

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. 16) e al. 17) do art.º 9º

Assunto: Enquadramento – Herança indivisa – Royalties / direitos de autor recebidos pelos herdeiros

Processo: **nº17946**, por despacho de 11-12-2020, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A Requerente é administradora e cabeça de casal da herança do artista ("S.P."), com o número de identificação fiscal (...), falecido em 2013.

II – SITUAÇÃO APRESENTADA

2. De acordo com o que referiu inicialmente a Requerente, o artista deixou por receber rendimentos (inseridos na categoria E do CIRS) de obras suas, comercializadas por duas entidades distintas.

3. Não obstante o direito a receber tais rendimentos se tenha constituído antes do óbito, as entidades não procedem ao respetivo pagamento dos valores em causa, impedindo que estes integrem a herança e concretização da partilha, sem que lhes seja emitida fatura, que exigem nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA (CIVA).

4. Refere, contudo, a Requerente, que não lhe é permitido proceder à declaração de início de atividade nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 31.º do CIVA, com menção de isenção de IVA, exclusivamente para este feito.

5. Mais refere que a atividade do referido artista terminou, não lhe tendo sido dada continuidade pelos herdeiros depois do falecimento, pelo que, entende que tendo os rendimentos sido constituídos antes do óbito, ainda que não tenham sido recebidos, não constituem "rendimentos" da herança, mas sim património hereditário.

6. Vem, assim, solicitar parecer vinculativo sobre a questão que coloca apresentando, contudo, a proposta de enquadramento que a seguir se transcreve:

"Proposta de enquadramento

a) Os rendimentos provenientes de direitos autorais constituídos antes da morte, mas não recebidos, não constituem rendimentos da herança, mas sim património hereditário.

b) O seu enquadramento fiscal não implica, pois, a necessidade de declaração de início de atividade e a consequente emissão de quitação nos termos respetivamente do disposto no n.º 1 do artigo 31.º e n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.

c) O processamento fiscal desses rendimentos, quando recebidos como património hereditário integrando a herança indivisa implica apenas que a entidade pagadora proceda à declaração nos termos da alínea f) do n.º 4 do artigo 4.º do Código do Imposto de Selo".

7. Para a prestação da informação vinculativa foi solicitado à Requerente, através do Ofício n.º (...), desta Direção de Serviços, a apresentação dos

seguintes elementos adicionais:

"- Esclarecer qual a natureza das operações que deram origem aos rendimentos referidos, sua descrição, quantidade e datas em que ocorreram;

- Identificar os sujeitos passivos intervenientes nas referidas operações (nomes ou designações sociais e números de identificação fiscal);

- Esclarecer se as operações se consideraram efetivamente concluídas naquelas datas, ou se se tratava de operações de caráter continuado e, nesse caso, se ainda se mantêm;

- Esclarecer se o autor da herança era o autor originário das obras que deram origem aos rendimentos, considerando que no pedido de informação é feita alusão a rendimentos da categoria E do IRS;

- Disponibilizar os contratos relativos às operações cujo enquadramento jurídico-tributário se pretende no âmbito do pedido de informação vinculativa."

8. No seguimento deste pedido a Requerente enviou: i) cópia de um "Contrato de reprodução de obra de arte e de cessão exclusiva de direitos de autor" celebrado, em 2011, entre o artista e a "Empresa 1", S.A. e ii) informou da existência de um contrato verbal entre o artista e a "Empresa 2", Lda.

9. Relativamente a estes contratos procedeu aos seguintes esclarecimentos:

• Sobre o Contrato com a "Empresa 1"

1) A Requerente informa que não foi acordada, entre as partes, a atribuição originária de qualquer direito de autor à "Empresa 1", S.A. tendo o artista cedido e autorizado, apenas a utilização da sua obra.

