004...considerando que em 2000, ao contrário do que sucede actualmente, não era claro que a residência fiscal tivesse de ser certificada antes do pagamento ou colocação à disposição dos rendimentos.*

Ainda que mais abaixo tenha vindo considerar inócua a invocação da Convenção, *em virtude de, com base nesses factos, os rendimentos em causa não configurarem prestações de serviços passíveis de enquadramento nas disposições da citada Convenção para efeitos da exclusão da sua tributação em Portugal mas sim rendimentos provenientes da transmissão de know-how e assistência técnica associada* (...), não sendo por isso pois, por falta de prova nesse sentido, de levar também tal matéria, ao probatório da sentença recorrida, procedendo, mas apenas em parte, a matéria das citadas alíneas das conclusões do recurso sobre a matéria de facto.

4.1. Para julgar improcedente a impugnação judicial deduzida considerou o M. Juiz do Tribunal “a quo”, em síntese, que quer tais rendimentos fossem subsumíveis a actos de execução técnica, quer o fossem por meras prestações de serviços sempre estariam sujeitos a uma taxa de retenção na fonte de 15%, ao abrigo da norma do art.º 69.º n.º2 a) ou 75.º g), ambos do CIRC, já que prestados por uma entidade que não tem sede nem direcção efectiva em território português e também aqui não possui estabelecimento estável aos quais os mesmos fossem imputáveis, que tais rendimentos se enquadram no conceito de “royalties”, ao abrigo do art.º 12.º da Convenção, tributados à taxa de 15%, que sempre seria igual à aplicada no caso e que o acto se encontra fundamentado por ser irrelevante a qualificação de rendimentos como de know-how ou de prestação de serviços técnicos por o resultado sempre ser o mesmo – tributação à taxa de 15%.

Para a recorrente, de acordo com a matéria das conclusões das alegações do recurso e que delimitam o seu objecto – se bem se consegue alcançar o seu total sentido e alcance -, para além da questão sobre a matéria de facto já tratada, contra todas estas questões se vem insurgir, continuando a defender que o acto de liquidação não se encontra fundamentado sob o ponto de vista formal não referindo uma única razão por que tais rendimentos se devem de qualificar de know-how e assistência técnica associada – matéria das alíneas E. a M. – que a falta de prova da residência fiscal em 2000 não constituiu pela AT entrave à aplicação da Convenção – matéria das alíneas N. e O. – e que a Convenção em causa não permite a tributação

efectuada por o conceito de “serviços técnicos” constantes na Convenção ser um conceito próprio do Brasil, já que todos os serviços envolvem a transferência de conhecimentos e assim todos seriam equiparados a royalties por força do parágrafo 5 da Convenção, antes devendo o seu significado ser regulado de acordo com o n.º 2 do art.º 3.º da dita Convenção serem tais rendimentos qualificados como de prestação de serviços, sem transferência de tecnologia, que nos termos da mesma Convenção não obrigava à retenção na fonte de imposto – matéria das conclusões das suas alíneas P. a V. da sua alegação de recurso.

Vejamos então.

A fundamentação dos actos administrativos em geral, constitui um imperativo constitucional, expressamente previsto no art.º 268.º n.º 3 da CRP, cujo escopo imediato é esclarecer concretamente a motivação do acto, permitindo a reconstituição do *iter cognoscitivo e valorativo* que determinou a adopção do acto, com determinado conteúdo, na esteira das lições de Diogo Freitas do Amaral, "Curso de Direito Administrativo", Almedina, 2001, Vol. II, pp.351 e segs.

E no âmbito do direito tributário, tal exigência de fundamentação dimanava directamente da norma do art.º 82.º do CPT e hoje da norma do art.º 77.º da LGT, a qual deve ser remetida ao contribuinte por força do disposto no art.º 21.º do mesmo Código, e a fundamentação externada pela AT deve satisfazer o requisito de fundamentação contemporânea(2) exigível, do ponto de vista formal, sendo suficiente quando permite a reconstituição do *iter cognoscitivo* que determinou a decisão da Administração, sendo clara quando é inteligível e sem ambiguidades ou obscuridades e é congruente quando exprime concordância entre os pressupostos normativos do acto e os motivos do mesmo.

Como é sabido, a fundamentação de um acto de liquidação no caso, deve ser o esteio, o suporte, por que foi efectuada aquela concreta liquidação e não qualquer uma outra, de molde a permitir ao contribuinte apreender os concretos factos donde ela emerge e poder determinar-se pela sua aceitação ou impugná-la, se entender que a mesma se encontra eivada de qualquer um vício que a inquene de ilegal, variando assim, a densidade fundamentadora, consoante o tipo de acto em causa e a participação ou não do mesmo no procedimento da sua formação.

No caso, a qualificação efectuada pela ora recorrida de tais trabalhos no conceito de *know-how e assistência técnica associada* fundou-se na matéria constante do ponto 6) do probatório (mapa discriminativo dos trabalhos efectuados), nos dizeres das duas facturas cujas cópias constam de fls 80 e 81 dos autos, por referência aos contratos celebrados entre as duas entidades, conforme matéria dos pontos 7) e 12) do probatório fixado, que depois subsumiu à norma do art.º 75.º n.º 1 a) do CIRC, na redacção então vigente.

Assim, a liquidação do imposto em causa à ora recorrente, emerge, directamente, daquela factualidade, fechando o silogismo judiciário, num raciocínio suficiente, claro e congruente, constituindo esta liquidação a emanção normal, típica, daqueles pressupostos e da norma jurídica apontada, não padecendo o mesmo de falta de fundamentação (formal), desta forma facilmente se apreendendo porque teve lugar esta liquidação e não qualquer uma outra, sendo esta o resultado normal, típico, das premissas consideradas.

Que tal acto de liquidação não pode padecer do invocado vício formal emerge, também, directamente da petição da presente impugnação judicial e do presente recurso, onde a recorrente demonstra ter apreendido a totalidade das razões invocadas pela AT para efectuar tal liquidação, pelo que a mesma não deixou de cumprir a sua finalidade subjacente: por que foi efectuada aquela concreta liquidação e não qualquer uma outra, e permitir à ora recorrente apreender os concretos factos donde ela emerge e pode determinar-se pela

sua aceitação ou pela sua impugnação ao entender que a mesma se encontrava eivada de vários vícios que a inquinavam de ilegal, como veio a entender.

