

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.50.º-A - Rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial

Assunto: Rendimentos qualificáveis no artigo 50.º-A do CIRC

Processo: 31275, com despacho de 2026-09-23, do Diretor Regional da AT-RAM, conforme despacho de concordância do Senhor Secretário Regional das Finanças

Conteúdo: I - PEDIDO

Pretende a Requerente que lhe seja prestada informação vinculativa com caráter de urgência, quanto ao enquadramento jurídico-tributário no artigo 50.º-A do CIRC, dos rendimentos obtidos através da utilização temporária dos direitos de autor sobre aplicativos móveis por si desenvolvidos, bem como os rendimentos resultantes da sua possível alienação definitiva, e confirmação do apuramento do rendimento relevante para efeitos dos números 6, 7 e 8 do normativo atrás referido.

A Requerente é uma sociedade comercial portuguesa, com sede na Região Autónoma da Madeira, que exerce, a título principal, a atividade de conceção, desenvolvimento, atualização, exploração e monetização de aplicativos para dispositivos móveis.

É titular de vários aplicativos disponibilizados através de plataformas digitais (registados em Portugal, em nome da Requerente, junto da Inspeção-geral das Atividades Culturais), designadamente as lojas Apple App Store e Google Play Store, na sua maioria coletâneas de mini-jogos, concebidos e desenvolvidos pela Requerente, predominantemente através dos seus colaboradores, e com recurso complementar a prestadores externos contratados para tarefas de programação e desenvolvimento, sendo constantemente objeto de correções de erros, adaptações a novas versões dos sistemas operativos e dos dispositivos, etc.

Em dezembro de 2024, a Requerente celebrou com uma entidade residente em Malta, um contrato denominado "Intellectual Property License Agreement". O contrato abrange vários aplicativos e versões, concedendo à entidade de Malta, durante a vigência contratual e em âmbito mundial, uma licença exclusiva, não transmissível e não sublicenciável, para reproduzir, exibir, distribuir e explorar comercialmente as aplicações nas plataformas iOS e Android e através de redes publicitárias e outros meios de monetização. A Requerente conserva a titularidade dos aplicativos e de todos os direitos não expressamente licenciados. Como contrapartida da licença, a Requerente recebe uma participação das receitas obtidas com os aplicativos, depois da dedução dos custos de terceiros contratualmente previstos, incluindo custos de distribuição, vendas, publicidade e serviços necessários à exploração, sendo os rendimentos faturados pela Requerente como rendimentos de licenciamento ou de cedência temporária das aplicações.

Por sua vez, refere que mantém, por cada aplicativo, registos que permitem distinguir os rendimentos derivados da exploração dos respetivos direitos e identificar os gastos diretamente

relacionados com o seu desenvolvimento. A proporção prevista no n.º 8 do artigo 50.º-A é calculada separadamente por aplicativo e em termos acumulados, considerando todos os períodos de tributação durante os quais tenham sido suportadas despesas de

desenvolvimento do ativo protegido. No numerador são incluídas as despesas qualificáveis diretamente relacionadas com atividades de investigação e desenvolvimento do aplicativo, designadamente as remunerações e os encargos sociais dos trabalhadores afetos a essas atividades e os pagamentos a prestadores externos independentes contratados para a sua execução, desde que não se encontrem em situação de relações especiais com a Requerente. No denominador são incluídas todas as despesas incorridas em atividades de investigação e desenvolvimento relativas ao aplicativo, incluindo, quando existam, as despesas contratadas com entidades relacionadas e o custo de aquisição do direito. Os custos que não correspondam a atividades de investigação e desenvolvimento diretamente relacionadas com o ativo não são incluídos, sem prejuízo da sua eventual dedutibilidade nos termos gerais.

A Requerente submete as seguintes questões:

