



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# Aspetos internacionais da tributação de *influencers*

Valéria de Sousa Azevedo

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **Aspetos internacionais da tributação de *influencers***

Valéria de Sousa Azevedo

Orientador: Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

*Aos meus pais, por serem a pedra angular da minha existência.*

“There are no shortcuts to any place worth going.”

Beverly Sills

## ***Agradecimentos***

Chegados a este momento, é altura de agradecer profundamente aqueles que marcaram esta fase da minha vida e que me permitiram completar esta caminhada, envolvida em esforço, desafios e trabalho árduo, mas, certamente, recompensadora.

Em primeiro lugar, aos meus pais: o vosso apoio incondicional, o sentimento de segurança e de motivação que sempre me transmitiram foi essencial para que me conseguisse superar a mim mesma e transformar mais um sonho em realidade.

A ti, mãe, obrigada por me dares a vida, por me apoiares em todos os momentos e por seres um exemplo de mulher. Se um dia me tornar uma parte daquilo que és enquanto mulher, mãe, esposa, filha e irmã, serei feliz.

A ti, pai, por sempre me dares os meios necessários para cumprir os meus sonhos e por me ensinares que a honestidade, a humildade e a integridade são valores que devemos carregar sempre connosco, tanto na nossa vida profissional, como pessoal.

Espero que esta minha caminhada vos orgulhe. Tudo o que sempre almejei foi fazer-vos felizes através das minhas conquistas.

Aos meus avós: sempre quis que estivessem aqui para poderem testemunhar as minhas conquistas. Obrigada por serem um exemplo de resiliência.

A ti, avó, agradeço o ombro amigo constante, a preocupação e proteção. Agradeço por seres a minha eterna *cheerleader*, aquela que está sempre na primeira fila para me aplaudir e que me ensinou desde pequena que somos os responsáveis pelo nosso destino. Obrigada por me incentivares, sempre, a sonhar e a mostrar aquilo de que sou capaz.

A ti, avô, obrigada por me ensinares que todos os caminhos, independentemente do qual escolhamos, têm pedras e que essas mesmas pedras devem ser demovidas pela nossa autodeterminação. Obrigada por me ensinares que não interessa qual o nosso ponto de partida, mas sim o que fazemos de forma a conseguirmos atingir a meta pretendida.

Ao meu tio: durante anos foste o meu companheiro de viagem nas idas ao Colégio. A verdade é que sempre te considerei o meu segundo pai e, sem ti, a minha família não estaria completa. Obrigada por seres o melhor tio do mundo e por tornares a minha vida tão mais colorida.

Aos meus amigos: a vida é feita de altos e baixos, de momentos de sucesso e de momentos de perda. É verdade o ditado que diz que, apenas quando estamos nos nossos piores momentos, descobrimos quem são os nossos verdadeiros amigos. Obrigada por serem a família que escolhi. Obrigada por me motivarem. Os tempos passam, a vida corre, mas os verdadeiros amigos mantêm-se.

Aos meus colegas de Mestrado: obrigada pelos últimos dois anos. Obrigada por darem asas a um ambiente de apoio, de aprendizagem mútua e de troca de conhecimentos que há muito não via.

Ao Corpo Docente do Mestrado em Direito Fiscal: obrigada por me fazerem apaixonar ainda mais por esta área. Obrigada pelo ensino de excelência e pelo cuidado constante para com os alunos. Ser professor não é uma profissão, mas sim uma vocação.

À Católica: obrigada por representar uma viragem na minha vida enquanto estudante e por alargar os meus horizontes. Obrigada pelos momentos e pelas memórias que levarei para a vida.

A Deus e a Nossa Senhora de Fátima: obrigada por nunca me deixarem cair. Obrigada por não desistirem de mim e por me darem provas de que sou capaz, mesmo quando de mim própria duvidei. De facto, “tudo posso naquele que me fortalece”.

À Dra. Mariana Gonçalves de Lemos, obrigada por todo o apoio incondicional prestado ao longo desta dissertação.

Por último, mas não menos importante, ao meu orientador, Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira: obrigada por me ajudar a encontrar a área do Direito Fiscal que mais me motiva – o Direito Fiscal Internacional. Obrigada pelas suas palavras de encorajamento, não só ao longo da elaboração da dissertação, mas também durante as aulas.

Obrigada pelos inúmeros conselhos e pelas perguntas que nunca ficaram sem resposta. Obrigada por ser o melhor orientador que poderia ter escolhido, por ir além das minhas expectativas e por me incentivar a dar voz às minhas opiniões. Obrigada pelo constante apoio ao longo deste período e por representar o nível de profissionalismo e generosidade que um dia espero almejar enquanto profissional. Obrigada por ser o meu exemplo e por nunca me deixar faltar uma palavra amiga.

A presente dissertação apresenta-se, desta forma, ao mundo porque tive a honra de ter como meu orientador um profissional que nunca deixou que as dúvidas se impusessem às certezas. Por tudo isto, e muito mais que não é possível colocar nestes agradecimentos, obrigada!

## RESUMO

Esta dissertação incide sobre a tributação internacional de *influencers*. Sendo este um tema onde se quebram fronteiras e entramos nas jurisdições de outros Estados, é importante perceber como é que esta profissão, que se tem vindo a adensar com o passar dos anos, é capaz de gerar rendimentos e, conseqüentemente, de que forma estes são e deveriam ser tributados.

Todos nós utilizamos as redes sociais. Contudo há quem não as encare como um *hobby* mas, sim, como o seu ganha-pão, ou seja, o veículo através do qual conseguirão pagar as suas contas e viver confortavelmente: estes são os “*influencers*”.

Iniciaremos o nosso estudo com uma breve introdução ao tema central. Posteriormente, analisaremos o enquadramento e o conceito de *influencer*, que apresenta várias definições.

Em seguida, iremos identificar as atividades geradoras de rendimento a nível internacional e passaremos à classificação dos rendimentos obtidos. Com vista a inferir quais os efeitos da tributação internacional, é necessário proceder ao estudo da CM da OCDE e dos Arts. que poderão estar em causa quando tratamos de *influencers*.

Pretendemos estudar e analisar o atual cenário normativo, bem como as alterações que podem ser introduzidas com o intuito de o tornar mais claro, convergente e uniforme para todos os Estados.

**Palavras-Chave:** Tributação Internacional; *Influencers*; Jurisdições; Profissão; Rendimentos; Atividades Geradoras de Rendimento; Classificação; CM da OCDE; Atual Cenário Normativo; Alterações; Convergente.

## **ABSTRACT**

This dissertation focuses on the international taxation of influencers. As this is a topic where borders are broken and we enter the jurisdictions of other States, it's important to understand how this profession, which has been growing over the years, is capable of generating income and, consequently, how these are and should be taxed.

We all use social media. However there are those who do not see it as a hobby but, rather, as their livelihood, that is, the vehicle through which they can pay their bills and live comfortably: these are the “influencers”.

We will begin our study with a brief introduction to the central theme. Later, we will analyze the framework and the concept of influencer, which presents several definitions.

Next, we will identify income-generating activities at an international level and move on to classifying the income obtained. In order to infer the effects of international taxation, it's necessary to study the OECD CM and the Arts. that might be at stake when we talk about influencers.

We intend to study and analyze the current normative scenario, as well as the changes that can be introduced with the aim of making it clearer, more convergent and uniform for all States.

**Keywords:** International Taxation; Influencers; Jurisdictions; Profession; Income; Income Generating Activities; Classification; OECD CM; Current Normative Scenario; Changes; Convergent.

# ÍNDICE

RESUMO .....	9
ABSTRACT.....	10
LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS.....	13
1. INTRODUÇÃO.....	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	15
1.2 RESEARCH QUESTION / HIPÓTESE DE INVESTIGAÇÃO.....	16
1.3 OBJETO.....	17
1.3.1 Delimitação Positiva.....	17
1.3.2 Delimitação Negativa .....	17
1.4 METODOLOGIA .....	17
1.5 SEQUÊNCIA.....	18
2. INFLUENCER: A PROFISSÃO DO MARKETING DIGITAL.....	19
2.1 ENQUADRAMENTO E ESTRUTURAÇÃO DO CONCEITO.....	19
3. ATIVIDADES E RENDIMENTOS GERADOS .....	22
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO .....	22
3.2 LUCROS EMPRESARIAIS .....	22
3.2.1 O Conceito.....	22
3.2.2 Influencers e Lucros Empresariais .....	23
3.3 ROYALTIES .....	25
3.3.1 O Conceito.....	25
3.3.2 Influencers e Royalties .....	26
3.4 ENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS.....	27
3.4.1 O Conceito e Enquadramento.....	27
3.4.2 Relação com outros Artigos .....	28
3.4.3 Noção de Entertainer e Influencer .....	29
3.4.4 Eliminação da Dupla Tributação e Onerosidade .....	31
3.4.5 Influencers: entertainers à luz do Art. 17º? .....	32
3.4.6 O carácter de entretenimento.....	33
3.5 OTHER INCOME .....	36
3.5.1 O Conceito e Abrangência do Artigo .....	36

4.	DO DIREITO A CONSTITUIR.....	39
4.1	CONTEXTUALIZAÇÃO .....	39
4.2	O ARTIGO 3º DA CM DA OCDE.....	39
4.2.1	Entertainers: a definição .....	39
4.2.2	A coincidência entre entertainers e influencers .....	41
4.3	O ARTIGO 7º DA CM DA OCDE.....	43
4.4	O ARTIGO 12º DA CM DA OCDE.....	45
4.5	O ARTIGO 17º DA CM DA OCDE .....	47
4.5.1	A hipótese da abolição.....	47
4.5.2	A opção pela manutenção.....	49
4.5.3	O âmbito de aplicação subjetivo do Art. 17º .....	50
4.5.4	A exigência de public performances e a tributação na Fonte .....	51
4.5.5	Proposta de redação final do Art. 17º .....	53
5.	CONCLUSÃO.....	55
	BIBLIOGRAFIA.....	58
	LISTA DE DOCUMENTOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS E OUTROS .....	65
	JURISPRUDÊNCIA .....	68

## LISTA DE ACRÓNIMOS E ABREVIATURAS

§	Parágrafo
Ac.	Acórdão
Acs.	Acórdãos
Al.	Alínea
Als.	Alíneas
<i>Apud</i>	<i>Citado por</i>
Art.	Artigo
Arts.	Artigos
AT	Autoridade Tributária
ATs	Autoridades Tributárias
CC	Código Civil
CDT	Convenção sobre Dupla Tributação
CDTs	Convenções sobre Dupla Tributação
Cfr.	Conforme
CIS	Código do Imposto de Selo
CM	Convenção Modelo
CT	Código do Trabalho
DUE	Direito da União Europeia
Ed.	Edição
EE	Estabelecimento Estável
EM	Estados-Membros
EUA	Estados Unidos da América
i.e.	<i>id est</i> (isto é)
IMCO	Committee on the Internal Market and Consumer Protection

IS	Imposto de Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
N.º	Número
N.ºs	Números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	Organização das Nações Unidas
<i>Op. Cit</i>	<i>Opus citatum</i> (da obra citada)
P.	Página
PP.	Páginas
SS.	Seguintes
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCA	Tribunal Central Administrativo
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

O Direito não é algo que se possa cingir única e exclusivamente às fronteiras de um Estado, principalmente se estivermos a falar de um ramo tão complexo e com um desenvolvimento tão acelerado como o Direito Fiscal. Dar resposta aos desafios fiscais que surgem diariamente é um imperativo que assegura a sobrevivência dos Estados e dos seus cidadãos. É neste contexto que surge o nosso interesse em desenvolver o tema central desta dissertação.

