

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.3º - Rendimentos da categoria B
- Assunto: Rendimentos empresariais e profissionais decorrentes da propriedade intelectual - Regime dos Residentes não habituais
- Processo: 21886, com despacho de 2025-04-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o Requerente que lhe seja prestada informação vinculativa que confirme que:
- os rendimentos que o Exponente auferir decorrentes da concessão do direito de uso e exploração das obras criadas, realizada nos termos do contrato junto ao pedido, qualificam-se como rendimentos empresariais e profissionais decorrentes da propriedade intelectual, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea c) e n.º 5 do Código do IRS;
 - os referidos rendimentos estão isentos de tributação ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS;
 - os rendimentos recebidos como contraprestação pelo exercício pelo Licensee da opção de compra qualificam-se como rendimentos da propriedade intelectual, beneficiando de isenção ao abrigo do disposto no artigo 81.º, n.º 5 do CIRS. Ou, caso assim não entenda a AT - no que não se concede - os rendimentos decorrentes da opção de compra devem ser vistos separadamente dos demais rendimentos gerados ao abrigo do contrato e que os mesmos decorrem do exercício de uma atividade de elevado valor acrescentado, beneficiando da taxa de 20%.

FACTOS

"O Exponente desenvolve a sua atividade como artista 3D, artista de modelação 3D, artista de animação 3D e 2D e artista VFX.

Estas atividades incluem-se no conceito de arte visual na perspetiva comercial e são referidas muitas vezes como "motion design" e, em alguns casos, também podem constituir "crypto art".

As criações artísticas realizadas pelo Exponente são exibidas em galerias e festivais e galardoadas com prémios atribuídos em sites (...)

Por este motivo, o Exponente tem total liberdade na criação da obra (imagens ou vídeos), ou seja, não lhe é solicitado que produza um conteúdo de acordo com determinadas especificações, mas sim que ceda as obras por si criadas e executadas. É o Exponente (...) o criador originário e autor da obra, quem teve e executou a ideia, independentemente de, no decurso do processo criativo, terem intervindo outros colaboradores.

(...)

16. Neste âmbito, e visando rentabilizar as suas criações, o Exponente, enquanto Developer, celebra com sociedades residentes nos Estados Unidos da América ("EUA") contratos de licenciamento, baseados no modelo de contrato que se junta e se dá por reproduzido, através dos quais:

- concede o uso e direito de comercialização das suas criações por um determinado período de tempo;
- presta alguns serviços meramente acessórios ao licenciamento;
- aliena os direitos inerentes à criação artística, no caso do Licensee exercer a opção que lhe é conferida no contrato.

18. Note-se que, em todos os contratos de licenciamento que celebrar, os rendimentos obtidos pelo Exponente decorrem da concessão do uso a terceiros das criações artísticas elaboradas pelo Exponente.

19. Contudo, e uma vez que o referido contrato estabelece uma opção de aquisição dos direitos de propriedade intelectual inerentes à criação artística, e caso a referida opção venha a ser exercida pelo Licensee (e apenas se tal se verificar), o Exponente poderá vir a auferir rendimentos decorrentes do exercício dessa opção.

INFORMAÇÃO

1. Nos termos do Código do Direito do Autor e dos Direitos Conexos (CDADC) consideram-se obras as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico, por qualquer modo exteriorizadas, as quais compreendem, nomeadamente, as previstas nas alíneas a) a m) do artigo 2.º do CDADC, designadamente, as "i) Obras de artes aplicadas, desenhos ou modelos industriais e obras de design que constituam criação artística, independentemente da protecção relativa à propriedade industrial;".

2. Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS são rendimentos que decorrem da autoria/criação de obras do domínio literário, artístico ou científico, no exercício de uma atividade autoral independente, que têm como fonte a exploração económica dos direitos de autor, na sua vertente patrimonial, a favor de terceiros, por parte do autor/criador intelectual, titular originário dos direitos de autor, quer a mesma assuma a forma de alienação, cedência de uso ou outra (cfr. artigos 40.º e seguintes do CDADC).

3. Ou seja, são rendimentos que reúnem cumulativamente os seguintes requisitos:

- são rendimentos que decorrem da autoria/criação de obras do domínio literário, artístico ou científico;
- no exercício de uma atividade autoral independente;
- que têm como fonte a exploração económica dos direitos de autor, na sua vertente patrimonial, a favor de terceiros;
- por parte do autor/criador intelectual, titular originário dos direitos de autor.