Isso sem se tomar posição, quer sobre a existência de tais efectivos trabalhos e correcta subsunção, que como se sabe já não se integra na existência ou não deste vício formal mas sim em erro de substância, sobre os pressupostos de facto ou de direito, conducentes ao vício de violação de lei, causa de anulação do acto impugnado, a existir, questão que assim se encontra fora do âmbito da questão de falta de fundamentação (formal) do acto de liquidação em que nos encontramos.

Em suma, o acto de liquidação de imposto, encontra-se devidamente fundamentado sob o ponto de vista formal, im procedendo as alíneas sobre esta matéria das conclusões do recurso.

4.2. Na matéria das suas conclusões N. e O. das alegações do recurso, vem a ora recorrente insurgir-se com a sentença recorrida por a mesma ter considerado que a entidade prestadora dos serviços em causa não ter efectuado a prova da sua residência fiscal para o ano de 2000 e que a AT havia aceite, mas que protesta juntar um novo formulário para prova dessa residência.

Como já anteriormente se fundamentou, ao contrário do invocado pela recorrente, a AT não aceitou que a prova de residência fiscal da entidade em causa se mostrasse efectuada com o certificado de residência do formulário 12-RFI relativo ao ano de 2001, já que a mesma entendeu que não havia lugar à aplicação da Convenção celebrada entre Portugal e o Brasil por tais rendimentos não serem passíveis de qualificar como de *prestações de serviços* subsumíveis às disposições da mesma Convenção mas sim rendimentos provenientes da transmissão de *know-how e assistência técnica associada*, desta forma, tal residência fiscal ou não, foi questão que logrou prejudicada na óptica da mesma AT, sobre a qual não constituiu o esteio, o suporte, para a não aceitar na liquidação efectuada, pelo que a sua relevância ou não na eventual anulação da presente liquidação será objecto da fundamentação da matéria do ponto seguinte, se para a decisão a proferir a mesma se mostrar necessária.

4.3. Na restante matéria das suas conclusões – pontos P. a V. – continua a ora recorrente a pugnar que os serviços prestados pela A..... à ora recorrente não podem ser qualificados de *transferência de know-how e assistência técnica associada* mas sim de *meras prestações de serviços*, não tendo havido qualquer transferência de tecnologia para a mesma ora recorrente, pelo que os mesmos não estão sujeitos a tributação em Portugal.

Foi com base nos serviços constantes no citado mapa discriminativo e contratos cuja cópia consta de fls 64 e 73 e segs dos autos, que a AT considerou que tais trabalhos eram de qualificar como de transmissão de *know-how e assistência técnica associada* – cfr. matéria do ponto 5. do probatório – logo havia lugar à retenção na fonte dos rendimentos pagos, que, não efectuada, dimanou na liquidação em causa.

Em tal mapa discriminativo consta como sendo serviços prestados pela referida A....., não colocados em causa, os seguintes:

«passam pela intervenção dos seus departamentos técnico, jurídico e informático nas propostas para a construção das obras apresentadas pela Z..... em concursos públicos, e pela intervenção dos departamentos de planeamento e controle de gestão, contabilidade e gestão da qualidade em tarefas de carácter gerab» e ao abrigo dos citados contratos celebrados entre as duas entidades, como se pode ver das citadas facturas em causa, cuja cópia consta de fls 80 e 81 destes autos, e onde se pode ler, na respectiva descrição, que tal importância é devida no âmbito do *contrato de Consultoria e Prestação de Serviços*.

O primeiro dos contratos cuja cópia consta de fls 64 a 71 dos autos, consta como data da sua realização em 17.9.1993, encimado por **Contrato de consultoria e de prestação de serviços**, celebrado entre a Construtora A....., SA, e a ora recorrente, tinha por fundamentos, entre outros, a Z..... *estar interessada em beneficiar no território português do know-how da A....., a qual acordou em permitir a sua utilização pela Z..... e em que lhe sejam prestados serviços de consultoria e assistência técnica* – sua alínea G) – e tinha como cláusula

primeira:

Pelo presente contrato, a A..... concorda em prestar serviços à Z..... nas áreas da organização, elaboração de projectos, preparação de propostas, execução de empreitadas de obras públicas e particulares e fiscalização das mesmas, incluindo designadamente

os

seguintes:

- a) Consultoria na organização, elaboração e montagem de propostas para concursos de obras públicas e particulares, bem como o apoio na concepção de estudos e projectos de engenharia – através do estudo dos processos de concurso e preparação de todos os documentos necessários à apresentação de propostas, como sejam, sem limitar, a orçamentação de obras, elaboração de pormenores, planos, desenhos explicativos, programas de trabalho, planos de pagamentos, memórias justificativas e descritivas do modo de execução da obra...
- b) Acompanhamento e supervisão de execução de obras – a A..... deverá disponibilizar permanentemente engenheiros civis, de reconhecido mérito, a fim de assegurar o efectivo acompanhamento das obras em execução...
- c) Emissão de pareceres técnicos – traduzidos no acompanhamento por pessoal especializado, sobre o modo de preparação das propostas, de execução das obras, de controle de custos, e demais matérias relacionadas com a gestão empresarial, técnica e das obras.
- d) Elaboração de estudos relacionados com a melhoria da competitividade da Z..... e desenvolvimento dos seus serviços, de forma a aumentar a respectiva rentabilidade – através de estudos de mercado, do dimensionamento da estrutura das obras...
- e) Transmissão de informações sobre oportunidades de negócio, nos mercados onde opera a Z..... e outros potenciais mercados...
- f) Prestação de serviços na área informática apoiando a implementação de programas informáticos, em especial a assessoria e manutenção dos programas informáticos desenvolvidos pela A.....
- f) Apoio na formação de pessoal e gestão de recursos humanos ...

Na cláusula quinta, seu ponto 6:

A A..... enviará à Z....., no termo de cada semestre, uma factura relativa à repartição provisória dos custos, designadamente quanto aos custos mensais não apurados naquelas datas.

E na cláusula décima segunda:

O presente contrato rege-se pela lei portuguesa.

E o segundo dos contratos cuja cópia consta de fls 73 a 78 dos autos, também datado de 17.9.1993, encimado por **Contrato Quadro de consultoria e de prestação de serviços**, celebrado entre a Construtora A....., SA, e a ora recorrente, tinha por fundamentos, entre outros, *dada a insuficiente dimensão da Z..... para a realização do volume de empreitadas que lhe têm sido adjudicadas, a Z..... necessita de contratar os serviços de terceiros para assistência nos domínios da organização, administração, elaboração de projectos, execução de empreitadas de obras públicas e particulares e/ou a fiscalização das mesmas* – sua alínea D) – e tinha como cláusula primeira:

Pelo presente contrato, a A..... obriga-se a prestar à Z....., que aceita essa prestação, serviços de consultoria na área da construção civil.