1. "Os direitos de autor registados sobre aplicativos móveis qualificáveis como programas de computador constituem direitos elegíveis para o regime do artigo 50.º-A do Código do IRC?;
2. Os rendimentos auferidos pela Requerente ao abrigo do contrato de licença junto, na parte imputável a cada aplicativo cujo direito de autor sobre o programa de computador se encontre devidamente registado, incluindo o 4P, constituem rendimentos provenientes de contrato de utilização temporária de direitos elegíveis?;
3. É correto calcular separadamente por aplicativo e em termos acumulados, ao longo dos vários períodos de desenvolvimento do ativo, a proporção entre as despesas qualificáveis e as despesas totais prevista no artigo 50.º-A?;
4. É correto incluir nas despesas qualificáveis as remunerações e encargos sociais dos trabalhadores, bem como os pagamentos a prestadores externos independentes, diretamente imputáveis a atividades de desenvolvimento do aplicativo, e incluir nas despesas totais a totalidade das despesas de desenvolvimento, acrescida, quando aplicável, das despesas com entidades relacionadas e do custo de aquisição do direito?;
5. Quando as despesas qualificáveis, após a majoração de 30% e a aplicação do limite legal, coincidam com as despesas totais, é correto considerar a proporção igual a 100% e deduzir ao lucro tributável 85% do rendimento relevante positivo apurado nos termos dos n.os 6 e 7?;
6. É correto considerar que os montantes pagos pelo registo do direito de autor e os montantes pagos a uma entidade terceira pela utilização da respetiva estrutura e das respetivas contas de publicação e distribuição nas plataformas Apple App Store e Google Play, embora diretamente relacionados com a exploração comercial do aplicativo, bem como quaisquer outras despesas que não correspondam a atividades de investigação e desenvolvimento de que tenha resultado ou beneficiado o direito, não devem reduzir o rendimento relevante para efeitos dos n.os 6 e 7 do artigo 50.º-A do Código do IRC, sem prejuízo da respetiva dedutibilidade nos termos gerais do artigo 23.º do mesmo Código?;
7. Tendo presente que o n.º 1 do artigo 50.º-A se refere autonomamente à «cessão» e à «utilização temporária» dos direitos e que os n.os 6 e 7 utilizam a expressão «rendimentos e ganhos», os rendimentos ou ganhos provenientes da alienação integral e definitiva do aplicativo e dos respetivos direitos podem igualmente beneficiar daquele regime, concorrendo para o lucro tributável apenas na parte não abrangida pela dedução resultante da fórmula legal?;
8. Seja confirmado que, na eventualidade de cessão definitiva e integral dos direitos de autor sobre o aplicativo, não existindo no respetivo período gastos de investigação e desenvolvimento relativos ao mesmo direito ou, existindo, encontrando-se os mesmos já integralmente compensados com os rendimentos obtidos no âmbito da utilização temporária dos direitos, e não existindo saldo negativo acumulado de períodos anteriores, o rendimento ou ganho obtido com a cessão corresponde ao rendimento relevante previsto no artigo 50.º-A, n.º 8, do Código do IRC e, sendo igual a 100% a

proporção entre as despesas qualificáveis, após a majoração e a aplicação do limite legal, e as despesas totais, é dedutível ao lucro tributável um montante correspondente a 85% daquele rendimento ou ganho?"

II - PROPOSTA ENQUADRAMENTO JURÍDICO DA REQUERENTE

A Requerente efetuou o seguinte enquadramento jurídico da situação em apreço:
"O aplicativo 4P e os demais aplicativos da Requerente, na medida em que sejam qualificáveis como programas de computador e os respetivos direitos de autor se encontrem devidamente registados, constituem ativos elegíveis nos termos do artigo 50.º-A, n.º 1, alínea c), do Código do IRC. Os rendimentos imputáveis a cada aplicativo elegível auferidos ao abrigo do contrato de licença celebrado com a JINDOJINDO, LTD. constituem rendimentos provenientes da utilização temporária desses direitos.

A proporção entre as despesas qualificáveis e as despesas totais deve ser calculada separadamente por aplicativo e cumulativamente, considerando a totalidade histórica das despesas de investigação e desenvolvimento elegíveis. As remunerações, os encargos sociais e os serviços de desenvolvimento contratados a entidades independentes integram as despesas qualificáveis e as despesas totais quando diretamente relacionados com atividades de investigação e desenvolvimento - numerador; as despesas com entidades relacionadas e a aquisição do direito integram apenas as despesas totais - denominador.

Nos aplicativos integralmente desenvolvidos sob a direção, coordenação e controlo da Requerente, através dos seus trabalhadores e de prestadores externos independentes que executam tarefas de programação e desenvolvimento de acordo com as orientações técnicas e funcionais por aquela definidas, sendo todos os resultados do desenvolvimento e os correspondentes direitos de propriedade intelectual atribuídos à Requerente, e não existindo custos de aquisição do direito nem atividades de investigação e desenvolvimento contratadas a entidades relacionadas, a proporção é de 100%, após a majoração e a aplicação do limite legal.

Em cada período, o rendimento relevante corresponde ao saldo positivo dos rendimentos e ganhos menos os gastos de investigação e desenvolvimento do período, depois de absorvidos eventuais saldos negativos anteriores.