Vivemos numa era em que a aprovação pelos nossos pares se mede consoante o número de seguidores, de *likes* e de visualizações dos perfis das nossas redes sociais. A nossa presença online tornou-se indiscutível e necessária, quer a nível pessoal quer profissional. Podemos mesmo afirmar que a presença online é um requisito *non scripto* que veio para ficar e que, caracteriza quem não o cumpre, como um *outsider*.

As redes sociais mudaram a forma como percebemos o mundo, os outros e a nós próprios, provocando uma alteração na realidade que todos conhecíamos. Perante isto, era uma questão de tempo até alguém se debruçar sobre que forma é que se poderiam usar as redes sociais como fonte geradora de rendimentos.

Foi com a seguinte questão em mente que começaram a surgir os *influencers*: “com o meu número de seguidores e, dedicando tempo suficiente às redes sociais, de que forma consigo rentabilizar quem sou e o que faço?”.

O ser humano é um ser de hábitos: se alguém faz uma coisa e consegue obter sucesso, há uma tentação de repetir o que foi feito e de imitar, seguindo essas pisadas, com o intuito de alcançar um resultado semelhante ou, mesmo, melhor.

Consequentemente, nascem “*influencers*”, os quais obtêm rendimentos através da sua presença online. Atualmente, há quem consiga ser *influencer* a tempo inteiro, retirando desta profissão vários tipos de rendimentos, que podem atingir valores consideráveis.

Contudo, se todos devemos ser tributados pelos rendimentos que auferimos, para construir uma sociedade mais justa e igualitária<sup>1</sup>, os *influencers* também o deverão ser.

Que tipos de rendimentos é que pode um *influencer* auferir como tal e de que modo é que devem ser tributados à luz das Convenções celebradas pelos Estados? O direito constituído é justo ou deveria ser alterado?

Ainda nos encontramos no ponto de partida, mas do seguinte temos a certeza: não podemos deixar realidades que assumem um papel cada vez mais proeminente na nossa sociedade passarem ao lado da tributação e de uma adequada distribuição da mesma entre os Estados da Fonte e da Residência. Todos aqueles que geram rendimentos devem contribuir para uma sociedade melhor.

Estes problemas apresentam-se ao Direito como de difícil resolução, mas não devemos olhar para o grau de complexidade e abster-nos de os resolver.

Se o Direito existe para dar resposta aos problemas da Humanidade, não podemos deixar que a mesma se desenvolva de forma tão fugaz e que o Direito estagne, tentando aplicar, a problemas atuais, soluções ultrapassadas. É imperativa uma resposta do Direito Fiscal Internacional aos problemas mencionados, assim como é imperativo que o Direito caminhe lado a lado com o desenvolvimento da sociedade, se não, mais à frente. Não podemos deixar que os problemas surjam e que as novas realidades fiquem por tributar.

O Direito Fiscal Internacional tem de assumir uma função prognóstica, antevendo problemas e soluções. É também isso que pretendemos fazer com esta dissertação: identificar problemas, sugerir soluções concretas e contribuir, de forma positiva, para a realidade da tributação internacional dos *influencers*.

## **1.2 Research Question / Hipótese de Investigação**

A dissertação tem como tema “Os aspetos da tributação internacional de *influencers*”, pelo que, a *research question* incidirá sobre a seguinte questão: “Como devem ser tributados os rendimentos de *influencers* quando os mesmos têm carácter transnacional, ou seja, quando os critérios de conexão do Estado da Fonte e do Estado de Residência não coincidem?”.

---

<sup>1</sup> De acordo com os princípios da justiça e legalidade, bem como da solidariedade e capacidade tributárias, os *influencers* devem ser tributados da mesma forma que os outros profissionais.

## **1.3 Objeto**

### **1.3.1 Delimitação Positiva**

É nosso objetivo debruçar-nos sobre os *influencers* e efeitos da tributação internacional na sua esfera jurídica, aliando áreas em massiva expansão e que despertam o nosso interesse (como as redes sociais e o Marketing) à área do Direito Fiscal que mais nos apaixona: o Direito Fiscal Internacional.

Consequentemente, a nossa dissertação irá incidir sobre a elevada mobilidade dos *influencers* e a forma como a tributação dos rendimentos obtidos deve ser alocada a nível internacional, apoiando-nos na CM da OCDE, tendo em conta a tipologia de rendimentos e os requisitos preenchidos *in casu*.

### **1.3.2 Delimitação Negativa**

A presente dissertação não irá abordar temas de direito fiscal doméstico, uma vez que visamos estudar apenas os problemas relativos à alocação dos poderes de tributação entre Estado da Fonte e Estado de Residência.

Do mesmo modo, não será abordado o IVA, enquanto imposto aplicável aos *influencers* aquando da venda de produtos ou de prestação de serviços. Não abordaremos qualquer outro imposto além dos impostos sobre o rendimento.

## **1.4 Metodologia**

Na construção desta dissertação, efetuamos uma abundante leitura de artigos científicos que respeitam à CM e tributação de artistas e desportistas conseguindo, assim, formar a nossa própria opinião.

Fizemos uma análise profunda dos Arts. da CM e respetivos Comentários, auxiliando-nos de decisões jurisprudenciais e da doutrina existente sobre o caso em apreço.

Revimos, ainda, documentos de outras organizações internacionais (como a ONU) e de outros Estados, como os EUA, as Filipinas e Porto Rico.

Na redação da dissertação seguimos o Manual de Estilo da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto.

Na ausência de indicação em contrário, os Arts. mencionados referem-se à CM da OCDE, versão atualizada a 21 de novembro de 2017.

## **1.5 Sequência**

No Capítulo 2 iremos definir o conceito de *influencer*.

No Capítulo 3 efetuaremos uma análise atenta às várias atividades capazes de gerar rendimentos a nível internacional, bem como um enquadramento dos mesmos na tipologia prevista pela CM da OCDE.

Posteriormente, no Capítulo 4, apresentaremos as nossas soluções para revisão do atual regime.

Por último, no Capítulo 5, exporemos as nossas conclusões.

## 2. *INFLUENCER*: A PROFISSÃO DO MARKETING DIGITAL

### 2.1 Enquadramento e estruturação do conceito

Somos a prova viva de que possuir ligação à internet, um computador e um telemóvel é necessário para a nossa sobrevivência. É imperativo deter estas ferramentas para a nossa vida académica e profissional, pelo que elas acabam também por se tornar parte do nosso lazer, enquanto fonte de entretenimento e ligação ao mundo. Desta forma, o entretenimento que hoje conhecemos não passa só pelos meios tradicionais, mas também, e maioritariamente, pelos nossos telemóveis e computadores. Necessitamos, ainda que de forma reduzida, de consultar as nossas notificações, redes sociais e de colocar *like* no *post* de alguém que seguimos ou que nos surge como consequência do algoritmo utilizado pela rede social em causa, podendo ser do nosso interesse segui-la.

Para a maior parte da população, as redes sociais e a publicação de fotografias e vídeos é um *hobby*. No entanto, para um grupo mais reduzido de pessoas, as redes sociais tornaram-se uma atividade profissional e uma fonte de rendimentos. Publicar uma fotografia pode até ter começado como um passatempo, mas face ao crescimento do número de seguidores, alcance e notoriedade, chegou-se à conclusão de que expor a sua vida seria rentável, porque atrai as massas e, o que atrai as massas, atrai as marcas e as agências.

Esta redação traduz-se numa sumária introdução ao termo “*influencer*”, pelo que percebemos, automaticamente, que existe uma ligação com o termo “*influenciar*”. Desta forma, a atual realidade espelha o recurso do Marketing Digital às redes sociais e a outros meios digitais para promover produtos e serviços.

Sem o desenvolvimento das TIC, continuaríamos a comunicar por carta, não teríamos internet, computadores ou telemóveis com ligação à mesma. Este panorama permitiu que surgissem os *influencers*.

Deste modo, chegamos à questão que impera: o que é um *influencer*? Um *influencer* é alguém que consegue, através das suas redes sociais (*Instagram*, *Facebook*, *Youtube*, *TikTok*, entre outras), criar uma relação de amizade com os seus seguidores, influenciando os seus comportamentos. É através da partilha recorrente de pormenores sobre a sua vida pessoal e profissional que se cria uma ligação distintiva com os fãs. Uma vez criada essa

relação, o seguidor torna-se alguém que confia no *influencer* e nas suas opiniões, resultando na influência da escolha e do poder aquisitivo do seguidor<sup>2</sup>.

Rapidamente, os *influencers* perceberam que podiam rentabilizar a sua presença nas redes sociais. Também as marcas perceberam que a relação construída entre *influencer* e seguidor é única, e que essa mesma relação poderia ser utilizada em seu benefício.

O Comité para o *Internal Market and Consumer Protection* afirma que “Um *influencer* é um criador de conteúdos com intenção comercial, que constrói relacionamentos com o seu público baseados na confiança e autenticidade (principalmente nas plataformas de redes sociais) e que se envolve, de modo online, com atores comerciais através de diferentes modelos de negócios para fins de monetização.”<sup>3</sup>

4

Os *influencers* podem ser de dois tipos: (i) uma pessoa anónima que viu a sua plataforma crescer e decidiu começar a rentabilizá-la ou (ii) alguém que já é conhecido do público e tira proveito das suas redes sociais. Assim, qualquer pessoa, em qualquer profissão, pode tornar-se, a título principal ou complementar, *influencer*, pelo que é difícil traçar a linha a partir da qual alguém se converte em *influencer*.

O conceito de *influencer* não é uniformizado, apesar de existirem várias características comuns em todas as definições encontradas. Por exemplo, enquanto a AT das Filipinas afirma que o termo “*influencer*” se refere a “(...) todos os contribuintes, (...) que recebem rendimentos, em dinheiro ou em espécie, de quaisquer sites e plataformas de redes sociais (...) em troca de serviços prestados como *bloggers*, *videobloggers* ou *vloggers* ou como *influencer*, em geral, e de quaisquer outras atividades (...)”<sup>5</sup> 6 A AT de Porto Rico define *influencer* como “(...) quem tem: (i) o poder de afetar as decisões de compra, estilo de vida e/ou comportamento, entre outros, de outras pessoas, devido à sua

---

<sup>2</sup> Segundo o Artigo 10 *Reasons why Influencer Marketing is the Next Big Thing*, 82% das pesquisas afirmam que os consumidores são mais suscetíveis às recomendações dos *influencers* que seguem. Cfr. TALAVERNA, Misha (2015). Disponível em <https://www.adweek.com/performance-marketing/10-reasons-why-influencer-marketing-is-the-next-big-thing/>, consult. em 09/Mar/2024.

<sup>3</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>4</sup> Vide *The impact of influencers on advertising and consumer protection in the Single Market*, Publication for the committee on Internal Market and Consumer Protection (IMCO), Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, Luxembourg. Fev/2022.

<sup>5</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>6</sup> Bureau of International Revenue, Republic of the Philippines, Revenue Memorandum Circular N.º 97 - 2021, 16 of August of 2021, P. 2.

autoridade, conhecimento, posição ou relacionamento com seu público ou, (ii) possui um grupo de seguidores numa rede social, com quem se relaciona ativamente.”<sup>7 8</sup>

Do ponto de vista dos seguidores, os *influencers* são “amigos virtuais” que fornecem recomendações numa área específica. Consequentemente, quando esses amigos aconselham a utilização de um determinado produto, existe a curiosidade em procurar por ele e, em última instância, adquiri-lo.