2. Os serviços de consultoria a prestar abrangerão as seguintes actividades:

- a) Organização, elaboração e montagem de propostas para concursos de obras públicas e particulares – através, nomeadamente, do estudo dos processos de concurso e preparação de todos os documentos necessários à apresentação de propostas, como sejam, sem limitar, a orçamentação de obras, elaboração de pormenores, planos, desenhos explicativos, programas de trabalhos, planos de pagamentos, memórias justificativas e descritivas do modo de execução da obra;
- b) Emissão de pareceres técnicos – traduzidos no aconselhamento por pessoal especializado, sobre o modo de preparação das propostas, de execução das obras, de controle dos custos, e demais matérias relacionadas com a gestão empresarial, técnica e das obras;
- c) Consultoria na área informática, nomeadamente apoiando a implementação de programas informáticos, em especial a assessoria e manutenção dos programas informáticos desenvolvidos pela A.....
- d) Consultoria de gestão financeira, operacional e de recursos humanos – nomeadamente através da elaboração de estudos relacionados com a melhoria da competitividade da Z..... e desenvolvimento dos seus serviços, de forma a aumentar a respectiva rentabilidade – através de estudos de mercado, do dimensionamento da estrutura das obras, da apresentação de técnicas avançadas de execução e da preparação de pessoal;
- e) Apoio na formação de pessoal e gestão de recursos humanos ...

E na cláusula quarta, seu ponto 1:

Salvo acordo escrito em contrário nos termos do número três da Cláusula primeira, a Z..... pagará à A..... a quantia de 50.000\$00 Escudos (a que acrescerão os montantes relativos a taxas e impostos que forem devidos) por cada hora de cada elemento da A..... envolvido na prestação dos serviços objecto deste contrato. Este valor será actualizado anualmente se for renovado.

Na esteira de Alberto Xavier(3) e secundando designadamente o acórdão deste Tribunal de 8.4.2003, recurso n.º 5.366/01(4), atendendo à modelação contratual definida e querida pelas partes, a espécie que melhor se quadraria na qualificação jurídica seria de contrato de empreitada, pelo menos numa sua parte – aquela que tem por objecto a *«elaboração e montagem de propostas para concursos de obras públicas e particulares»*, tal como definido no art.º 1207.º do Código Civil (CC), espécie típica ou nominada da categoria dos contratos de prestação de serviços, como previsto nos art.ºs 1154.º e 1155.º do mesmo Código: *na prestação de serviços promete-se um actividade através da utilização do trabalho desenvolvido por uma das partes da relação jurídica e na empreitada o que se promete e descreve como objecto contratual é o específico e concreto resultado dessa actividade, isto é, a obra em si mesma considerada.*

Já numa outra parte, ou seja naquela em que tal contrato tem por objecto o *«acompanhamento e supervisão de execução de obras – a A..... deverá disponibilizar permanentemente engenheiros civis, de reconhecido mérito, a fim de assegurar o efectivo acompanhamento das obras em execução e emissão de pareceres técnicos»*, predomina a prestação de serviços por uma das partes (a A.....) em favor da outra (a Z.....), pelo que nesta parte tal contrato assume feição de contrato de prestação de serviços, assim resultando um contrato misto de empreitada e de prestação de serviços, o celebrado entre a referida A..... e a ora recorrente, cuja natureza nos dois escritos é similar, ainda que o primeiro deles seja mais extenso e pormenorizado do que o segundo.

A natureza do dito contrato à luz civilista de empreitada e de prestação de serviços, não confere nenhuma relevância à luz do direito fiscal já que, quer um, quer o outro, têm igual tratamento, pelo que os pagamentos

efectuados pela ora recorrente à referida A....., nos 1.º e 2.º semestres do ano de 2000, que a AT qualificou e a sentença recorrida secundou, de *transmissão de know-how e assistência associada* – cfr. matéria do ponto 5. do probatório – tributáveis por inclusão na base de incidência objectiva do art.º 4.º n.º3 alínea c) n.º1 do CIRC (*rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial*), na redacção de então, apenas será de manter se os mesmos forem subsumíveis a essa qualificação.

Do ponto de vista da AT estão em causa rendimentos de entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal (art.º 4.º n.º2 do mesmo CIRC), derivados de fonte localizada em território nacional, pelo que terá sentido a aplicação da lei fiscal segundo o critério analítico de tributação - por retenção na fonte – de tais rendimentos em si mesmo considerados (e não o critério sintético de tributação por inclusão na mecânica de apuramento do lucro societário em Portugal), segundo a enumeração taxativa de incidência do art.º 4.º n.º3, alínea c) n.º3 do CIRC – “*outros rendimentos de aplicação de capitais*”, por remissão conjugada dos seguintes normativos:

O art.º 4.º n.º3, c) n.º3 do CIRC (*rendimentos de aplicação de capitais*) remete para o art.º 6.º n.º1 m) do CIRS (*royalties e assistência técnica*);

Ex vi da incidência objectiva do art.º 3.º n.º1 d) do CIRC (rendimentos em sede de IRS auferidos pelos sujeitos enunciados no art.º 2.º n.º1 c) do CIRC;

E incidência subjectiva do art.º 2.º n.º1 c) do CIRC (não residentes sem estabelecimento estável ou, possuindo-o, a ele os rendimentos não sejam imputáveis.

No caso, temos assim, que os rendimentos provenientes do citado contrato de *Contrato de consultoria e de prestação de serviços*, como contrato misto de empreitada e de prestação de serviços que foi civilmente qualificado, teremos que os pagamentos derivados dos trabalhos prestados ao seu abrigo pela sociedade estrangeira A..... serão tributáveis à luz da lei interna portuguesa se subsumíveis em uma das classes de incidência objectiva de rendimentos tipificados no art.º 4.º n.º3 c) do CIRC.

A AT, em lado nenhum do relatório cuja cópia consta de fls 102 e segs dos autos, fez integrar os respectivos pagamentos em alguma dos primeiros três números da alínea c) do n.º3 do art.º 4.º do CIRC, mas por exclusão de partes e a qualificação que a mesma efectuou de tais prestações de serviços – *transmissão de know-how e assistência técnica associada* – a sua integração teria sido efectuada na base de incidência objectiva do n.º3 da alínea c) do n.º3 do art.º 4.º do CIRC, como rendimentos da aplicação de capitais, a título de royalties por transferência de tecnologia.