2) No âmbito deste contrato o artista assumiu a obrigação de decorar três serviços de porcelana, bem como de prestar toda a assistência artística junto dos colaboradores da "Empresa 1". Uma vez finalizada a fase de criação destes serviços de porcelana, à "Empresa 1" assistiu o direito à sua reprodução e comercialização, em exclusivo, nos termos do contrato.

3) Neste sentido, informa a Requerente que, no período de vigência do contrato entre 2011 (data do contrato) e 2013 (data do óbito), foram devidos e pagos honorários nos termos da alínea a) do n.º 1 da cláusula quarta do contrato. Neste período foram, ainda, devidos royalties apurados nos termos da alínea b) do n.º 1 da mesma cláusula, referentes ao ano de 2012.

4) No período de vigência do contrato após a (data do óbito) até à atualidade refere a Requerente que a "Empresa 1" manteve a reprodução e comercialização exclusiva dos serviços de porcelana originariamente decorados pelo artista, pelo que, os mesmos têm vindo a ser vendidos até aos dias de hoje.

5) Refere a Requerente que a "Empresa 1" informou que todas as comissões devidas anteriormente ao óbito do artista foram pagas.

6) No que respeita à contraprestação (royalties) devida aos herdeiros do artista, a mesma totaliza o montante de € ..., referente aos anos de 2013 a 2019.

7) A "Empresa 1" informou a Requerente sobre a intenção de manter a reprodução e comercialização futura destes serviços de porcelana, nos termos definidos pelo contrato.

Deste modo, refere a Requerente que, nos termos da alínea b) do n.º 1 da cláusula quarta do contrato, são devidos pagamentos a título de royalties apurados por referência aos anos de 2013 a 2019 e, atendendo à intenção de comercialização futura destes três serviços de porcelana, é expetativa das partes, que sejam, também, apurados e pagos royalties, nos mesmos termos, por referência aos anos de 2020 e seguintes.

- Sobre o Contrato verbal com a "Empresa 2"

1) Em causa está a produção e venda de tapeçarias sobre obras do artista e como tal identificadas.

2) Trata-se de três tapeçarias manuais, executadas em teares verticais, com teia de algodão e trama de lã.

3) Os direitos de autor cujo pagamento se encontra pendente, respeitam a vendas ocorridas em 2015 (€ ...), 2017 (€...) e 2019 (€ ...). O montante a receber foi apurado com base no valor de € .../metro quadrado, acordado com o artista, por contrato meramente verbal.

4) Este contrato verbal permitiu à "Empresa 2" comercializar, uma única vez, as três tapeçarias executadas por aquela entidade e desenhadas pelo artista.

5) Os valores são estanques e vencidos no ato da venda da tapeçaria, de produção única.

6) Conforme refere a Requerente, a "Empresa 2" informou que tem outras obras do artista para venda, pelo que, serão devidos direitos de autor para o futuro.

10. Face ao explanado anteriormente, considera a Requerente ser necessário ver esclarecido o seguinte:

i) *"Da eventual obrigação da herança indivisa declarar o início da sua atividade (através da apresentação de declaração de início de atividade) e em que moldes, ou da eventual obrigação de apresentação de declaração de alterações, por forma a que seja dada continuidade, em termos formais, da atividade anteriormente prosseguida pelo artista e em que moldes;*

ii) *No que se refere ao eventual documento de suporte a emitir pela cobrança dos royalties, pela herança indivisa, da eventual obrigação de emissão de fatura por cada prestação de serviços, tal como previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA;*

iii) *Da qualificação, em sede de IRS, da categoria dos rendimentos a auferir pelos herdeiros e qual o tratamento aplicável, em sede de retenção na fonte, aos montantes a pagar pela VAA, considerando tal qualificação".*

III - ANÁLISE

Breve referência ao Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos/Código da Propriedade Industrial

11. As formas de conhecimento técnico e científico protegidas pela propriedade intelectual são, por um lado, os direitos de autor e direitos conexos do domínio literário, científico e artístico (compreendendo, nomeadamente, as obras de desenho, tapeçaria e pintura) e, por outro lado, no campo da propriedade industrial (onde cabem a indústria e o comércio propriamente ditos - as indústrias das pescas, agrícolas, florestais, pecuárias e extrativas, bem como todos os produtos naturais ou fabricados e os serviços) as patentes de invenção, os modelos de utilidade, o desenho e modelo industrial e as marcas.