Não pretendemos alongar-nos mais na caracterização de *influencer*, pelo que passamos agora a um dos capítulos mais importantes deste estudo: o capítulo que explica a forma como os rendimentos dos *influencers* são gerados e como devem ser classificados.

---

<sup>7</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>8</sup> Gobierno de Puerto Rico, Departamento de Hacienda, Carta Circular de Rentas Internas N.º 21-11, 2021, 31 of March of 2021, P. 3.

## 3. ATIVIDADES E RENDIMENTOS GERADOS

### 3.1 Contextualização

O presente capítulo visa identificar e descrever as atividades praticadas pelos *influencers* com o escopo de obterem rendimento (tanto de forma pecuniária como em espécie), e de que modo os rendimentos obtidos devem ser enquadrados à luz da CM da OCDE (e, conseqüentemente, das Convenções Bilaterais assinadas pelos vários Estados e que seguem esse modelo).

Optamos por abordar atividades concretas e não contratos, como os de *sponsorships* ou *endorsements*. Isto porque os contratos podem incluir vários tipos de atividades que têm de ser exercidas pelo *influencer*, as quais se devem enquadrar em Arts. distintos das Convenções.

Lado a lado da abordagem das atividades, iremos organizá-las de acordo com os Arts. da CM em que cada uma se deve enquadrar.

### 3.2 Lucros Empresariais

#### 3.2.1 O Conceito

A maior parte dos rendimentos obtidos por *influencers* enquadra-se no Art. 7<sup>o</sup>: os lucros empresariais.

Para a interpretação deste Art., devemos ter em conta as als. c), d) e h) do Art. 3<sup>o</sup>. A al. c) indica que o termo “empresa” se aplica ao exercício de qualquer tipo de negócio, pelo que o exercício da atividade *influencer* leva a que a mesma possa ser enquadrada nesta definição e, conseqüentemente, no Art. 7<sup>o</sup>.

Na al. d) encontramos a interpretação dada pela CM ao termo “Empresa de um Estado Contratante”: empresa explorada pelo residente do Estado em questão, tendo como principal objetivo a obtenção de proveitos.

Por último, a al. h) expõe o entendimento do termo “*business*”, concebido como um negócio constituído por profissionais independentes.

---

<sup>9</sup>De notar que nas Convenções mais antigas, existe o Art. 14<sup>o</sup> que, entretanto, foi eliminado no ano de 2000. Este Art. servia o mesmo propósito do atual Art. 7<sup>o</sup>.

Voltemos agora ao Art. 7º<sup>10</sup>, n.º 1: nos termos do mesmo, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a menos que (introduzindo uma exceção), a empresa exerça a atividade no outro Estado Contratante através de um Estabelecimento Estável<sup>11</sup>. A regra geral é de que o rendimento é tributado no Estado onde se encontra a empresa do residente (onde este exerce qualquer exercício).

O Art. 5º é importante para esta parte do capítulo na medida em que define o que é um EE. Para a CM, um EE é um local físico (n.º 1), um local ou projeto de construção (n.º 3), podendo configurar ainda um EE agência (n.º 5). A adaptação do conceito de EE ao novo modelo de negócios criado pelos *influencers* e empresários é algo que abordaremos no capítulo seguinte. Para além do referido, a OCDE recomenda ainda o EE serviços, mas apenas nos Comentários.

### **3.2.2 Influencers e Lucros Empresariais**

O Art. 7º tem como epígrafe “*Business Profits*”, apresenta-se como regra geral da tributação sobre os rendimentos, e nele inserimos a maior parte dos rendimentos dos *influencers*.

Os rendimentos dos *influencers* que aqui podem recair derivam de várias atividades, que passamos a elencar, de modo meramente exemplificativo:

- I. Atividades ligadas às marcas:** a realização de testes e avaliações internas para marcas; a assistência; o aconselhamento prestado a uma marca sobre produtos e campanhas; as sessões fotográficas; as atividades que têm lugar na esfera privada ou sem público a assistir;
- II. Atividades ligadas às redes sociais:** a venda de produtos criados pelo *influencer*; a conclusão de um contrato para que um determinado anúncio seja apresentado durante o vídeo criado pelo *influencer* e publicado no *Youtube*; o fornecimento de códigos de desconto nas redes sociais dos *influencers* e, como consequência, o recebimento de uma percentagem do valor das peças de roupa vendidas com a utilização daquele código; a realização de avaliações positivas de restaurantes e hotéis, em troca de refeições gratuitas e estadias; os programas de afiliação, de

---

<sup>10</sup> Este Art. dedica-se às atividades independentes, ao contrário do Art. 15º, que trata das atividades dependentes/sob a influência de um contrato de trabalho.

<sup>11</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

membros e as subscrições que permitem que os seguidores tenham acesso a conteúdo exclusivo mediante o pagamento de um valor<sup>12</sup>.

Importa mencionar que, do nosso ponto de vista, raramente os *influencers* recebem donativos. Os *influencers* recebem rendimentos em espécie. Mesmo quando um *influencer* recebe produtos de uma determinada marca, apesar de não existir uma obrigação expressa de os colocar nas suas redes sociais, há sempre uma expectativa de que ele o irá fazer (o objetivo das marcas é a sua divulgação e o aumento de vendas). Se o *influencer* nada fizer, deixará de receber os produtos. Isto é um forte indício de bilateralidade e de comercialidade.

Assim, afastamo-nos da opinião apresentada por JOANA MATOS na sua dissertação de Mestrado<sup>13</sup>, ao afirmar que uma das fontes de rendimento dos *influencers* se trata dos serviços e produtos grátis. A autora defende que estes devem ser perspetivados como incrementos patrimoniais, pelo que o único imposto a que se encontram sujeitos é o IS, uma vez que se trata de uma doação.

Discordamos vivamente desta perspetiva. Para o Direito, de modo a que exista uma doação, é necessário o *animus donandi*. Consequentemente, como é que podemos provar que as marcas, ao enviarem produtos querem, efetivamente, fazê-lo de forma gratuita e não esperando nada em troca? A contraprova apresenta-se muito mais fácil porque nenhuma marca oferece bens a um *influencer* sem segundas intenções: o objetivo é a publicitação dos produtos enviados, e tal é algo que ocorre frequentemente, pelo que nos é impossível concordar com JOANA MATOS<sup>14</sup>.

No Ac. do TCA Norte, Processo 02425/05.6BEPRT, a Fazenda Pública refere que “Para que haja doação não pode haver contrapartida, independentemente da existência ou não da equivalência de prestações, porque só assim se constitui o espírito de liberalidade.” Ainda, “(...) sempre defende a Fazenda Pública que perante a realidade de “entregas de

---

<sup>12</sup> O Ac. Fenix International Ltd. explica nos seus §19, §20 e §21 o funcionamento destas novas plataformas: existe uma relação trilateral entre os *influencers*, a plataforma e os utilizadores. Quando o pagamento é efetuado pelo utilizador com o objetivo de ter acesso ao conteúdo exclusivo do *influencer*, uma determinada percentagem do valor da subscrição é destinada à plataforma. Vide Ac. do TJUE, Processo C-695/20, Fenix International Ltd v The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs.

<sup>13</sup> Vide MATOS, Joana Inês Pinto de, *Digital Influencers: O Novo Desafio Para o Direito Fiscal*, PP. 31, 79-80.

<sup>14</sup> Existem casos em que os *influencers* recebem determinados produtos vindos de marcas que pretendem trabalhar com eles, mas com os quais os *influencers* não se pretendem associar por não se identificarem com o produto. Assim, não realizam a publicitação nas redes sociais. Contudo, se o *influencer* aceitar os produtos, não os devolvendo, é da nossa opinião que deve ser tributado, porque existe um acréscimo patrimonial.

dinheiro” (ou bens) que “motivam” dizeres publicitários, sempre isso, só por si, constitui indício(s) sério(s) e suficiente(s) que justifique(m) a atuação da AT.”

Assim, a atuação das marcas através do envio de produtos ou da prestação de serviços gratuitos coloca a questão de caracterizar esta conduta como doação ou donativo (conforme aos usos sociais)<sup>15</sup>, uma vez que estes institutos diferem densamente entre si<sup>16</sup>. Contudo, trata-se de um tema de direito interno que não se enquadra no escopo desta dissertação.

A nível internacional, a única solução possível passa pelo enquadramento dos valores monetários a que correspondem os bens recebidos no Art. por nós indicado, quando, domesticamente, sejam considerados rendimentos. Isto porque, os *influencers* recebem estes bens devido à prática da sua atividade e dos negócios por si levados a cabo.

De notar que o valor global dos bens não será irrisório se analisarmos a atividade de um *influencer* típico, que ao longo do ano recebe ofertas de várias marcas já parceiras ou de marcas que pretendem sê-lo.

### 3.3 Royalties

#### 3.3.1 O Conceito

Ao olharmos para o termo “royalties”, surgem-nos, imediatamente, no pensamento outros termos: patentes, projetos científicos ou industriais e direitos de autor. Para os juristas, as royalties estão intrinsecamente ligadas a determinados direitos, sendo que o autor da patente ou do projeto deve receber o justo retorno pela utilização das suas obras.

Assim, o n.º 2 do Art. 12º prevê que as royalties são contrapartidas recebidas pelo uso/direito de uso de qualquer direito de autor (como acima antecipado). Estes podem ser de três tipos:

- I. **Literários:** os *influencers* podem escrever obras dos mais diversos tipos (romances, livros de autoajuda, de culinária, livros sobre alimentação ou que têm como base o bem-estar físico e emocional);

---

<sup>15</sup> Cfr. Art. 940º, n.º 2 do CC.

<sup>16</sup> Para MENEZES LEITÃO, nos donativos, a pretensão do autor é cumprir uma obrigação que resulta do trato social, verificando-se um *animus solvendi*. Contrariamente, nas doações, existe um *animus donandi*. Cfr. LEITÃO, Luís Menezes (2022) - *Direito das Obrigações*, Volume 3, 14.ª Ed., Almedina, P. 179. Do mesmo modo, o STJ, no Processo 3794/21.6T8VNG.P1.S1, entende que o fator decisivo para a distinção entre estes dois institutos é o espírito que está na raiz da atuação da marca.

- II. Científicos:** exemplificamos com a contribuição ativa para o desenvolvimento de uma nova gama de cremes de rosto ou de perfumes de uma determinada marca, existindo, para tal, uma fórmula química e uma patente; a criação de uma bebida açucarada, cuja receita e fórmula foram integral ou parcialmente desenvolvidas pelo *influencer*;
- III. Artísticos:** o enredo de um filme ou de determinado conteúdo cinematográfico escrito por um *influencer*; a ideia e desenvolvimento de uma nova rubrica quinzenal publicada no *Youtube*; os desenhos que são elaborados por um *influencer* relativamente à coleção de roupa que vai lançar sob a alçada da sua empresa ou em parceria com uma marca.

Analisando este n.º, percebemos que se trata de uma cláusula fechada, elencando todos os tipos de direitos cujos rendimentos serão enquadrados neste Art. de um modo exaustivo. Consequentemente, não existe margem para que outros direitos, ainda que similares, sejam aqui incluídos, como é o caso dos direitos de imagem, que trataremos mais à frente.

### 3.3.2 *Influencers e Royalties*

A forma como o marketing é recebido pelo público mudou, pelo que as marcas tiveram de se adaptar. Nascendo as redes sociais, os *influencers* tornaram-se uma referência e um *asset* indispensável para que a sua mensagem das marcas chegue ao seu público-alvo.