Integração objectiva de incidência com o que se não concorda, por duas ordens de razões:

- Primeira, tais pagamentos não se subsumem no conceito de royalties porque o clausulado do contrato celebrado entre as duas entidades não prevê que a A..... haja de transferir a favor da ora recorrente o uso de qualquer tipo de tecnologia para a apresentação da “*elaboração e montagem de propostas para concursos de obras públicas e particulares*”, pelo contrário, é ela própria, a A....., que usa e aplica os seus conhecimentos técnicos de engenharia e outros, para elaboração e montagem desses concursos de obras públicas e particulares;
- Segunda, e na decorrência da anterior, porque o clausulado do referido contrato em apreço não permite a sua recondução ao conceito de contrato de assistência técnica, exactamente porque este tem por objecto a prestação de serviços complementares para manter operacional a aplicação da tecnologia contratualmente cedida, o que não é o caso.

É grande a ambiguidade que na doutrina e na legislação comparada rodeia os conceitos de “contratos de

prestação de serviços técnicos", "contratos de assistência técnica" e "contratos de «know-how»", todos relacionados com uma ampla e brumosa noção de "transferência de tecnologia".

E dizemos ampla e brumosa porque o conceito elástico de "transferência de tecnologia" tem sido elaborado pela lei para finalidades muito distintas: umas vezes, para disciplinar o regime de remessas cambiais relacionado com investimentos estrangeiros; outras, para efeitos de legislação "anti-trust" ou de defesa da concorrência; outras ainda, para efeitos tributários, de tal modo que pode afirmar-se, sem hesitação, que não existe um conceito técnico uniforme que consiga unificar as diversas acepções em que a expressão tem sido utilizada, tanto no que se refere ao conceito de "tecnologia" propriamente dita, quanto ao que se deva entender por "transferência".

Tanto isto é verdade que a clássica trilogia *capital embodied, human embodied e disembodied technology* se, do ponto de vista económico pode subsumir-se a um conceito unitário, desdobra-se juridicamente em institutos insusceptíveis de serem reconduzidos a um núcleo homogéneo. Não adiantaria para efeitos do presente estudo uma digressão sobre esta matéria, que só poderia desviar a atenção do ponto fulcral que nos ocupa e que é a distinção, para efeitos da lei fiscal portuguesa, entre, por um lado, os rendimentos derivados de prestação de informações resultantes de experiência acumulada e os rendimentos de assistência técnica - inegavelmente sujeitos a uma retenção definitiva na fonte, se pagos a residentes no estrangeiro por devedor residente em Portugal - e, por outro lado, os rendimentos de prestação de serviços, inclusive de conteúdo técnico, eventualmente livres de imposto em Portugal, nas mesmas circunstâncias.

A distinção entre rendimentos de prestação de informações resultantes de experiência acumulada e de simples prestação de serviços, muito em particular dos serviços de "engineering" (*technical fees*) deve fazer-se em função do objecto do contrato - e isto por força do próprio artigo 6º alínea m), do CIRS que expressamente se refere a rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a prestação de informações resultantes de experiência adquirida, bem como a assistência técnica.

O contrato de "*know-how*" tem por objecto a transmissão de informações tecnológicas preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmas consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garanta o seu resultado. Ao invés, o contrato de prestação de serviços de "*engineering*" tem por objecto a execução de serviços que pressupõem, por parte do prestador, uma tecnologia, a qual porém não se destina a ser transmitida, mas meramente aplicada ao caso concreto mediante ideias, concepções e conselhos baseados num estudo pormenorizado de um projecto.

No contrato de "know-how", *transfere-se* tecnologia. No contrato de "engineering", *aplica-se* tecnologia. Como bem diz PHILIP BAKER, no primeiro ocorre "*supplying know-how*", no segundo "*applying know-how to guide the company*".

A distinção entre estas duas modalidades contratuais foi muito bem sublinhada por MASSAGUER: "en el contrato de *licencia de know how*, el licenciante concede una autorización para que el licenciario explote determinada información técnica secreta que pertenece al primero que, a tal fin, pone a su disposición; en el *consulting engineering*, la empresa de consultoria usa de tal información técnica, no siempre secreta, de que dispone para la prestación de un determinado servicio, pero no la pone a disposición del cliente ni autoriza su explotación" (5).

Com razão, observa BRUNO GOUTHIÈRE que um dos elementos que permite distinguir os contratos de prestação de serviços dos contratos de "know-how" reside na natureza das informações fornecidas ou utilizadas: se estas são secretas, existe "a priori", transferência de "savoir-faire"; se, porém, a empresa se limita a utilizar a sua experiência e os conhecimentos usuais da sua profissão, trata-se, em princípio, da realização de uma prestação de serviços, submetida ao regime do lucro de empresas (6).

«Dizer-se que uma prestação de serviços de "engineering" envolve uma "transferência" de tecnologia é tão absurdo como pretender que tem por objecto uma "transmissão de know-how" um contrato pelo qual consultores jurídicos estudem a melhor forma de implantação de uma empresa, racionalizem as suas operações do ponto de vista fiscal, do controle de câmbios e do Direito do Trabalho, ou preparem uma fusão ou cisão. O facto de os serviços prestados no âmbito de um contrato de "engineering" terem conteúdo técnico especializado não deve, pois, conduzir ao equívoco de ver neles um veículo de transferência de tecnologia, para efeitos fiscais, muito embora essa assimilação já tenha sido feita para outros fins, nomeadamente da legislação de controle de câmbios ou de defesa da concorrência(7) ».

Para efeitos fiscais, a remuneração do "*know-how*" é um rendimento de capital, uma vez que retribui um capital tecnológico previamente acumulado que é posto à disposição do beneficiário, enquanto a remuneração da prestação de serviços não pessoais é o preço pela "venda" do serviço em si mesmo considerado e não retribuição de um "factor de produção", de uma "tecnologia", cuja transmissão não é em si objecto do contrato. E daí que, enquanto a contraprestação nos contratos de "know-how" reveste a forma de um "*lump sum*" ou de uma percentagem da facturação, da produção ou do lucro, a contraprestação nos contratos de prestação de serviços de "engineering" é fixada essencialmente com base no custo demonstrado por critérios relativos ao trabalho desenvolvido, como o número de horas despendidas. Um contrato remunerado em função do número de horas despendidas, como no caso, não é, em princípio, um contrato de "know-how", pois o tempo da execução dos serviços não guarda qualquer relação com o benefício resultante da aquisição de informações resultantes da experiência acumulada.