Os encargos de publicação e distribuição e quaisquer outros que não constituam gastos de investigação e desenvolvimento não devem reduzir o rendimento relevante para efeitos do artigo 50.º-A, sem prejuízo da respetiva dedutibilidade nos termos gerais. Com uma proporção de 100%, a Requerente pode deduzir ao lucro tributável 85% do rendimento relevante.

A transmissão integral e definitiva dos direitos pode igualmente beneficiar do regime. Esta conclusão resulta da referência autónoma à «cessão» no n.º 1 e à expressão «rendimentos e ganhos» nos n.os 6 e 7, sendo a dedução calculada pela fórmula legal e, quando se verificarem os pressupostos indicados, sobre a totalidade do rendimento relevante obtido com a cessão."

III - ENQUADRAMENTO JURÍDICO

Atendendo às várias questões colocadas pela Requerente, o enquadramento jurídico-tributário será efetuado por cada questão colocada.

Questão 1:

De acordo com o n.º 1 do artigo 50.º-A do CIRC, na redação atual conferida pela Lei n.º 20/2023, de 17 de maio, para efeitos de determinação do lucro tributável, pode ser

deduzido, nos termos e até ao limite previsto no n.º 8 do mesmo artigo, um montante correspondente aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de determinados direitos de autor e direitos de propriedade industrial, nomeadamente direitos de autor sobre programas de computador, quando devidamente registado.

Em termos gerais, a regulação da proteção de programas de computador encontra-se condensada no Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro, que transpõe para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 91250/CEE, do Conselho, de 14 de maio. De acordo com o artigo 1.º, n.º 2 e n.º 3 daquele diploma interno, "[a]os programas de computador que tiverem carácter criativo é atribuída proteção análoga à conferida às obras literárias", sendo que, "para efeitos de proteção, equipara-se ao programa de computador o material de conceção preliminar daquele programa". Determina, ainda, o n.º 1 do artigo 3.º que "aplicam-se ao programa de computador as regras sobre autoria e titularidade vigentes para o direito de autor".

Por seu lado, de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 143/2014, de 26 de setembro, que aprova o Regulamento de Registo de Obras Literárias e Artísticas no respeito pelo Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC), mais concretamente na alínea n), n.º 1 do seu artigo 4.º, são passíveis de registo as criações intelectuais dos domínios literário, científico e artístico protegidas nos termos da legislação vigente, designadamente "Programas de computador que tenham carácter criativo, nos termos do Decreto-Lei n.º 252/94, de 20 de outubro(...)".

Assim, os aplicativos móveis (considerados programas de computador) em causa desfrutam do mesmo tipo de proteção que é conferida às obras literárias e aplicam-se-lhe as regras de autoria e titularidade vigentes para os direitos de autor, pelo que têm enquadramento no regime previsto no artigo 50.º-A do CIRC.

Questão 2:

Nos termos do artigo 9.º do CDADC, o direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal. No exercício dos direitos de carácter patrimonial, o autor tem o direito exclusivo de dispor da sua obra e de fruí-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiro, total ou parcialmente. Dispõe ainda o artigo 40.º do mesmo diploma, que o titular originário, bem como os seus sucessores ou transmissários, podem autorizar a utilização da obra por terceiro ou transmitir ou onerar, no todo ou em parte, o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre essa obra.

Por sua vez, e nos termos do artigo 41.º do CDADC, a simples autorização concedida a terceiro para divulgar, publicar, utilizar ou explorar a obra por qualquer processo não implica transmissão do direito de autor sobre ela.

Em termos fiscais, o artigo 50.º-A do CIRC beneficia a tributação de rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária dos direitos de autor e direitos de propriedade industrial aí indicados, quando registados, os designados "royalties".

O conceito de "royalties" encontra-se definido:

- No n.º 2 do artigo 12.º da Convenção Modelo da OCDE, como "retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico";

- Na alínea b) do artigo 2.º da Diretiva 2003/49/CE do Conselho, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, como "as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados royalties os pagamentos efectuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico";

- Na alínea b) do n.º 14 do artigo 14.º do CIRC, como "as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico".

Assim, entende-se que os "royalties" são remunerações recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, cuja proteção abrange, como vimos, os programas de computador.