Cada vez mais influentes no mercado, os criadores de conteúdo passaram a expandir o seu negócio consoante as oportunidades que lhes são apresentadas. Um *influencer* já não se limita ao *Instagram* ou *Youtube*: em 2024, um *influencer* é alguém que também escreve livros, que cria a sua própria marca (seja de roupa, sapatos ou acessórios). Os *influencers* são empresários que expandem a sua atividade comercial e que pretendem chegar a cada vez mais pessoas.

É esta a razão pela qual é essencial incluirmos na nossa dissertação o Art. 12º da CM, porque quer seja um livro ou uma marca registada, um projeto ou um plano, o *influencer*, ao assinar um contrato com um terceiro para exploração ou para o direito de exploração dos seus direitos, receberá royalties.

Mesmo que o terceiro que adquiriu o uso/direito de uso não obtenha qualquer receita, ele pode ser obrigado a retribuir o *influencer*, sendo que, por vezes, essa

retribuição pode ser fixa (contrastando com a repartição da receita obtida). Assim, podemos afirmar que o rendimento proveniente de royalties está sujeito aos termos contratualmente celebrados entre o *influencer* (credor) e o terceiro usufruidor do direito (devedor).

Não é admissível incluir neste Art. os direitos de imagem de um *influencer*, ainda que se tratem de direitos bastante próximos dos direitos previstos por este Art. Se o n.º 2 se tratasse de uma cláusula mais ampla e com uma espécie de salvaguarda no fim, como “(...) commercial or scientific experience and others.”, poderíamos equacionar inserir os direitos de imagem e os rendimentos que eles geram nesta norma, mas tratando-se de uma redação tão rígida e exaustiva, tal não é possível.

Equacionamos, igualmente, a realização de uma interpretação extensiva da definição do Art. 12º, mas não nos parece que a imagem de uma pessoa possa ser inserida no rol ali demarcado.

Por último, cumpre-nos identificar onde é que os rendimentos obtidos por meio de royalties devem ser tributados. A resposta encontra-se no n.º1, que afirma que as royalties provenientes de um Estado Contratante, detidas pelo residente de outro Estado Contratante, são tributadas nesse outro Estado. Isto quer dizer que, exclusivamente, o direito de tributação dos rendimentos pertence ao Estado de Residência do *influencer*.

O n.º 3 do Art. 12º estabelece a exceção ao indicar que, se o beneficiário exercer uma atividade no Estado Contratante, que procede ao pagamento de royalties, através de um EE, e a utilização ou direito de utilização estiver ligada a esse estabelecimento, o Art. 7º é chamado à colação para tributar (sendo relevante o n.º 1, principalmente a parte do Art. que estabelece “(...) unless the enterprise carries on business (...)).

Face a esta exceção, o Comentário indica no seu §21 a possível existência de situações de abuso fiscal, uma vez que podemos testemunhar a transferência de direitos para EE criados em Estados onde a tributação dos rendimentos associados a royalties é menor.

### ***3.4 Entertainers and Sportspersons***

#### **3.4.1 O Conceito e Enquadramento**

O Art. 17º destina-se à tributação de rendimentos de uma determinada categoria de sujeitos: *entertainers e sportspersons*.

O n.º 1 indica-nos, de forma imediata, que a tributação dos rendimentos auferidos pelos artistas e desportistas é realizada, cumulativamente, nos Estados de Residência e da Fonte, o que permite ao Estado da Fonte tributar ilimitadamente.

Assim, a Fonte é autorizada a tributar porque se entende que colocou à disposição destes mesmos indivíduos o ambiente e as infraestruturas necessárias para que aquela *public performance* pudesse ter lugar. Existe doutrina<sup>17</sup> que defende que deve ser o Estado da Fonte a tributar por razões de evasão fiscal, nomeadamente no que aos outros Arts. mencionados diz respeito, isto porque os *influencers* são um grupo especial que tende a não declarar todos os rendimentos por si auferidos.

Dando um exemplo prático, um *influencer* residente em Portugal que se desloque à Suíça para realizar um evento público que preencha todos os requisitos exigidos pelo Art. 17º, verá os seus rendimentos serem tributados primariamente pelo Estado Suíço (que é o Estado da Fonte *in casu*). Posteriormente, Portugal poderá tributar enquanto Estado de Residência.

### 3.4.2 Relação com outros Artigos

Relacionando o Art. 7º e o Art. 17º, a primeira dedução que devemos fazer é que o Art. 17º é uma *lex specialis* face ao Art. 7º. Desde logo, o Comentário<sup>18</sup> indica que esta previsão é uma “... exceção às regras do Art. 7º e às do n.º 2, Art. 15º, respetivamente.”<sup>19</sup>, pelo que a lógica deste Art. é a sua aplicação em casos especiais, uma vez que a maior parte dos rendimentos dos *influencers* irá cair no Art. 7º, como já referido.

Assim, não é por o Art. 17º ser lei especial que devemos tentar enquadrar primeiro os rendimentos dos *influencers* no mesmo e, só depois, passar à regra geral, porque se o Art. respeitante aos artistas e desportistas é uma gota de água, o Art. dos lucros empresariais é um oceano. Se a atividade em si for equivalente ao evento gerador de rendimento, o Art. 17º aplica-se, não se enquadrando essa atividade no Art. 7º.

---

<sup>17</sup> Assim, “(...) other scholars see, primarily, tax policy reasons behind the enactment of article 17 of the OECD Model (...). Accordingly, it is important for the practicality of their taxation to enable the source state, which has easier access to information regarding the execution of the performance taking place in its territory (...) As a result, the provision has an anti-evasion character.” *Vide* KOSTIKIDIS, Savvas, *Influencer Income and Tax Treaties*, 2020, Bulletin for International Taxation. Volume 74, N.º 6, P. 362.

<sup>18</sup> Comentário ao Art. 17º, P. 332.

<sup>19</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

Como já analisamos o Art. 12º, a sua relação com o Art. 17º pode explicar-se como uma relação de exclusão, ou seja, se se aplica um Art. não se aplica o outro<sup>20</sup>.

### 3.4.3 Noção de *Entertainer* e *Influencer*

Tal como mencionado pelo Comentário no seu §3, não é possível dar uma definição concreta de *entertainer* mas, mesmo sendo essa a realidade, não estamos completamente desamparados. O n.º 1 inclui uma listagem não exaustiva de exemplos de profissões que podem ser vistas como profissões de entretenimento. A solução passa por analisarmos casuisticamente cada caso com que nos deparamos, de forma a decidirmos se aquela determinada pessoa desenvolve uma profissão de entretenimento e, por isso, deve ser tributada à luz do Art. 17º.

Desenvolvemos, de seguida, a hipótese de comparação entre os *influencers* e os atores ou modelos: no capítulo anterior explicamos que os *influencers* são vistos como “amigos” dos seus seguidores e pessoas que partilham o seu dia a dia, ainda que de modo virtual e unilateral. Os atores e modelos que têm redes sociais também o fazem, podendo ser convidados por marcas para ser tornarem embaixadores, dado o grande alcance das suas plataformas.

Começando pela comparação entre *influencers* e modelos: os modelos utilizam a sua imagem e o seu corpo para publicitar produtos. KOSTIKIDIS defende que este é um dos principais pontos que as duas profissões têm em comum<sup>21</sup>, e com ele concordamos (assim como um modelo utiliza o seu corpo para mostrar peças de vestuário num desfile ou numa sessão fotográfica, também os *influencers* vestem determinadas peças de roupa com vista a colocar nas suas redes sociais e a dá-las a conhecer).

Contudo, os *influencers* do século XXI auferem rendimentos por mais do que a simples utilização da sua imagem numa performance com público. Como anteriormente referido, estes expandem as suas plataformas e dão-se a conhecer ao público de inúmeras maneiras, pelo que se considerarmos que um *influencer* pratica as mesmas atividades que um modelo, os seus rendimentos não poderão ser tributados à luz do Art.17º<sup>22</sup>.

O Comentário efetua uma exclusão dos modelos do âmbito do Art., quer quando desfilam numa passerelle e apresentam uma nova coleção de um designer, quer quando

---

<sup>20</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Op. Cit.*, 2020, P. 361.

<sup>21</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Op. Cit.*, 2020, P. 364.

<sup>22</sup> Entendimento baseado no Comentário à CM. Cfr. JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Article 17 OECD MC in the Age of Influencers*, 2023. Volume 33, 2.ª Ed., P. 94.

fazem sessões fotográficas. Em relação às sessões fotográficas, concordamos com a posição adotada pelo Comentário, até porque as fotografias estão relacionadas com os direitos de imagem, que não são tributados à luz do Art. em discussão. Em relação aos desfiles, temos de confessar a nossa admiração pelo facto de o Comentário os excluir do Art. 17º, na medida em que estes sejam realizados perante um público.

Hoje em dia, os desfiles são uma compilação de vários elementos que levam ao entretenimento de quem assiste aos mesmos. Recorrendo a um exemplo, os desfiles da “Victoria’s Secret” ocorriam todos os anos em diferentes países, com a presença de convidados musicais, de animações, de espetáculos de luzes e, evidentemente, com a mostra das novas coleções de lingerie. Estes desfiles eram transmitidos online e tinham sempre público a assistir fisicamente aos mesmos. Face ao que temos exposto, é impossível afirmar que esta parcela da profissão dos modelos não se enquadra claramente no Art. 17º, uma vez que se trata de uma *public performance* com carácter de entretenimento. Assim, deixaria de haver coerência se defendêssemos a posição adotada pelo Comentário<sup>23</sup>.

Quanto a este ponto, não é surpresa que outros Estados também tenham reticências. Enquanto a Turquia é mais radical e defende que tanto as sessões fotográficas como os desfiles devem cair sempre no âmbito do Art. 17º<sup>24</sup>, a Argentina, o Brasil e a Malásia optam pela nossa posição (inclusão dos desfiles no referido Art.)<sup>25</sup>.

No sentido do que defendemos, o Tribunal de Primeira Instância da Bélgica decidiu, em 2009, relativamente a um caso de sessões fotográficas para revistas/catálogos, que os modelos só caem no âmbito de aplicação do Art. 17º se estivermos a falar de *fashion shows*<sup>26</sup>.

Em relação à comparação com atores, a verdade é que a maior parte dos *influencers* cria a sua imagem com base na honestidade e na autenticidade. Já um ator é alguém que é pago para interpretar uma personagem, com uma história delineada e que, na maior parte dos casos, tem características diferentes das suas. Deste modo, equiparar os

---

<sup>23</sup> Posição adotada pelo §3 do Comentário ao Art. 17º.

<sup>24</sup> §15 das Observações ao Comentário do Art. 17º.

<sup>25</sup> Cfr. §3 e §3.1 das posições ao Comentário ao Art. 17º.

<sup>26</sup> Cfr. Topete, Luis Alberto Romero, *Analysis of the Case Law on the Scope of Article 17 of the OECD Model: Issues Resolved and Yet to Be Resolved*, 2017, Bulletin for International Taxation, Volume 71, N.º 3/4, PP. 1-12.

*influencers* a atores é algo que cria uma dúvida permanente nos seguidores e que coloca a relação estabelecida com os *influencers* em causa.