Esta diferença entre "know-how" e prestação de serviços foi, aliás, reconhecida pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE nos comentários à Convenção Modelo (versão de 1992), comentários esses que revestem grande valor interpretativo para os tratados que nela se basearam, como é o caso da Convenção entre Portugal e a Finlândia: "in the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public.

... Significa isto que a OCDE qualifica a remuneração dos contratos de prestação de serviços em geral, incluindo os de serviços técnicos de "engineering" e de assistência não como "royalties", mas como remuneração de trabalho independente, regulada no art.º 14.º da Convenção Modelo, tratando-se de serviços pessoais, ou como lucro de empresa, regulado no art.º 7.º, tratando-se de serviços prestados em regime de empresa, por pessoas colectivas ou entidades a elas equiparadas.

E fá-lo com a consequência, em ambos os casos, de recusar o poder de tributar do Estado da fonte, salvo nas hipóteses em que o prestador de serviços nele disponha de instalação fixa ou estabelecimento estável.

Em conclusão do que atrás se expôs, pode concluir-se que os traços distintivos da convenção de "know-how" em relação ao contrato de prestação de serviços técnicos são os seguintes:

- (i) tem por objecto a transmissão de informações, conhecimentos ou experiências próprias não divulgadas;
- (ii) o transmitente não intervém na aplicação da tecnologia cedida, de tal modo que a aplicação das informações pelo cessionário se efectua por conta própria;
- (iii) o transmitente não garante o resultado da tecnologia cedida;
- (iv) a remuneração da tecnologia não se baseia no custo demonstrado em função de horas de trabalho, mas é fixada por critérios relacionados com a facturação, a produção ou o lucro.

Feita a distinção entre contratos de "*know-how*" e de prestação de serviços técnicos ou de "*engineering*", importa agora caracterizar os contratos de "assistência técnica", que com estes andam por vezes confundidos.

A simples expressão "assistência" revela que a prestação de serviços que é objecto do contrato em causa não tem carácter autónomo e independente, mas complementar ou acessório de outra prestação, prevista no mesmo contrato ou em contrato separado. Assim sucede frequentemente nos contratos de venda de equipamentos industriais ou de bens de capital em geral, que prevêem cláusulas relativas ao assessoramento na instalação, montagem e colocação em funcionamento dos bens vendidos.

Assim sucede também em contratos que têm por objecto a transferência de informações técnicas e que pressupõem uma prestação de serviços de assessoramento na transmissão e uso das informações transferidas.

Com efeito, em certos casos, a transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que é objecto do contrato, de "know-how", pode realizar-se instantaneamente pela mera cessão de direitos de uso, corporizados em plantas, manuais, desenhos ou fórmulas.

Noutros casos, porém, a transmissão da informação não se esgota na simples cessão de direitos, antes exige complementarmente uma actividade continuada de prestação de serviços, permanentes ou periódicos, pela qual a informação tecnológica seja plenamente colocada à disposição do cessionário. Ora, é precisamente nestes casos que ocorre a figura da "assistência técnica".

A assistência técnica distingue-se do contrato de prestação de serviços técnicos ou de "engineering", pois enquanto neste último caso a prestação de serviços é o objecto principal do contrato, no primeiro, a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objecto principal do contrato que é a transmissão de uma informação tecnológica. No contrato de prestação de serviços técnicos, as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma "assistência" na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica, as partes querem uma informação tecnológica através da prestação de um serviço complementar ou instrumental.

Como bem se salienta em parecer da Administração fiscal espanhola, caracteriza assistência técnica (na terminologia da lei portuguesa) o facto de uma empresa colocar pessoal qualificado à disposição do cliente, quando tal seja necessário para a própria transferência dos conhecimentos e experiências cedidos e não corresponda a uma obrigação de fazer, que constitua o objecto principal do contrato. Nestes casos, a empresa "não se obriga a efectuar por meio do seu pessoal os correspondentes serviços, mas unicamente a facilitar os conhecimentos necessários e informações de base(8)".

Ora, é precisamente o carácter complementar ou instrumental da *assistência técnica* relativamente à transmissão da informação resultante de experiência adquirida, que levou a lei portuguesa a submeter a respectiva remuneração ao mesmo regime tributário da remuneração da própria transmissão da informação, ou seja, a considerá-la como "rendimento de capital".

Mas este mesmo facto, ou seja, a qualificação da assistência técnica como "rendimento de capital", por complementariedade ou acessoriedade, leva também, e por outro lado, a concluir que somente podem ser qualificados como *de* assistência técnica, para efeitos fiscais, aqueles contratos que - seja qual for a sua denominação – tenham carácter complementar ou instrumental de contratos de transferência de capital tecnológico, não podendo de modo algum abranger os contratos em que o objecto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico, pois a remunerações destes não é, por natureza, rendimento de capital, mas rendimento de trabalho autónomo (tratando-se de serviços pessoais) ou preço constitutivo de lucro de empresa (tratando-se de serviços não pessoais).

Concordamos assim integralmente com MIGUEL TEIXEIRA DE ABREU quando, após observar que "a inclusão dos rendimentos derivados da assistência técnica entre os rendimentos de capitais representa um desvio sério em relação à ideia de que eles derivam do exercício de uma actividade profissional, pelo que deveriam ser considerados como rendimentos do trabalho", conclui que "a tributação da assistência técnica em sede de royalties deve ser interpretada de uma forma restritiva, nela incluindo apenas a assistência técnica que tenha um carácter meramente subsidiário em relação ao objecto principal do contrato (que será a transmissão de know-how) e que, ao mesmo tempo, seja prestada em íntima ligação com a transmissão de know-how ou de outra realidade tributável em sede de royalties(9)(...)".

A esta mesma conclusão adere M. H. DE FREITAS PEREIRA(10): "A inclusão na lei interna dos rendimentos da assistência técnica como rendimentos de aplicação de capitais levanta o problema do respectivo recorte conceptual. Julga-se que se tivermos em conta que o propósito do legislador foi, essencialmente, prevenir a evasão fiscal, face à acuidade bem sublinhada por TEIXEIRA DE ABREU de desviar rendimentos do know-how para a assistência técnica, pode encontrar-se critério com alguma coerência interna para suprir a falta de definição legal, numa linha próxima, aliás, das conclusões a que se chega na comunicação em análise.