A Ficha Doutrinária publicada, proferida no Processo n.º 28628, sancionado por despacho 2026-03-22, pelo Subdiretor-geral da Área de Gestão Tributária - IR, por delegação, esclarece que:

"Nesta matéria, tem sido entendimento dos Serviços que só têm cabal enquadramento no artigo 50.º-A do CIRC os rendimentos respeitantes a "royalties" e que os pagamentos relativos a software ficam abrangidos pelo conceito de "royalties" quando apenas uma parte dos direitos respeitantes ao software são transferidos, independentemente de os pagamentos serem efetuados como retribuição pelo direito de utilização de um direito de autor sobre software tendo em vista a sua exploração comercial (excetuados os pagamentos respeitantes ao direito de distribuir cópias normalizadas, excluindo o direito de as personalizar ou reproduzir), ou corresponderem a software adquirido pelo adquirente para utilização no âmbito da exploração de uma empresa, quando neste último caso, o software não for inteiramente estandardizado, mas adaptado de algum modo ao adquirente.

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

No caso sub judice, tratam-se de licenças de uso de software (aplicações) estandardizado, não havendo transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual. É expressamente indicado no contrato que a entidade licenciada não deverá traduzir, reformular, editar, alterar, modificar ou criar aplicações derivadas daquelas que são objeto do contrato, sendo que deverá, às suas próprias expensas, manter as cópias que estejam em sua posse, custódia ou controle em excelentes condições. O software não é adaptado de algum modo ao adquirente. Os direitos são limitados aos necessários para permitir a sua distribuição nas plataformas digitais.

Bem como, a forma de pagamento contratualizado no contrato, que resulta da diferença entre a participação das receitas obtidas com os aplicativos, depois da dedução dos custos de terceiros contratualmente previstos, incluindo custos de distribuição, vendas, publicidade e serviços necessários à exploração, demonstra que a empresa sediada em Malta atua apenas como intermediária na divulgação e distribuição das aplicações móveis nas diversas plataformas digitais, auferindo um valor por esse serviço. A Requerente ao suportar os custos associados à distribuição, vendas, publicidade e serviços necessários à exploração, está implicitamente a proceder à exploração das aplicações móveis, enquadráveis como rendimentos comerciais.

Sendo os pagamentos em causa respeitantes ao direito de utilização de software estandardizado, não são considerados como "rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária" de direitos de autor sobre programas de computador, mas sim como rendimentos comerciais (conforme ficha doutrinária n.º 20807, com despacho de 2023-12-11).

Nestes termos, os rendimentos em causa, obtidos com a cedência de licenças temporárias de software padronizado, não podem beneficiar do regime do artigo 50.º-A do CIRC, uma vez que estão em causa contratos de prestação de serviços, não havendo cedência de direitos de propriedade intelectual.

Atendendo ao exposto, as questões seguintes (salvo questões 7 e 8, relativas a um cenário de cessão definitiva e integral dos direitos de autor sobre o aplicativo) ficam desprovidas de utilidade prática.

Questões 7 e 8:

A Ficha Doutrinária publicada, proferida no Processo n.º 28484, sancionado por despacho 2025-10-29, pelo Subdiretor-geral da Área de Gestão Tributária - IR, por delegação, esclarece que:

"Nesta matéria, tem sido entendimento da AT que só têm cabal enquadramento no artigo 50.º-A do CIRC os rendimentos respeitantes a "royalties", designadamente os rendimentos provenientes da cessão ou utilização temporária de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial, quando registados. O artigo 50.º-A do CIRC consagra, portanto, "(...) um regime de aplicação material muito reduzido, apenas beneficiando deste regime especial os royalties na sua aceção mais estrita" (COURINHA, Gustavo Lopes, Ob. Cit. pág. 140), ficando excluídos deste regime as mais-valias que venham a ser apuradas pela alienação ou cessão definitiva."

A transferência, de forma total e definitiva, dos direitos emergentes da patente (cessão definitiva do aplicativo e dos respetivos direitos) não beneficia do regime a que respeita o artigo 50.º-A do CIRC, porque não preenche os requisitos do n.º 1 deste artigo.

IV - CONCLUSÃO

Perante o contrato realizado entre a Requerente e a empresa sediada fora de Portugal (Malta), os rendimentos derivados são considerados rendimentos comerciais e não rendimentos provenientes de "royalties", atendendo a que as licenças de uso são de software padronizado, não há transferência de quaisquer direitos de propriedade intelectual, e os direitos são limitados aos necessários para permitir a disponibilização dos programas nas plataformas digitais, para posterior comercialização aos utilizadores finais. Pelo que aos rendimentos obtidos não se pode aplicar o regime do artigo 50.º-A do CIRC.

Por outro lado, é entendimento que a aplicação do regime previsto no artigo 50.º-A do CIRC é restrito aos rendimentos de "royalties", ficando excluídas as mais-valias que venham a ser apuradas pela alienação definitiva.