No caso dos anúncios televisivos<sup>27</sup>, se o *influencer* for contratado para tal, já poderá ser considerada um ator, uma vez que existe uma história a seguir, o cenário é planeado, bem como os dias de gravação. Mas, se for gravado sem a presença de público e não existir uma transmissão em direto, não nos parece plausível o seu enquadramento no art. 17º. Não sendo o Comentário claro em relação ao entretenimento dos anúncios, este é alvo de críticas, tanto por nós, como por RITA JULIEN e KAROLINE SPIES. Estas afirmam que “(...) não é perceptível se o Comentário simplesmente presume que os anúncios são inerentemente lúdicos ou se a posição é impulsionada pelo poder de um ator de cinema.”<sup>28</sup> <sup>29</sup> O raciocínio espelhado será alvo de desenvolvimentos no capítulo 4.

Assim, reconhecemos que nenhuma interpretação se encaixa perfeitamente na realidade dos *influencers*, pelo que a solução possível, no presente momento, passará por verificar se os requisitos exigidos pelo Art. 17º se encontram preenchidos, de forma a que os rendimentos auferidos sejam tributados no seu âmbito. Se tal não acontecer, teremos de equacionar o Art. 7º.

#### **3.4.4 Eliminação da Dupla Tributação e Onerosidade**

O Art. 17º pode conduzir a tributação excessiva dos rendimentos ou a dupla tributação se a CDT celebrada entre os Estados não for bem aplicada. Assim, é imperativo uma elevada diligência por parte das ATs responsáveis, principalmente da que tributa os rendimentos em primeiro lugar.

Perfilhando do entendimento de MOLENAAR, os *influencers* menos conhecidos e, conseqüentemente, com menores rendimentos, não conseguem suportar, economicamente, uma consultoria fiscal que os oriente no sentido de não serem lesados<sup>30</sup>.

Para além disso, muitas vezes é moroso e complexo conseguir obter o crédito<sup>31</sup> no país de residência do *influencer*, por dificuldades em demonstrar que o imposto em causa

---

<sup>27</sup> Os rendimentos de anúncio televisivo podem desdobrar-se na gravação do anúncio (que irá cair no Art. 7º) e nos direitos de exibição do mesmo (que, como envolve os direitos de imagem do *influencer*, irá cair no âmbito do Art. 21º).

<sup>28</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>29</sup> JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Op. Cit.*, 2023, P. 88.

<sup>30</sup> Cfr. MOLENAAR, Dick, *Minimum Threshold For Entertainers and Sportspersons in Article 17 of the OECD Model*, 2016, P. 224.

<sup>31</sup> Art. 23ºA para o método de isenção fiscal e Art. 23ºB para o método de crédito fiscal.

foi pago na Fonte, o que pode resultar na conversão de uma tributação excessiva em dupla tributação, sendo o imposto pago integralmente no Estado da Fonte e no Estado de Residência.

Por último, existe um incremento do trabalho administrativo nas ATs de ambos os Estados, devido à obrigação de conferir as declarações fiscais entregues pelos *influencers* (o que é ainda mais gravoso e quase “trabalho inútil por parte da AT” porque as *public performances*, normalmente, não possuem um hiato temporal muito extenso<sup>32</sup>).

Deparando-se com esta situação, a doutrina começou a emitir opiniões divergentes em relação ao Art. 17º. Em relação a esses entendimentos, remetemos para o capítulo 4.

### **3.4.5 *Influencers: entertainers* à luz do Art. 17º?**

Nos tópicos anteriores, demos como adquirido o facto de os *influencers* se incluírem na especial categoria de aplicação do Art. 17º. Mas, não havendo uma previsão das *influencers* no n.º 1 nem uma definição precisa de *entertainers*, é imperativo explicar como é que se incluem no âmbito do mesmo.

O Art. 3º não inclui o conceito de “*influencer*”, pelo que temos de recorrer aos métodos de interpretação. Na esteira de MOLENAAR e GRAMS, o problema consiste em perceber se os *influencers* e as *personal activities* por eles praticadas se devem incluir no Art. 17º.

O Art. 17º refere-se a *public performances* (ou seja, ao exercício das atividades pessoais do *influencer*)<sup>33</sup>, que são eventos realizados publicamente (por oposto ao Art. 7º), com a presença de uma audiência e com um carácter de entretenimento. Estes dois requisitos têm de se encontrar preenchidos para que a tributação possa ser realizada no Estado da Fonte.

Em relação ao carácter público da performance, questiona-se se o público tem de estar presente de forma física e quando o evento está a decorrer, ou se podemos ter um caso em que um determinado conteúdo é gravado e só, posteriormente (com a existência de um *time-delay*) é colocado à disposição do público, como é o caso de vídeos do *Youtube*, *TikTok*, *Instagram* e conteúdo televisivo.

---

<sup>32</sup> Cfr. MOLENAAR, Dick, Harald Grams (2016), “*New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen*”, P. 973.

<sup>33</sup> Cfr. §1 do Comentário, P. 332.

Em relação ao Direito existente, quando um *influencer* cria conteúdo, como vídeos a cantar, a dançar, a cozinhar ou a dar dicas sobre uma rotina de *skincare*, esta atividade não cai no escopo do Art. 17º. Contudo, a nosso ver, e no plano do direito a constituir, tal deveria ser possível, porque existe uma atividade de preparação do conteúdo, a gravação e edição do mesmo e a sua publicação em diferentes plataformas.

Assim, não deveria ser necessário o público estar presente durante a gravação do conteúdo, uma vez que este pode ser dado a conhecer ao mundo segundos depois. A sustentação da nossa opinião baseia-se no termo “publicamente”, que é aceite como publicidade direta e indireta (virtual, através da internet, da televisão, da rádio, dos *media*, etc.)<sup>34 35</sup>.

É necessário referir que o direito vigente estende a aplicação do Art. 17º aos casos de *simultaneous broadcasting*<sup>36</sup>, pelo que os casos de posterior transmissão do evento não entram na letra nem no espírito do Comentário. Contudo, a nossa opinião diverge do entendimento atual, pelo que, remetemos o seu desenvolvimento para o capítulo 4.

#### **3.4.6 O caráter de entretenimento**

Incidindo agora sobre o caráter de entretenimento de uma performance, é de relembrar que no capítulo 2 já falamos do entretenimento e do seu significado: um evento com fator de entretenimento trata-se de um evento que tem como objetivo divertir o público e proporcionar uma sensação de lazer.

Para ilustrar este segundo requisito, podemos recorrer à jurisprudência. Um dos casos mais emblemáticos é o “Caso Paris Hilton”, julgado pelo Supremo Tribunal Austríaco<sup>37</sup>. Hilton foi contratada por um fabricante de bebidas no ano de 2006 para apresentar uma nova bebida que tinha sido desenvolvida numa estância de ski. O evento contou com a presença de cerca de 20 mil pessoas.

Ao longo do evento, Hilton dançou no palco, deu autógrafos e posou para fotografias com a bebida na mão. A personalidade foi convidada não pela sua profissão de modelo, mas sim pela sua imagem e fama.

---

<sup>34</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Op. Cit.*, 2020, P. 364.

<sup>35</sup> *Ibid.*, P. 364.

<sup>36</sup> Vide §9.4 do Comentário ao Art. 17º.

<sup>37</sup> Ac. do VwGH, 30 de junho de 2015, Processo Nº 2013/15/0266, *Österreichische Steuerzeitung* (2016), PP. 58-64.

Hilton era a maior atração do evento. As pessoas deslocaram-se à estância de ski para a verem e, depois, ficaram a conhecer também o vinho. O principal fator que levou a que cerca de 20 mil pessoas participassem no evento foi a presença de uma celebridade com milhões de fãs e a curiosidade delas em conhecê-la. O lançamento da nova bebida chegou, desta forma, mais longe, por causa da convidada de honra.

Tendo-lhe sido aplicado o Art. 17º para tributar o pagamento da empresa (650 mil euros), Hilton alegou que o Art. 7º era o mais adequado. Hilton defendeu que, embora existisse um caráter de publicidade em relação ao evento e ao lançamento do vinho, o requisito de entretenimento não estava preenchido. No seu entendimento, aquela dança breve no palco não cumpre os requisitos para aplicação do Art. 17º. Coube ao tribunal decidir se o elemento “entretenimento” estava ou não preenchido.

O Tribunal decidiu que estava. Cabe-nos concordar com a posição adotada, uma vez que as *public performances* têm um caráter artístico irrelevante. Isto quer dizer que não importa a duração do evento ou a sua qualidade. Não importa se Hilton dançou durante 30 minutos ou 2 horas e se conseguiu seguir a coreografia ou não. O fabricante de bebidas pagou pela sua presença na estância de ski com o intuito de promover o lançamento da bebida, contratando-a para entreter o público (a mera presença e interação com os convidados tem, por si só, caráter de entretenimento).

É de notar que o VwGH enfatizou que o termo “*entertainer*” é utilizado no lugar do “artista” para demonstrar que o nível da qualidade artística não é decisivo para efeitos do art. 17º<sup>38</sup>. Para o Tribunal, quanto mais famosa e conhecida for a pessoa convidada para marcar presença, menos caráter artístico necessita de acarretar a performance, uma vez que só a referência ao nome da figura pública atrai e entretém as pessoas.

Tendemos a concordar com este ponto de vista. Muitos eventos são realizados com a presença de celebridades e *influencers* e culminam numa junção de milhares de pessoas devido ao facto de os fãs ou seguidores quererem estar no mesmo local que aquela celebridade e poderem ter a oportunidade de tirar uma fotografia com ela ou obter um autógrafo. O caráter artístico do entretenimento acaba por consistir numa interação, ainda que minimalista, com o público.

---

<sup>38</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Op. Cit.*, 2020, P. 366.

Em suma, Hilton dançou, deu autógrafos e falou com os fãs. Releva para a aplicação do Art. 17º se ela dançou bem ou mal? Não. Releva apenas o caráter de entretenimento das pessoas que compareceram ao lançamento. Se elas tiraram proveito da presença de Hilton e se divertiram, a *public performance* preenche os requisitos exigidos<sup>39</sup> e, como tal, os 650 mil euros recebidos pela sua presença devem ser tributados na Áustria.

A doutrina criticou o raciocínio realizado pelo VwGH, colocando várias questões: já que basta a fama da pessoa convidada, será que a aparição mediante retribuição de um ator ou de um político na Ópera de Viena pode ser também tributada à luz do Art. 17º (“[...] since the guest is famous, the event as such is entertaining, visited by many people and the guest needs to wave for photos and give interviews.”)?<sup>40</sup>

Salientamos o caso de Bill Clinton, que não foi tributado à luz do Art. 17º pela realização de um discurso em Berlim, enquanto Beyoncé foi tributada no Estado da Fonte por ter dado um concerto, igualmente em Berlim. De notar que ambos são residentes nos EUA.

O elemento decisivo que esteve na origem desta diferenciação prende-se com o caráter informativo do discurso de Clinton, por oposição ao caráter de entretenimento do concerto de Beyoncé<sup>41</sup>.

No §4 do Comentário ao Art. 17º da CM, a OCDE diz que devemos ter em conta a profissão do indivíduo no Estado onde ocorre a performance e que ser *entertainer* se aplica a pessoas que marquem presença num evento com caráter lúdico, mesmo que seja só uma vez. Assim, é defendido que é o desempenho da pessoa que a torna uma artista, e não a sua fama ou o quadro geral da situação. Esta corrente vai no sentido oposto de KOSTIKIDIS, que assume a fama e o reconhecimento da pessoa pelo público como um elemento a ter em conta, assim como considerou o Supremo Austríaco, ao valorizar a fama de Hilton.