12. Não obstante o conceito de propriedade intelectual englobe estas duas modalidades - direito de autor e propriedade industrial - as mesmas têm diferenças de regime muito significativas e encontram-se obrigadas à disciplina de diplomas distintos: o Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC) e o Código da Propriedade Industrial (CPI), respetivamente.

13. O direito de autor compreende direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal (direitos morais). No exercício dos direitos de carácter patrimonial o autor tem o direito exclusivo de dispor da sua obra, de fruí-la e utilizá-la, ou autorizar a sua fruição ou utilização por terceiro, total ou parcialmente (artigo 9.º do CDADC).

14. Nesse direito exclusivo incluem-se as faculdades de divulgar, publicar e explorar economicamente, por qualquer forma, direta ou indiretamente a obra literária ou artística. A garantia dessas vantagens patrimoniais constitui, do ponto de vista económico, o objeto fundamental da proteção legal dos direitos de autor (artigo 67.º CDADC).

15. O conteúdo patrimonial dos direitos de autor sobre a obra compreende o direito, pelo titular originário (o criador intelectual da obra), bem como, pelos seus sucessores ou transmissários, a: i) autorizar a utilização da obra por terceiro e, ii) transmitir ou onerar, no todo ou em parte, o conteúdo patrimonial do direito de autor sobre essa obra (artigo 40.º do CDADC).

16. A simples autorização concedida a terceiros para divulgar, publicar, utilizar ou explorar a obra por qualquer processo não implica transmissão do direito de autor sobre ela.

17. Contudo, esta autorização deve ser concedida por escrito, presumindo-se a sua onerosidade e carácter não exclusivo. Da autorização escrita devem constar obrigatório e especificamente a forma autorizada de divulgação, publicação e utilização, bem como as respetivas condições de tempo, lugar e preço (artigo 41.º do CDADC).

18. A transmissão total ou parcial do conteúdo patrimonial do direito de autor deve constar de documento escrito, estando a sua transmissão total e definitiva, sujeita a celebração de escritura pública (artigo 44.º do CDADC).

19. Por sua vez, os direitos emergentes de patentes, de modelos de utilidade, de registos de topografias de produtos semicondutores, de desenhos ou modelos industriais e de marcas podem ser transmitidos, total ou parcialmente, a título gratuito ou oneroso, com exceção dos direitos emergentes de patentes, de modelos de utilidade e de registos de topografias de produtos semicondutores (artigo 30.º do CPI).

20. Tais direitos podem ser objeto de licença de exploração, total ou parcial, a título gratuito ou oneroso, em certa zona ou em todo o território nacional, por todo o tempo da sua duração ou por prazo inferior, devendo o contrato de licença ser sujeito a forma escrita (artigo 31.º do CPI).

21. Os contratos de licenciamento distinguem-se dos contratos de transmissão ou cessão de direitos de propriedade industrial. Nos primeiros autoriza-se a exploração e usufruto dos direitos detidos sobre um determinado bem, definindo-se contratualmente os termos e condições da utilização. Nos segundos transmite-se a titularidade dos direitos para o comprador ou transmissário.

Enquanto que, no licenciamento, o licenciante continua a ser o titular dos

direitos sobre a propriedade e permanece responsável pela manutenção dos direitos da mesma, a cessão implica a transferência de todos os direitos sobre a propriedade, não podendo o transmitente utilizá-la enquanto estiver protegida, a menos que, no contrato, fique autorizado.