4. São estes os elementos que distinguem os rendimentos provenientes da propriedade intelectual, de outros rendimentos da categoria B, mormente, dos decorrentes de prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico. Os primeiros, contemplados na alínea c) e os segundos na alínea b), ambos do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS.

5. No que concerne, ao pressuposto relativo ao carácter literário, científico, artístico ou pedagógico das obras, refere-se o seguinte.

6. De acordo com os factos descritos no pedido, o sujeito passivo é o criador intelectual da ideia inicial e o produtor das respetivas obras artísticas 3D, 2D e VFX (em conjunto com os seus colaboradores).

7. De acordo com os factos descritos no pedido, as referidas criações artísticas realizadas pelo Requerente são exibidas em galerias e festivais e galardoadas com prémios atribuídos em sites como "X" e "Y".

8. Da consulta aos referidos sites resulta a presença de diversas obras da autoria do aqui Requerente, o que permite confirmar que as obras em causa cumprem a condição de obras com carácter artístico.

9. Assim sendo, embora a lei fiscal não contenha nenhuma definição do que se entende

por "carácter literário, artístico ou científico", entende-se que o legislador, terá querido afastar da aplicação do benefício/proteção fiscal as obras em que é manifesta a ausência de carácter literário, artístico ou científico, nomeadamente os casos em que as mesmas assumam uma funcionalidade puramente lúdica ou essencialmente utilitária, e em que, para além disso, não existe (ou é manifestamente insignificante) o seu valor incremental literário, científico, artístico ou pedagógico. Assim como, também não existe ou é manifestamente insignificante a criatividade inerente a uma "obra de autor".

10. Nestes termos, no caso em apreço, considera-se que a obra em causa aporta um valor incremental artístico e é dotada da criatividade inerente a uma "obra de autor", razão pela qual, se afigura tratar-se de obra com carácter artístico.

11. No que diz respeito ao pressuposto relativo à criação artística no exercício de uma atividade autoral independente, entende-se que decorre igualmente dos factos descritos no pedido, bem como do documento anexo ao pedido que a atividade do Requerente é independente, não só porque não existe qualquer contrato de trabalho entre o Exponente e o Licensee, como pelo facto de o Requerente gozar de total liberdade e independência para a criação das obras que apenas posteriormente decide licenciar ao Licensee. Não lhe é solicitado que produza um conteúdo de acordo com determinadas especificações, mas sim que ceda as obras por si criadas e executadas.

12. Por sua vez, no que concerne à autoria e titularidade originária dos direitos de autor, refere-se que, de acordo com os factos descritos no pedido, o Requerente é o titular originário dos direitos de autor, porquanto produz a ideia intelectual e executa a mesma com recurso a colaboradores, através da junção de diversos elementos criados pelo próprio e por partes terceiras.

13. Acresce que, nos termos do disposto no artigo 27.º do CDADC, salvo disposição em contrário, autor é o criador intelectual da obra, presumindo-se autor aquele cujo nome tiver sido indicado como tal na obra, conforme o uso consagrado ou anunciado em qualquer forma de utilização ou comunicação ao público, sendo que, de acordo com o artigo 28.º do mesmo Código, o autor pode identificar-se pelo nome próprio, completo ou abreviado.

14. Neste caso é de considerar que esta autoria se encontra comprovada, porquanto, nos sites identificados anteriormente, é possível identificar o nome do sujeito passivo na parte final das obras da sua autoria, aí patentes.

15. Por último, no que diz respeito ao pressuposto relativo à alienação ou cedência de uso, total ou parcial, a favor de terceiro, refere-se o seguinte.

16. Para além da própria obra/criação do domínio literário, artístico ou científico em si própria considerada, assim como, da prova da autoria e da titularidade originária dos direitos de autor, a norma fiscal exige ainda a existência de uma cedência, total ou parcial, dos direitos de autor por parte do criador a favor de uma entidade terceira, quer a mesma assumida a forma de cedência de uso, alienação ou outra, nos termos do disposto nos artigos 40.º e seguintes do Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos (CDADC).