Quanto a nós, somos da opinião de que, para além dos elementos “público” e “entretenimento”, a notoriedade pública deve ser tida, igualmente, em conta, porque

---

<sup>39</sup> Para o Tribunal, a performance não exclui o caráter lúdico ou de entretenimento se este, de um ponto de vista objetivo, continuar preservado. Cfr. JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Op. Cit.*, 2023, P. 87.

<sup>40</sup> Cfr. JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Op. Cit.*, 2023, P. 88.

<sup>41</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Nexus for Source Taxation of Mobile Individual Service Providers in Tax Treaties*, British Tax Review. 2.<sup>a</sup> Ed., (2023), P. 166. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4444617](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4444617), consult. em 12/03/2024.

mesmo que os dois primeiros requisitos se encontrem preenchidos, se o indivíduo não for alguém que atrai multidões, o evento não terá a amplitude pretendida por quem o organizou. Logo, o ator e o político, sendo figuras públicas e, muitas vezes, exemplos para a sociedade, devem ver os seus rendimentos tributados à luz deste Art.

Para clarificar a nossa posição sobre este tópico, daremos alguns exemplos de atividades que são passíveis de serem incluídas no art. 17º: presenças pagas em clubes, discotecas, restaurantes, festas, lojas, entre outros; um *meet & greet* do *influencer* com os seus fãs/seguidores, mediante pagamento; sessões de autógrafos exclusivas, em que os seguidores pagam para poder marcar presença na sessão; um *influencer* que dá uma entrevista e menciona uma determinada marca do qual é embaixador, estando a utilizar a roupa dessa marca<sup>42</sup>; o *merchandising* de um *influencer* que é vendido e que está associado a uma *public performance* específica (existindo, por isso, uma *close connection* entre esse *merchandising* e a performance, como é o caso dos cantores que vendem t-shirts durante os seus concertos).

### **3.5 Other Income**

#### **3.5.1 O Conceito e Abrangência do Artigo**

Com a epígrafe apresentada no presente tópico, encontramos o Art. 21º. Este Art. prevê no seu n.º 1 que “Os rendimentos do residente de um Estado Contratante, de onde quer que provenham, não tratados nos Arts. anteriores da presente Convenção, só serão tributáveis nesse Estado.”<sup>43</sup>

Assim, o Art. confere ao Estado de Residência o direito exclusivo de tributação dos rendimentos. Para além disso, é visto como uma espécie de cláusula de salvaguarda, uma vez que todos os rendimentos que não se enquadraram nos Arts. anteriores são aqui tributados. É disto exemplo os rendimentos obtidos pelos direitos de imagem.

Sendo o Art. 12º bastante restrito, e não deixando oportunidade para que outros direitos para além dos elencados sejam incluídos, existe a necessidade de abordarmos aqui os direitos de imagem em *stricto sensu*. A exceção ao mencionado ocorre quando se verifica uma *close connection* entre a performance do *influencer* e os direitos de imagem

---

<sup>42</sup> No caso da entrevista, o *influencer* irá gerar rendimentos por fazer publicidade à marca, tanto mencionando o seu nome, como utilizando produtos da mesma ao longo da entrevista.

<sup>43</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

(neste caso, os rendimentos derivados da imagem já se encontrarão contemplados pelo Art. 17º).

No seu Art. 26º, n.º 1, a Constituição da República Portuguesa prevê que o direito de imagem é um direito de personalidade. O Art. 79º, n.º 1 do Código Civil expressa que o retrato de uma pessoa não pode circular no comércio sem o consentimento do titular, neste caso, o *influencer*, não se preenchendo a exceção dos casos de interesse público, prevista no seu n.º 2. Para além disso, o direito de imagem é um direito patrimonial que pode, por isso, ser transmitido. Esta qualificação foi reconhecida pelo BGH, em 1956, relativamente ao caso do ator Paul Dahlke<sup>44</sup>.

Quando estamos perante contratos de cessão de direitos de imagem, devemos ter em conta que, para além da imagem do *influencer* propriamente dita e da sua utilização, estes contratos abrangem “(...) tudo o que forma a imagem (...) e que possa ser explorado comercialmente (...)”<sup>45</sup>, como é o caso do nome e alcunhas do *influencer*, as suas assinaturas, voz e demais características pessoais.

Como os direitos de imagem pertencem a cada um de nós, a sua monetização e rentabilidade é uma opção que se encontra ao nosso dispor, afirmando DAVID FESTAS que “(...) o aproveitamento económico da imagem é corolário da autonomia pessoal da pessoa e da sua autodeterminação sobre a imagem.”<sup>46</sup>

A verdade é que enfrentamos a possibilidade de diferentes qualificações em relação ao mesmo rendimento, neste caso, o rendimento proveniente dos direitos de imagem, o que origina o problema de saber qual o Art. a aplicar.

Primeiramente, há que definir o que é um direito de imagem e o que ele abrange. Já vimos o caso da jurisdição portuguesa, mas a nível internacional os entendimentos não são uniformes<sup>47</sup>.

Deste modo, o Comentário faz referência ao caso de um golfista que participa num determinado torneio e se compromete, mediante uma remuneração adicional, a dar

---

<sup>44</sup> *Apud.* TIMÓTEO, Márcio Manuel Marchante Pedroso (2021) – A Tributação Internacional dos Direitos de Imagem dos Desportistas, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Lisboa, Faculdade de Direito – Escola de Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, P. 8.

<sup>45</sup> MICHEL, Bob, “*Payments for the Use of a Footballer’s Image Rights: A Belgian Court’s Interesting Endeavour at Treaty Qualification*”, 2018.

<sup>46</sup> FESTAS, David de Oliveira (2009) – *Do Conteúdo Patrimonial do Direito à Imagem: Contributo para um Estudo do seu Aproveitamento Consentido e Inter Vivos*. Coimbra: Coimbra Editora, PP. 124-137.

<sup>47</sup> No §9.5, o Comentário aborda brevemente o conceito de “direitos de imagem”.

entrevistas que promovem a competição, e ao caso de um artista que, igualmente mediante remuneração, autoriza que a sua imagem seja utilizada em cartazes de promoção do espetáculo de que fará parte (neste âmbito, o Art. a equacionar deverá ser o 17º).

Contudo, a situação descrita leva a que se levantem conflitos entre os Estados na tributação dos rendimentos originados pela exploração deste direito, o que coloca o contribuinte numa posição ingrata e a ser suscetível de testemunhar a tributação do seu rendimento em mais do que um Art. por Estados diferentes.

## **4. DO DIREITO A CONSTITUIR**

### **4.1 Contextualização**

Da análise da CM e do Comentário no capítulo anterior, foi-nos possível deduzir que o atual quadro normativo internacional apresenta soluções débeis para a tributação dos rendimentos dos *influencers* enquanto tais, uma vez que as orientações dadas não se mostram claras e, muito menos, consolidadas.

Primeiramente, a CM e o Comentário não apresentam definições concretas para os termos sobre os quais nos debruçamos nesta dissertação, o que a nosso ver, se apresenta como pouco adequado. Remeter para os direitos domésticos, nos termos do Art. 3º, n.º 2 da CM da OCDE, levaria a uma grande diversidade ao nível da interpretação de uma mesma Convenção (além de que, o direito interno pode não contar com as definições necessárias).

Posteriormente, o Art. 7º exige que exista um EE para a tributação dos lucros empresariais na Fonte. Ora, de que forma é que a definição atual de EE é compatível com a realidade dos *influencers* e com as *public performances* e que a limitação do Estado da Fonte continua a ser justa, em termos de equidade internacional?

O Art. 12º da CM refere-se royalties, não se inserindo os direitos de imagem no seu elenco exaustivo de direitos. Pretendemos, deste modo, propor alternativas de resolução dos problemas causados pelos diferentes enquadramentos dos rendimentos gerados pelos direitos de imagem.

Por fim, será objeto de extensa análise o Art. 17º e os debates que à sua volta têm sido criados, nomeadamente a abolição ou não do mesmo, o âmbito subjetivo de aplicação do Art., e apresentaremos um novo modelo capaz de facilitar a aplicação do Art.

### **4.2 O Artigo 3º da CM da OCDE**

#### **4.2.1 *Entertainers*: a definição**

Apesar de alguns Arts. conterem em si a definição dos termos utilizados<sup>48</sup>, não sendo necessário recorrer ao Art. em discussão, devemos equacionar como é que este último pode apresentar uma solução para o enquadramento jurídico dos *entertainers* e, consequentemente, dos *influencers*.

---

<sup>48</sup> Caso dos Arts. 4º e 5º.

Perante a análise da CM e do Comentário à mesma, constata-se que o Art. 3º não apresenta uma definição de *entertainers*. O mesmo é sustentado no §3 do Comentário ao Art. 17º, uma vez que o n.º 1 do mesmo apresenta apenas exemplos de profissões que se enquadram nesta categoria<sup>49</sup>.

À data de 2017, nem a CM nem o Comentário à mesma concediam uma definição de *entertainers*, apesar de o homem médio ser capaz de identificar o que se considera como entretenimento<sup>50</sup>. Se isto é possível, ou seja, se todos nós conseguimos identificar o que é entretenimento, de uma forma geral, ergue-se a questão: porque é que a CM não inclui uma definição de *entertainers* que não deixe qualquer margem de dúvida na aplicação das suas previsões legais?

Perante esta questão, e a nosso ver, a CM deve dar uma resposta inequívoca ao problema dos *entertainers* e da sua definição<sup>51</sup>. Recorrer a um raciocínio análogo através dos exemplos dados e das explicações auxiliares do Comentário é algo que coloca em causa a segurança jurídica, enquanto pilar fundamental do Direito, e que acaba por nunca ser uma solução a longo prazo.

Para além disso, se nos encontramos na Era Digital, qual seria a base capaz de sustentar (sem interferências e dúvidas dos Estados, bem como dos contribuintes, a quem as previsões normativas são aplicáveis) uma analogia entre um ator e um *influencer*, que depende quase exclusivamente dos meios digitais e das redes sociais? Apesar de tal realidade ter sido discutida *sub judice* (capítulo 3), tal solução não se apresenta sem falhas e lacunas.

A nossa sugestão passa, por isso, pela inclusão de uma nova alínea no Art. 3º que defina quais os profissionais que deverão ser considerados *entertainers*, para o propósito da aplicação da CM.

Aludindo ainda ao Art. 17º, e equacionando a realidade dos *influencers*, o Direito Fiscal não se pode apresentar como um Direito desatualizado face às inovações que todos

---

<sup>49</sup> No n.º 1 do Art. 17º não existe tipicidade, pelo que os exemplos elencados não podem ser considerados os únicos passíveis de inclusão na categoria de *entertainers*.

<sup>50</sup> O entretenimento pode considerar-se como algo que ajuda o sujeito a relaxar, a distrair-se da realidade à sua volta e que possui um caráter lúdico.

<sup>51</sup> De facto, a questão da interpretação do termo “*entertainer*” apresenta-se como o maior problema para a aplicação do Art. 17º, uma vez que, se os Estados Contratantes da CDT associarem significados diferentes a este termo, na sua lei interna, surgirão de forma exponencial casos de dupla tributação e de dupla não tributação. Cfr. VOGEL, Klaus (2015) – *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Volume 2, 4.ª Ed., Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, P. 1308.

os dias surgem na sociedade e no mercado, capazes de gerar rendimento, pelo que sugerimos a inclusão de uma nova alínea que abranja a definição de *entertainers*, mas reservando no fim da definição um espaço residual e amplo capaz de abranger as novas profissões que surjam ao longo dos anos, como é o caso dos *influencers*. Esta nova alínea teria quase uma função de “chapéu de chuva”.