22. Assim, e em termos genéricos, um contrato de licenciamento de direitos de propriedade industrial corresponde ao acordo entre o seu titular ou detentor - licenciante - e um terceiro que é autorizado a utilizá-los - licenciado - a troco de um pagamento acordado - remuneração ou royalty - ou outro tipo de contrapartida. Os royalties consistem, assim, nos pagamentos efetuados pelo direito do uso, exploração e comercialização de um bem, na esfera da propriedade industrial.

23. Constituindo os direitos de autor e o licenciamento de direitos de propriedade industrial realidades diferentes merecem, em sede de IVA, tratamentos distintos.

De facto, enquanto que a transmissão do direito de autor e a autorização para a utilização da obra intelectual, definidas no Código de Direito de Autor e dos Direitos Conexos, se encontram isentas ao abrigo da isenção prevista na alínea 16) do artigo 9.º do CIVA, o licenciamento de direitos regulados no Código da Propriedade Industrial, não merece acolhimento naquela isenção ou em qualquer outra prevista no artigo 9.º do CIVA, configurando operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

24. Por consulta ao sistema de gestão e registo de contribuintes verifica-se que o sujeito passivo ("S.P."), com o número de identificação fiscal (...), exerceu, a título principal, a atividade que tem por base o CIRS 2014 - "Pintores" e, a título secundário, a atividade que tem por base o CAE 90030 - "Criação artística e literária" tendo, em sede de IVA, enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade trimestral (e dedução total do imposto), desde 1996.

25. Verifica-se, ainda, que foi entregue uma declaração oficiosa de cessação de atividade, com efeitos à data do seu óbito (2013).

26. Atendendo a que a atividade que foi desenvolvida pelo sujeito passivo acima identificado, tem um carácter pessoal, o seu óbito determina a cessação de atividade, não sendo a mesma transmissível para a Herança, ou seja, não é possível continuar o exercício da atividade que dependia da pessoa falecida no âmbito da figura de *"herança indivisa"*, sem prejuízo, contudo, da transmissão para a Herança de eventuais obrigações decorrentes de tal atividade.

27. Pela análise ao *"Contrato de reprodução de obra de arte e de cessão exclusiva de direitos de autor"* celebrado, em 2011, entre o artista e a "Empresa 1", S.A. e, ainda, o declarado pela Requerente relativamente ao contrato estabelecido verbalmente com a "Empresa 2", Lda., afigura-se que os rendimentos decorrentes dos mesmos, não preenchem os pressupostos de direitos autorais previstos no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos. Com efeito, a primeira situação constitui rendimentos provenientes da propriedade industrial e a segunda situação não preenche as condições exigidas pelo Código dos Direitos de autor e dos Direitos Conexos, nomeadamente, as mencionadas nos seus artigos 41.º e 44.º.

28. Tais rendimentos são, na esfera do seu titular, tipificados na categoria B do Código do IRS e sujeitos a tributação em sede de IVA.

29. Contudo, sendo auferidos pelos herdeiros do titular dos rendimentos, estes integram a categoria E do Código do IRS que prevê no artigo 5.º, n.º 2, alínea m) *"Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respetivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica"*.

30. Nestas circunstâncias, o recebimento de royalties/direitos de autor não constitui, por parte dos herdeiros, o exercício de uma atividade económica para efeitos de IVA, considerando-se tais recebimentos operações fora do campo de aplicação do Código do IVA.

IV - CONCLUSÃO

31. Desta forma, a Requerente não está obrigada à entrega de declaração de início de atividade ou de declaração de alterações tendo em vista a prossecução, em sede de IVA, da atividade do falecido. Não se encontra, igualmente, obrigada à emissão de faturas a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA para titular esses rendimentos, sem prejuízo, no entanto, da emissão dos respetivos documentos de quitação.

32. Relativamente aos procedimentos a ter em sede de IRS deve a Requerente solicitar parecer junto da Direção de Serviços do IRS.