Com efeito, neste contexto, parece-nos que é fundamental a ligação da assistência técnica à transferência de tecnologia, havendo toda a vantagem - na ausência de um conceito legal desta para efeitos fiscais – que se siga de perto a assistência técnica que, para efeitos extra-fiscais, é considerada como transferência de tecnologia. Isso leva a recorrer, como o faz TEIXEIRA DE ABREU, ao Despacho Normativo n.º 86/89, de 24 de Julho (Diário da República, I série, de 8 de Setembro de 1989).

Estas considerações já nos levaram a defender num trabalho em que colaborámos que se deviam considerar como assistência técnica para este efeito:

“- os serviços de assistência técnica relacionados com a cessão ou utilização de direitos da propriedade intelectual ou industrial, ou análogos, ou com a cedência de know-how, mesmo que estabelecida em contratos de *franchising* ou prestada sob a forma de formação de pessoal especializado;

“- os serviços de assistência técnica incluídos nos contratos de *engineering* quando relacionados com a cessão ou utilização dos direitos acima mencionados ou com a cedência de know-how;

"- outras modalidades de assistência técnica em que haja transferência de tecnologia, excepto os serviços de formação de pessoal não referidos anteriormente e os serviços relacionados unicamente com a construção ou manutenção de unidades industriais, bens de equipamento ou infra-estruturas.

"Esta definição, como então se acentuou, tem, porém, uma natureza provisória e, numa área tão difícil de ser moldada com esquemas demasiado rígidos e sujeita a rápidas mutações, deverá ser enriquecida com os ensinamentos que resultarem da aplicação prática do sistema fiscal. Um laço, porém, nos parece evidente – o da ligação da assistência técnica às transferências de tecnologia”.

Em suma, só pode falar-se em “assistência técnica” (ao menos no sentido em que a expressão é utilizada pela lei fiscal) quando exista um nexo de *complementaridade ou instrumentalidade* em relação a uma outra operação que aquela visa “assistir” e que consiste numa transmissão de “*know-how*” em si mesmo considerado.(...).

Face aos ensinamentos supra e aos concretos serviços prestados no âmbito dos mesmos – cfr. matéria dos pontos 5 e 6 do probatório - no caso, não podem os mesmos ser qualificados de *transmissão de know-how e assistência técnica associada*, como fez a AT, desde logo por nenhuma tecnologia ter sido transmitida, no sentido acima utilizado, para a própria ora recorrente utilizar, pela A....., pelo que tais pagamentos não podem ser subsumíveis ao conceito de *transmissão de know-how ou de outros rendimentos de capitais*, com incidência objectiva no art.º 4.º n.º3, alínea c) e seus n.ºs 1 a 3, do CIRC e 75.º n.º1, alíneas a) a c) e n.º3 do mesmo Código, em que tal retenção tinha carácter definitivo para entidades sem estabelecimento estável em território português, como acontecia com a referida A.....

Assim, face a tal errada qualificação e subsunção jurídica efectuada pela AT, o acto de liquidação padece dos vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, causa da sua invalidade nos termos do disposto no art.º 99.º do CPPT, não podendo deixar de ser anulado, tendo em conta que nos encontramos perante um contencioso de mera anulação como se dispunha na norma do art.º 6.º do anterior ETAF.

Também não é de qualificar como erro irrelevante, o resultante de uma diferente qualificação dos montantes pagos pela ora recorrente à A....., como se faz na sentença recorrida, ainda que a taxa de retenção fosse igual em ambos os casos, sob pena de se encontrar o tribunal a praticar *administração activa*, o que a lei lhe não permite, antes devendo o tribunal anular o acto de liquidação se eivado de algum vício que o afecte a sua legalidade, e a AT proceder à plena reconstituição da legalidade do mesmo, efectuando nova liquidação se para tanto estiver em tempo, nos termos do disposto no art.º 100.º da LGT.

É certo que, como se fundamenta na sentença recorrida, a qualificação de tais contratos como de *simples prestação de serviços* (sem transferência de tecnologia e nem prestação de serviços técnicos associados), tais montantes pagos, também se encontravam sujeitos à obrigação de retenção na fonte por banda da ora recorrente, ao abrigo das normas dos art.ºs 4.º n.º7 e 75.º n.º1 alínea g), na redacção introduzida pelo Dec-Lei n.º 25/98, de 10 de Fevereiro.

Na verdade, como se pode ver desde logo do preâmbulo deste Dec-Lei, o mesmo teve em vista, além do mais **...alargar a tributação na fonte de não residentes sem estabelecimento estável em território português, de modo a tributar em IRS e IRC, por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 15%, as remunerações derivadas de serviços realizados ou utilizados em Portugal, quando o devedor seja entidade residente em território português ou quando nele esteja situado estabelecimento estável a que o respectivo pagamento seja imputável...**(negrito nosso), tendo, em ordem à obtenção de tal escopo, vindo introduzir nova redacção na norma do art.º 4.º do CIRC (*Extensão da obrigação de imposto*), no seu n.º7, com a seguinte redacção:

Rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras;

E na norma do art.º 75.º (Retenções na fonte), n.º1, sua alínea g), com a seguinte redacção:

Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.

Porém, o tribunal não pode transmutar a qualificação jurídica de tais contratos e correspondentes serviços ao seu abrigo prestados para *simples prestação de serviços* (sem transferência de tecnologia associada) e passar a subsumi-los em normas de incidência completamente distintas, das efectuadas pela AT, ainda que a obrigação do montante de retenção dessa taxa para a ora recorrente fosse de igual valor, como acima se fundamentou, pelo que perante tal errada liquidação outra coisa se não pode fazer que não seja a de a anular, com as devidas consequências.

Procedem assim, nestes termos, a matéria das conclusões do recurso, sendo de lhe conceder provimento e de revogar a sentença recorrida que em contrário decidiu, anulando-se a liquidação em causa, não sendo de conhecer de quaisquer outras questões por prejudicadas.

C. DECISÃO.

Nestes termos, acorda-se, em conceder provimento ao recurso e em revogar a sentença recorrida, anulando-se a liquidação Impugnação judicial. IRC. Retenção na fonte. Fundamentação. Transmissão de know-how.

Custas pela Fazenda Pública, mas apenas na 1.ª Instância.