Poder-nos-iam questionar se uma inclusão mais ampla da definição de *entertainers* no Comentário ao Art. 3º ou ao Art. 17º não seria suficiente resposta para o problema apresentado. Apesar de o Comentário ter uma função auxiliar e ajudar os EM que celebram CDTs seguindo o Modelo da OCDE, existem sempre Estados que elaboram observações e reservas, não seguindo o entendimento do Comentário em certos pontos e enveredando por outros caminhos interpretativos (uma vez que os Comentários não são vinculativos).

Se é este o caso, incluir a definição de *entertainers* na própria CM e, posteriormente, nas CDTs, antevê-se como uma solução “mais vinculativa”. Embora os Estados possam, igualmente, desviar-se do Modelo, e optar por incluir ou excluir determinados Arts. ou partes dos mesmos, existe, pelo menos, uma orientação para as CDTs elaboradas ao abrigo da CM e do seu Comentário, não ficando à deriva sobre as previsões normativas e seus efeitos.

#### **4.2.2 A coincidência entre *entertainers* e *influencers***

No tópico acima desenvolvido, a solução por nós proposta permite que os *influencers* se enquadrem na categoria de *entertainers* e sejam tributados de acordo com as normas fiscais que lhes são aplicáveis a nível internacional.

Mas, imperam as questões: os *influencers* são sempre *entertainers*, havendo uma coincidência total entre os mesmos? Existem casos em que um *influencer* pode exercer uma determinada atividade e não ser considerado *entertainer*, à luz do que temos vindo a desenvolver ao longo desta dissertação?

Os exemplos dados pelo n.º 1 do Art. 17º estão relacionados com o mundo das artes, pelo que se nos seguissemos, única e exclusivamente, pelos mesmos e outras profissões semelhantes, os *influencers* que atuam num ramo de negócios como o da maquilhagem, do estilo de vida saudável ou das viagens seriam excluídos deste Art. e a sua tributação não seria realizada no Estado da Fonte.

Contudo, e como nos diz o Comentário, um *entertainer* pode ser e atuar como tal nem que seja num único evento público<sup>52</sup>. Com base nesta interpretação, deduzimos que é mais importante a atividade exercida pelo sujeito do que a sua profissão. Aliás, um *entertainer* pode ser qualquer pessoa, como, por exemplo, um advogado que mostra nas redes sociais o seu dia a dia, que publica um livro e faz sessões de autógrafos ou uma apresentadora de televisão que tem interesse pela culinária e que faz uma masterclasse ao vivo. A chave para a resolução da identificação entre *entertainer* e *influencer* reside na capacidade em que a pessoa atua, com o intuito de gerar rendimentos. JENNIFER ROELEVELD E KAROLINA TETŁAK afirmam que esta questão abre as portas a “(...) um conceito amplo e dinâmico, dependente das circunstâncias do caso e da evolução da definição de entretenimento.”<sup>53 54</sup>

Como constatamos ao longo desta dissertação, o entretenimento centra-se cada vez mais nas redes sociais e nos criadores de conteúdo, conteúdo esse que entretém e que agrada a diferentes públicos-alvo. Os *entertainers*, à luz do Comentário<sup>55</sup>, podem ser separados em diferentes categorias, surgindo, por isso, o entretenimento e a informação ou conteúdo educacional, o entretenimento e as atividades publicitárias, e o entretenimento e as equipas técnicas ou *staff*. Estas últimas são expressamente excluídas do âmbito de aplicação do Art. 17<sup>o56</sup>, mas muitas vezes os *influencers* combinam em si toda a equipa de apoio à criação de conteúdo e toda a publicidade.

Conduzindo estas atividades ao nascimento de rendimento na esfera do *influencer*, ele irá enquadrar-se no conceito de *entertainer* e, conseqüentemente, a tributação do mesmo terá lugar no Estado da Fonte, à luz do Art. 17<sup>o</sup>.

Podemos, assim, inferir que, encontrando-se os requisitos acima mencionados preenchidos, a coincidência entre *entertainer* e *influencer* será total. Não existindo esta coincidência, não poderemos aplicar a *lex specialis* que se destina a este determinado grupo de contribuintes, pelo que a sua tributação será realizada no âmbito de outros Arts.

---

<sup>52</sup> §9.1 do Comentário ao Art. 17<sup>o</sup>.

<sup>53</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>54</sup> ROELEVELD, Jennifer, Karolina Tetlak, *Article 17: Entertainers and Sportspersons/Artistes and Sportspersons - Global Tax Treaty Commentaries*, 2016. Volume 13, Amsterdam: IBFD, EC and International Tax Law Series, P. 32.

<sup>55</sup> Cfr. §3 do Comentário ao Art. 17<sup>o</sup>.

<sup>56</sup> Cfr. JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Op. Cit.*, 2023, P. 32.

que não exijam um caráter de entretenimento e de *public performance*, como é o caso do Art. 7º.

De facto, todo o *influencer* é *entertainer*, mas nem todo o *entertainer* é *influencer*.

### 4.3 O Artigo 7º da CM da OCDE

Como já foi constatado, a maior parte dos rendimentos dos *influencers* cai no âmbito do Art. 7º. Este Art. atribui a capacidade de tributação ao Estado de Residência (a não ser que se verifique a exceção da 2ª parte do Art.), o que não nos parece justo, neste caso.

Para que exista *economic allegiance* com a jurisdição da Fonte, a presença física é necessária (ou seja, a existência de um EE). Ora, em modelos de negócio como o dos *influencers*, este requisito parece-nos inadequado, uma vez que o trabalho de um *influencer* pode ser realizado da mesma forma que um nómada digital. Na maior parte das vezes, este necessita apenas de um computador e de um telemóvel para que seja concretizado, sem uma qualquer base fixa. Isto demonstra que o Art. tem de se adaptar à Era Digital e à realidade casuística.

Por outro lado, no que se refere ao EE agência, o Art. 5º, n.º 5 afirma que se deve considerar que a empresa tem um EE agência naquele Estado se, uma pessoa, em nome/representação da empresa, concluir contratos ou desempenhar o papel crucial para a conclusão dos mesmos<sup>57</sup>. Contudo, não podemos considerar que os *influencers*, na sua atividade enquanto tal, concluem contratos com habitualidade.

Este Art. tem a si subjacente um termo que consideramos de elevada importância: o termo “habitualmente”. Considerando que o §132 do Comentário ao Art. 5º combina este último com o Art. 7º, a tributação dos lucros empresariais provenientes de atividades depende da existência de um EE.

Como alternativa, para os Estados que decidam incluir nas CDTs celebradas um EE serviços, referido no §145 do Comentário<sup>58</sup> ao Art. 5º e, nos termos do Comentário, se uma empresa presta serviços noutro Estado Contratante, utilizando (i) um indivíduo que

---

<sup>57</sup> Cfr. as als. a), b) e c) do Art. 5º, n.º 5.

<sup>58</sup> O EE serviços deste § não aplica o Art. 5º, n.º 5. Assim, os Estados têm de incluir nas CDTs uma disposição específica para que, ao lado do EE agência, exista um EE serviços.

lá permanece durante um período igual ou superior a 183 dias face aos 12 meses do ano<sup>59</sup> e, (ii) pelo menos, 50% das receitas são atribuídas às atividades praticadas por aquele indivíduo, pode-se considerar que lá existe um EE<sup>60</sup>.

Inserir o termo “habitualmente” no EE serviços, através da criação de uma alínea que prevesse o mesmo, seria de grande utilidade para a tributação de *influencers*, uma vez que tanto a mobilidade física, como a mobilidade dos rendimentos é altamente elevada. Exigir aos mesmos que permaneçam 183 dias num Estado, seguidos ou interpolados, leva a que, mesmo um EE serviços, nunca surja. A única forma do mesmo se adaptar à realidade *in casu* seria a diminuição do n.º de dias exigido ou, como propomos, substituir os 183 dias pelo termo “habitualmente”.

Contudo, como se trata de um conceito indeterminado, é necessário estabelecer o n.º mínimo de vezes em que aquele *influencer* atuou naquele Estado. Assim, quando praticamos habitualmente uma determinada atividade, isto quer dizer que a praticamos com frequência, pelo que, propomos que se considere a existência de um EE quando uma percentagem mínima de 55% das receitas obtidas pelo *influencer* é proveniente do Estado da Fonte.

Deste modo, não enveredamos pelo n.º de horas das *personal activities* praticadas pelo *influencer*, uma vez que se trata de algo de difícil averiguação e verificação, e porque as receitas, comparativamente com o n.º de horas de atividade de um *influencer*, se revelam de grande *economic allegiance* com o território em causa.

O método enunciado é muito mais racional e de fácil aplicação, pois um *influencer* pode obter 55% dos seus rendimentos num Estado e não permanecer durante 183 dias ou, mesmo, nenhum dia. Para além disso, e de acordo com as trocas de informações entre as ATs dos Estados, proceder ao cálculo deste número denota-se como algo bastante acessível. Concluimos com a proposta de inclusão desta explicação no Comentário ao Art. 5º, alertando, igualmente, para a aplicação desta regra no Art. 7º.

---

<sup>59</sup> Portugal e a Coreia do Sul apresentam uma reserva no §87 do Comentário ao Art. 7º, afirmando que detém o direito a tributar indivíduos que exerçam serviços profissionais ou outras atividades independentes, se permanecerem no seu território por mais de 183 dias, num total de 12 meses, mesmo não se verificando a existência de um EE.

<sup>60</sup> Cfr. §144 do Comentário ao Art. 5º.

Por outro lado, podemos ainda equacionar a criação de uma obrigação de retenção na fonte de todos os rendimentos obtidos. Tal como os dividendos e juros<sup>61</sup>, o Estado da Fonte poderia tributar as receitas que o *influencer* conseguisse retirar como lucros empresariais aí obtidos, porque apesar de *business profits*, a atividade do *influencer* só leva a tal quando este é reconhecido no mercado, o que justifica a tributação de todo o rendimento obtido na fonte.

#### **4.4 O Artigo 12º da CM da OCDE**

A CM é repleta de Arts. que alocam os rendimentos a nível internacional ao Estado de Residência ou ao Estado da Fonte, conforme os rendimentos em causa, mas deixa uma lacuna em relação aos rendimentos produto da exploração ou utilização dos direitos de imagem.

Consoante o supra exposto, o Art. 12º é um Art. de tipicidade fechada, ficando os direitos de imagem automaticamente excluídos de inserção no mesmo. A outra possibilidade de solucionamento da tributação dos rendimentos (a analogia) mostra-se de impossível aplicação, uma vez que estes podem ser incluídos no Art. residual da CM: o Art. 21º. De facto, os Estados não podem sequer equacionar a analogia no que aos rendimentos provenientes dos direitos de imagem diz respeito, porque o Art. 21º perfaz a função de integração que a analogia iria realizar<sup>62</sup>.

A jurisprudência tem-se vindo a pronunciar sobre o caso em apreço. É exemplo o Processo N.º 2017/AR/589 do CAG Belga<sup>63</sup>: um jogador de futebol de nacionalidade croata assinou com um clube belga um contrato de trabalho. Sendo discutidos os direitos de imagem do jogador, o Tribunal de Recursos Belga veio pronunciar-se, afirmando que o rendimento dos direitos de imagem não pode estar no mesmo nível que o rendimento dos direitos de autor, porque a definição de royalties é exaustiva.