17. Sendo que o titular dos rendimentos tem de fazer prova da cedência de uso ou da alienação dos direitos de autor, através da prova documental exigida no CDADC para a celebração do negócio jurídico em causa. Veja-se, a título de exemplo, alguns dos contratos especificamente regulados neste diploma legal como o contrato de edição.

18. No caso em apreço, de acordo com os factos descritos no pedido e com o

documento anexo ao mesmo resulta que são celebrados entre o criador (o aqui Requerente) e as sociedades licenciadas, com sede nos Estados Unidos da América, contratos de licenciamento das obras artísticas, pelos quais, o criador concede às empresas licenciadas os direitos de uso, exploração, realização de obras derivadas, edição, publicação e distribuição das obras que produz (cfr. Cláusulas 3 a) e 3 b) do referido contrato).

19. Nos termos da cláusula 4, como contrapartida da licença que lhes é concedida para exploração dos direitos de autor, as sociedades pagarão uma determinada quantia ao Requerente.

20. Termos em que é de considerar que se verificam todos os pressupostos que permitem qualificar os rendimentos aqui em causa como rendimentos provenientes da propriedade intelectual.

21. No que diz respeito aos rendimentos obtidos com a alienação definitiva da obra, informa-se o seguinte.

22. São também equiparados a rendimentos provenientes da propriedade intelectual, os rendimentos provenientes da alienação de obras de arte.

23. Assim, entende-se que os rendimentos provenientes da alienação definitiva da obra e respetivos direitos de propriedade intelectual, resultantes do contrato celebrado entre o Requerente e as empresas licenciadas, consubstanciam direitos de propriedade intelectual, previstos na alínea c) do n.º 1, do artigo 3.º do Código do IRS, desde que se tratem de obras de exemplar único.

24. Feito o enquadramento dos rendimentos, importa analisar a segunda questão colocada pelo Requerente.

25. O Requerente solicita resposta à questão de saber se o disposto no artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS se aplica aos rendimentos em questão, no pressuposto de que o Requerente venha a beneficiar do estatuto de residente não habitual em Portugal.

26. A este respeito importa, porém, ressaltar que n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS foi revogado pela Lei n.º 82/2023, de 29/12.

27. Não obstante, vejamos,

28. Nos termos do referido preceito:

"5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B (...) provenientes da propriedade intelectual (...) aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; (...)"

29. Ora, in casu, os Estados Unidos da América são o Estado da fonte em que o Requerente obtém os seus rendimentos, na medida em que celebra contratos de licenciamento com sociedades aí residentes, as quais lhe pagam o correspondente licensing fee nos termos do contrato.

30. Uma vez que existe Convenção para eliminar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América, é à luz da mesma que deve ser determinada a competência para tributar os referidos rendimentos.

31. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 13.º da referida Convenção:

"1 - As royalties provenientes de um Estado Contratante e pagas a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributadas nesse outro Estado.

"2 - Todavia, essas royalties podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efectivo das royalties for residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 10% do montante bruto das royalties."

32. Ou seja, a competência tributária é cumulativa (partilhada por Portugal e Estados Unidos da América), podendo os rendimentos em causa ser tributados por ambos os Estados.

Nestes termos,

33. Se ao abrigo da CDT Portugal/Estados Unidos da América, o rendimento em causa pode ser tributado em ambos os Estados e vindo o Requerente a gozar do estatuto de residente não habitual em Portugal, estariam reunidas as condições para o aproveitamento da isenção, prevista no artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS, quer no que se refere aos rendimentos resultantes da concessão do uso a terceiros das criações artísticas elaboradas pelo Requerente, quer no que diz respeito aos rendimentos que possam advir da alienação definitiva da obra inicialmente licenciada e dos direitos da propriedade intelectual subjacente.

34. Note-se que apesar de ter sido revogada pela Lei n.º 82/2023, de 29/12, a redação do n.º 5 e o n.º 8 do artigo 81.º do CIRS, o regime neles previsto é aplicável nas situações a que se refere o n.º 3 do artigo 236.º da citada lei, nomeadamente, quando à data da entrada em vigor da lei, o sujeito passivo já se encontre inscrito como RNH e enquanto não estiver esgotado o período de 10 anos para o qual foi concedido.

35. Não é este, porém, o caso do Requerente, uma vez que o mesmo se mantém, à data, como não residente.