Lisboa, 18 de Março de 2009

EUGÉNIO SEQUEIRA
ASCENSÃO LOPES
LUCAS MARTINS

- (1) Cfr. neste sentido o acórdão do STJ de 14.3.2006, proc. 147/06, publicado na CJ, Acórdãos do STJ, n.º 189, Ano XIV, Tomo I/2006, pág. 124.
- (2) Cfr. neste sentido o acórdão do STA de 4.6.2008, recurso n.º 247/08.
- (3) Conforme o parecer constante deste recurso n.º 5.366/01 a fls 254 a 288 e o parecer do mesmo Ilustre Professor constante de fls 346 a 368 destes autos.
- (4) Cfr. J. Massaguer, El contrato de licencia de know how, Barcelona 1989, págs. 70/71.
- (5) Cfr. GOUTHIERE, Les impôts dans les affaires internationales, Paris 1991, págs. 224 e 244.
- (6) Cfr. Carmona Fernández, Fiscalidade de los no residentes según la doctrina administrativa, pág. 274.
- (7) Cfr. “Royalties” e transferências de tecnologia, FISCO 30 (1991), 23, (27/28).
- (8) Cfr. Aspectos fiscais relativos a “royalties” e transferência de tecnologia – um comentário, FISCO 30, (1991), 30, (31/22).
- (9) Cfr. “Royalties” e transferências de tecnologia, FISCO 30 (1991), 23, (27/28).
- (10) Cfr. Aspectos fiscais relativos a “royalties” e transferência de tecnologia – um comentário, FISCO 30, (1991), 30, (31/22).

Comentário

Uma empresa residente em Portugal, do ramo da construção civil, pagou a uma outra empresa residente no Brasil, e pertencente ao mesmo grupo empresarial, o montante evidenciado numa factura. O pagamento em questão tem por base dois contratos de consultoria e de prestação de serviços nos termos dos quais, entre outros serviços, os departamentos técnico, jurídico e informático da empresa brasileira intervieram na elaboração de propostas para a adjudicação de obras apresentadas pela empresa portuguesa em concursos públicos.

De acordo com a Administração Fiscal os montantes pagos são relacionados com a transmissão de *know-how*, assistência técnica e prestação de serviços técnicos que, para os efeitos do ADT Portugal/Brasil qualificam-se como *royalties* de fonte portuguesa, estando sujeitos a IRC que deveria ter sido retido na fonte. Consequentemente a empresa foi objecto de uma liquidação adicional de IRC que esteve na origem do acórdão *sub judice*.

O TCA-Sul entendeu, face à prova produzida (designadamente o clausulado dos contratos) e na senda do que era defendido pelo contribuinte, que os pagamentos em causa não consubstanciavam o pagamento de *royalties*, mas sim a contrapartida da prestação de serviços, tendo também tecido longas considerações – à semelhança da generalidade da jurisprudência portuguesa sobre este tema³ – sobre os conceitos de *know-how*, assistência técnica e serviços técnicos ou *engineering*. Em virtude de terem concluído que os pagamentos em causa relacionavam-se com serviços e não com *royalties*, ao contrário do que defendia a Administração Fiscal, os senhores juízes desembargadores terminam acordando que “o tribunal não pode transmutar a qualificação jurídica de tais contratos e correspondentes serviços ao seu abrigo prestados para simples prestação de serviços (sem transferência de tecnologia associada) e passar a subsumi-los em normas de incidência completamente distintas, das efectuadas pela AT, ainda que a obrigação do montante de retenção dessa taxa para a ora recorrente fosse de igual valor, como acima se fundamentou, pelo que perante tal errada liquidação outra coisa se não pode fazer que não seja a de a anular, com as devidas consequências”⁴.

As questões relacionadas com as tributações dos *royalties* assumem particular acuidade em situações internacionais⁵. São, sobretudo, questões relacionadas com a qualificação jurídico-fiscal de um determinado rendimento como *royalty*, lucro ou rendimento da prestação de serviços.

A relevância da questão, do ponto de vista da receita fiscal, deve-se ao facto de, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, al. c), § 1, do Código do IRC, Portugal ter competência para tributar os rendimentos pagos por entidades portuguesas a entidades não residentes provenientes da propriedade intelectual ou industrial e da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, competência esta que não é afastada nos artigos sobre *royalties* nos ADTs celebrados por Portugal. Todavia, na medida em que o rendimento em causa não seja considerado como *royalties* mas sim lucro da

³ Acórdão do STA de 8 de Março de 2006, proferido no processo n.º 845/05 e acórdãos do TCA-Sul, de 4 de Agosto de 2003, proferido no processo n.º 5366/01, de 29 de Maio de 2005, proferido no processo n.º 2113/99, de 5 de Maio de 2009, proferido no processo n.º 2414/08, todos disponíveis no endereço da internet www.dgsi.pt.

⁴ Ou seja o TCA-Sul não aderiu à doutrina do aproveitamento do acto tributário seguida por alguma jurisprudência e que poderia permitir a manutenção do acto, ainda que com outra fundamentação jurídica. Para uma crítica a esta doutrina, cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume I, Áreas Editora, 2006 (anotação ao artigo 124.º).

⁵ Cfr., por último, Francisco de Sousa da Câmara, “A tributação dos rendimentos do *software* obtidos por não residentes” in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto* (orgs.: J.L. Saldanha Sanches e António Martins), Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

empresa ou rendimento da prestação de serviços e exista um ADT celebrado entre Portugal e o Estado da residência do beneficiário, esse rendimento, em princípio, será tributado exclusivamente neste último Estado⁶.

Em face do exposto não é difícil concluir que existem dois traços comuns a toda a jurisprudência portuguesa sobre este tema: em primeiro lugar, o *thema decidendum* relaciona-se com a qualificação jurídica de um determinado pagamento, e, em segundo lugar, Portugal está sempre na posição de Estado da fonte.

No caso concreto, o tribunal despendeu um esforço considerável na explicitação de conceitos próximos e que costumam vir associados com a temática dos *royalties*.

Assim, na sequência da doutrina e jurisprudência portuguesa sobre este tema⁷, o tribunal considerou que o contrato de prestação de serviços técnicos (ou *engineering*) tem por objecto a execução de determinado serviço com a aplicação de tecnologia, que não se destina a ser transmitida. Por sua vez, o contrato de *know-how* tem como objecto a transmissão de tecnologias preexistentes e não reveladas ao público, em si mesmo consideradas, na forma da cessão temporária ou definitiva de direitos, para que o adquirente as utilize por conta própria, sem que o transmitente intervenha na aplicação da tecnologia cedida ou garante o seu resultado. Finalmente, o contrato de assistência técnica tem por objecto uma prestação de serviços que é meramente acessória ou instrumental relativamente a um outro contrato cujo objecto é a transmissão de informação tecnológica.

Resulta, pois, que no primeiro caso aplica-se tecnologia enquanto que no segundo transmite-se tecnologia. Por sua vez, o primeiro contrato distingue-se também do terceiro pois no primeiro a prestação de serviços é objecto principal do contrato enquanto que no terceiro a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objecto principal do contrato que é a transmissão de tecnologia.

Neste modo de ver as coisas apenas o segundo contrato, i.e., o contrato de transmissão de *know-how* daria lugar ao pagamento de *royalties*, pelo que, estando em causa uma prestação de serviços, a liquidação em causa nos autos errou na fundamentação legal utilizada.

Parece-nos, contudo, que do ponto de vista da metodologia jurídica o tribunal deveria, antes de mais, ter atentado na importante norma sobre interpretação das convenções consagrada no artigo 3.º, n.º 2, do ADT. Dispõe esta que “[n]o que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado”.

Trata-se de uma fórmula rica de significados⁸. Em nosso entender esta norma, em primeiro lugar, revela uma certa ideia de preferência do direito do Estado da fonte na qualificação dos rendimentos face ao direito

⁶ Relativamente aos rendimentos das prestações de serviços, excepção feita ao artigo 14.º do ADT Portugal/Brasil que – em desvio manifesto aos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU – confere competência ao Estado da fonte para tributar estes rendimentos, mesmo na ausência de um estabelecimento estável localizado nesse Estado, desde que o devedor do rendimento aí seja residente. Os negociadores da convenção, ao afastarem-se dos modelos disponíveis, acabaram por consagrar uma norma com uma redacção criticável que, para lhe salvaguardar algum conteúdo útil e a conformar com o objectivo do ADT, não poderá deixar de ser interpretada restritivamente no sentido de apenas ser aplicável, ao contrário do que resulta da sua letra, aos pagamentos de serviços entre pessoas singulares residentes nos dois Estados Contratantes.

⁷ Cfr., a título exemplificativo, Teixeira de Abreu, “Royalties e transferências de tecnologias”, *Fisco* 30, 1991, Freitas Pereira, “Aspectos fiscais relativos a royalties e transferências de tecnologia”, *Fisco* 30 e Alberto Xavier (com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier), *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed. Actualizada, Almedina, Coimbra, 2007.

⁸ Para mais desenvolvimentos, cfr., por último, Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Vol. 7, Doctoral Series, IBFD, 2004 e, na doutrina portuguesa, Manuel Pires, “Portugal – National Report”, *Cabiers de droit fiscal international*, Vol. LXXVIII (a), Ricardo Borges e Raquel Resende, “Tax Treaty Interpretation in Portugal”, *Fiscalidade* 6, Abril de 2001, Alberto

do Estado da residência⁹. Em segundo lugar, resulta claramente da norma citada que quando os conceitos estejam definidos na própria convenção deve ser atendendo a eles que deve ser aplicada a convenção e não aos conceitos domésticos. Ora, o ADT em causa contém uma definição de *royalties* (desenvolvida exemplificativamente no protocolo), pelo que deveria ser face a este conceito que deve ser averiguado se a situação de facto aí é subsumível. E, neste particular, importa ter presente que o protocolo ao ADT inclui expressamente na definição de *royalties* os denominados “serviços técnicos”¹⁰.

Muito embora o ADT não nos forneça nenhuma luz sobre o que se considera “serviços técnicos”, o mesmo acontecendo com a lei fiscal portuguesa, a verdade é que, pelo menos à primeira vista, os serviços em causa nos autos poderiam ser considerados serviços técnicos para efeitos do conceito de *royalties* do ADT. Ciente desta *pedra no sapato* que poderia levar os juizes desembargadores a decidirem que os serviços em causa no autos deveriam ser qualificados como *royalties* e, conseqüentemente, sujeitos a retenção na fonte em Portugal, a contribuinte desenvolveu um conjunto de argumentos no sentido de afastar a subsunção dos serviços prestados no conceito de serviços técnicos, alegando que “a definição do conceito de “serviços técnicos” que consta do Parágrafo 5 da Convenção não pode ser a definição doutrinária e jurisprudencial criada para distinguir Know-how de prestações de serviços técnicos, (...) porque, se definirmos “serviço técnico” como o serviço onde se aplica conhecimentos técnicos (por oposição ao conceito de Know-how como o serviço onde se transfere conhecimentos), todos e quaisquer serviços seriam equiparados a royalties por força do Parágrafo 5 da Convenção, uma vez que toda a prestação de serviços tem uma componente técnica”. Nesta medida e como a legislação fiscal portuguesa não define este conceito, deveria seguir-se a definição utilizada pela legislação brasileira que, nas palavras do contribuinte “tem necessariamente carácter acessório relativamente aos contratos em que há transferência de tecnologia, não abrangendo os contratos em que o objecto principal seja a prestação de serviços, ainda que de conteúdo técnico”.

Todavia, o acórdão não se pronunciou sobre este ponto não se percebendo se concordou implicitamente com as alegações do contribuinte ou fez tábua rasa do clausulado convencional.

Em nosso entender, mesmo que o TCA-Sul tivesse seguido a doutrina do aproveitamento do acto tributário o ponto de chegada seria o mesmo pois, por um lado, a contrapartida dos serviços em causa não deve ser qualificada como *royalties*, como bem demonstrou o contribuinte e, por outro lado, porque, tratando-se do preço de um serviço, o artigo 14.º do ADT não seria aplicável pois esta norma deverá ser interpretada restritivamente de modo a aplicar-se apenas a pagamentos de serviços entre contribuintes pessoas individuais. Conseqüentemente, em virtude do artigo 7.º do ADT e na medida em que os serviços em causa não foram prestados por nenhum estabelecimento estável da empresa brasileira situado em território português, os rendimentos em causa apenas seriam tributados no Brasil.

Xavier (com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier), *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Ed. Actualizada, Almedina, Coimbra, 2007.

⁹ Seguimos a posição defendida por Avery Jones *et al.* em “The Interpretation of Tax Treaties With Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model”, *British Tax Review* 1-2, 1984.

¹⁰ Para além de outras retribuições pagas em contrapartida da concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas e científicas, filmes de cinema e filmes para televisão, direitos da propriedade intelectual, bem como pelo uso ou concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico; por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico e por prestação de assistência técnica.