Enquanto a opinião do Tribunal Belga pode ser utilizada para sustentar o nosso entendimento, uma decisão do Tribunal Económico-Administrativo Espanhol<sup>64</sup>, de 20 setembro de 2003, contrasta com o acima referido, uma vez que, ao aplicar o Tratado Brasil-Espanha, o Tribunal arguiu que os rendimentos originados pela cedência dos

---

<sup>61</sup> Vide Arts. 10º e 11º.

<sup>62</sup> Cfr. *Apud.* GARÍ, Cristóbal, - “Characterizing Image Rights Income of Sportspersons: International Tax Considerations”, Tax Notes International. Volume 110, (2023), P. 371.

<sup>63</sup> Decisão do CAG Belga, 15 de maio de 2018, Processo N.º 2017/AR/589.

<sup>64</sup> Decisão do TEAC, 20 setembro de 2003, Processo N.º 2347/2002, JT2004\315.

direitos de imagem de um jogador para a empresa (detentora dos direitos) e, destinados ao clube, deveriam ser caracterizados como royalties.

Ademais, o Tribunal defendeu que a definição de royalties é flexível, podendo incluir novas realidades, e que existem “grandes afinidades entre a exploração comercial da imagem e dos direitos de autor”<sup>65 66</sup>.

É-nos impossível concordar com esta decisão, uma vez que a Convenção Modelo prevê uma definição fechada sobre o que são as royalties, não deixando qualquer espaço de inclusão para os direitos de imagem. Por isso, este Tribunal distorceu o previsto na mesma Convenção e conduziu a uma decisão injusta a nível fiscal e violadora da Convenção.

Não sendo possível qualificar os rendimentos dos direitos de imagem como royalties, apresentamos as seguintes soluções para o problema em questão: (i) acrescentar, desde logo, no Art. 12º, o conceito de direitos de imagem; (ii) incluir na definição apresentada, uma parte final e residual mais ampla, que permita uma inclusão dos direitos de imagem e outros, como “(...) other similar intangible property”; (iii) proteger os direitos de imagem enquanto direito de personalidade intrínseco a cada um de nós e irrenunciável, como se de um direito de autor<sup>67</sup> se tratasse e incluir esse direito, por exemplo, no Código dos Direitos de Autor e Direitos Conexos<sup>68</sup>, sendo que a lei interna ou doméstica do Estado Contratante passa a contribuir para a aplicação das CDTs.

Das três soluções propostas, a que nos parece mais indicada é a 2.<sup>a</sup>, apesar da 1.<sup>a</sup> trazer mais segurança na aplicação da norma. Esta é a nossa opinião, uma vez que, não existe umnexo entre os direitos elencados no Art. 12º e os direitos de imagem e, inserindo, no final, uma disposição residual, conseguimos que tanto os direitos de

---

<sup>65</sup> Tradução da nossa responsabilidade.

<sup>66</sup> Cfr. *Apud.* GARÍ, Cristóbal (2023) - “Characterizing Image Rights Income of Sportspersons: International Tax Considerations”, *Tax Notes International*. Volume 110, (2023), P. 365.

<sup>67</sup> O Código dos Direitos de Autor prevê no Art. 9º, n.º 1 que “O direito de autor abrange direitos de carácter patrimonial e direitos de natureza pessoal, denominados direitos morais.” O autor tem “(...) o direito exclusivo de dispor da sua obra e de fruí-la e utilizá-la, exercendo os seus direitos de carácter patrimonial (...)”, tal como previsto pelo n.º 2. Igualmente, pode autorizar a fruição ou autorização por um terceiro, quer seja total ou parcial.

<sup>68</sup> O Preâmbulo prevê “(...) pretende o Governo atualizar o Código do Direito de Autor em função da realidade portuguesa, decorrente da institucionalização da democracia, dos aperfeiçoamentos deste direito no plano internacional, das convenções internacionais a que vimos aderindo (...)” De facto, Portugal aderiu aos atos de revisão da Convenção de Berna para a Proteção das Obras Literárias e Artísticas e da Convenção Universal sobre o Direito de Autor (ambas de 1971). Releva, igualmente, a Convenção de Genebra para Proteção de Produtores contra Reprodução não Autorizada dos seus Fonogramas, do mesmo ano.

imagem, como outros direitos similares (como é o caso do direito ao nome, das alcunhas, entre outros) possam ser nele enquadrados.

Por fim, alertamos para o facto de que é mais seguro mencionar os direitos de imagem no próprio Art. e não no Comentário, porque este pode ser descurado ou sujeito a diferente interpretação por parte dos Estados Contratantes<sup>69</sup>.

## **4.5 O artigo 17º da CM da OCDE**

### **4.5.1 A hipótese da abolição**

Como suprarreferido, existe uma divergência doutrinal sobre a abolição ou manutenção do Art. 17º da CM.

Do nosso ponto de vista, e apesar de existirem dificuldades práticas na aplicação do Art., a sua abolição parece-nos uma solução bastante radical<sup>70</sup>, uma vez que as consequências passariam pela inclusão dos profissionais abrangidos pelo mesmos e dos seus rendimentos nos restantes Arts. da CM, podendo aumentar mais a competência de tributação do Estado de Residência.

Ora, esta solução não é justa para com os Estados da Fonte, Estados esses que providenciaram o ambiente e as infraestruturas necessárias para que a performance ocorresse<sup>71</sup>, e demonstra-se como violadora do princípio da territorialidade.

MOLENAAR e GRAMS afirmam que, na época digital, as informações relevantes são mais facilmente obtidas pelo Estado de Residência e a maior parte dos pagamentos é efetuada via bancária, ou seja, há um rasto para a AT seguir.

Em segundo lugar, defendem que, como os Paraísos Fiscais não possuem Tratados, o Art. 17º não tem qualquer efeito. Para além disso, sendo a tributação realizada no Estado da Fonte, existe uma obrigação de declaração dos rendimentos no Estado de Residência

---

<sup>69</sup> As soluções propostas no nosso desenvolvimento vão ao encontro das defendidas por CRISTÓBAL GARÍ no art. supramencionado (P. 367).

<sup>70</sup> A doutrina alemã, nomeadamente HOPPNER, mostra-se cética, parecendo negar a aplicação do Art. 17º. Cfr. JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Op. Cit.*, 2023, P. 83. Nas notas de rodapé 24 e ss. da P. indicada, as autoras disponibilizam uma explicação mais aprofundada sobre a posição de HOPPNER.

<sup>71</sup> A nossa posição vai ao encontro da de KOSTIKIDIS, que afirma “(...) source taxation is attributable to the fact that the source state provides to non-residents operating business within its territory almost the exact same benefits it is offering to residents (...) As a result, non-resident taxpayers, in return, have the obligation to contribute financially to the state providing them with these benefits (...), i.e. benefit principle.” Vide KOSTIKIDIS, Savvas, *Influencer Income and Tax Treaties*, 2020, Bulletin for International Taxation. Volume 74, N.º 6, P. 362.

(os procedimentos para eliminação de dupla tributação são efetuados e, as ATs dos Estados, são sobrecarregadas com mais esta tarefa)<sup>72</sup>.

De notar que os autores colocam em causa a existência deste Art. só para os “*entertainers and sportspersons*” e não para as demais fontes geradoras de rendimento.

Face ao exposto, defendem a abolição do Art. 17º e a sua não inclusão nos novos Tratados celebrados, afirmando ainda que, nenhum artista ou desportista consegue escapar à tributação por causa da legislação fiscal nacional e das regras de alocação.

Devemos, assim, assumir que a maior parte dos argumentos invocados pela doutrina para a eliminação do Art. apresenta um nexo lógico, porque todos nós vivemos numa realidade digital, onde as probabilidades de ocultar rendimentos são escassas, e facilmente se compromete a eficiência das ATs por causa dos vários procedimentos a seguir.

Do mesmo modo, JUAN Y LEDESMA faz menção à invalidade da lógica inerente ao Art. 17º, argumentando que a tributação de *entertainers* baseada em presunções não é passível de fundamentar o risco de dupla tributação e encargos administrativos que daí resultam<sup>73</sup>.

Por último, torna-se pertinente referir a posição adotada pela Holanda desde 2007: a Holanda instaurou uma isenção unilateral para os não residentes que ali procedam à realização de uma performance. Para além disso, é requisito para a aplicação desta isenção que o *entertainer* tenha residência fiscal num Estado com o qual a Holanda concluiu uma Convenção Bilateral.

Em todas as Convenções celebradas pela Holanda, há uma cláusula comparável ao Art. 17º, que prevê apenas a opção de tributação na Fonte<sup>74 75</sup>. Contudo, os *entertainers* holandeses que atuavam no estrangeiro acabavam por sair lesados face aos *entertainers*

---

<sup>72</sup> Cfr. MOLENAAR, Dick, Harald Grams, *Influencer Income and Tax Treaties: A Response*, 2020, P. 552.

<sup>73</sup> LEDESMA, Álvaro de Juan y, *The Artistes and Sportsmen’s Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come to Stop Counting Stars in the Sky?*, 2012, European Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 52, N.º 2/3, P. 117.

<sup>74</sup> “(...) the Netherlands have decided to make use of the wording “may tax” (...)”. Vide MOLENAAR, Dick, Harald Grams, *Op. Cit.*, (2016), P. 973.

<sup>75</sup> O governo holandês justifica esta medida como: “(...) the government wanted to reduce the administrative burden, the tax revenue from non-resident performers was very low and the government wanted to take away the risk of double taxation.” Vide MOLENAAR, Dick, Harald Grams, *Op. Cit.*, (2016), P. 973.

que atuavam na Holanda, porque a maior parte dos Estados com os quais a mesma tinha celebrado Convenções aplicava o Art. 17<sup>o</sup><sup>76</sup>.

Atualmente, a Holanda não insere o Art. 17<sup>o</sup> nas novas CDTs que celebra<sup>77</sup>. Mas, devemos equacionar até que ponto esta conduta é justa e eficiente, sendo os *entertainers* inseridos nos outros Arts. da CM. Concluimos que a adoção desta posição é contrária à finalidade com que o Art. foi criado.

#### **4.5.2 A opção pela manutenção**

Distanciando-nos dos autores que defendem a abolição do Art. 17<sup>o</sup><sup>78</sup>, concordamos com a doutrina que defende a sua manutenção. No mesmo sentido, encontramos a maior parte dos EM da OCDE, que continuam a inserir o Art. nas CDTs que celebram.

KOSTIKIDIS afirma que a OCDE não retirou o Art. por causa das dificuldades em obter informação relevante para a tributação daquela realidade específica, uma vez que o mesmo permite tributar pessoas com rendimentos elevados que têm uma mobilidade, também, elevada e que podem facilmente transferir a residência para Estados com uma tributação mais benéfica, pelo que a tributação na Fonte é mais fácil de realizar.

Para além disso, por razões de política fiscal e evasão, uma parte da doutrina defende a permanência do Art., uma vez que ainda não se conseguiu chegar a outra previsão capaz de assegurar a tributação destes rendimentos<sup>79</sup>.

Devemos salientar que, mesmo existindo uma facilidade elevada na troca de informações entre Estados, o Estado da Fonte, por ser o Estado onde ocorre a performance tem, obviamente, um acesso primacial aos eventos que se verificam no seu território e, consequentemente, aos dados sobre os mesmos.

Tal e qual como se verifica com os trabalhadores *standard*, que exercem funções noutra país e veem o seu rendimento lá tributado, o mesmo deve acontecer com os

---

<sup>76</sup> Em 2011, o governo holandês, através do Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, fez clara a sua posição de não querer incluir o Art. 17<sup>o</sup> nas CDTs celebradas no futuro, dando assim, aos seus cidadãos, uma maior segurança.

<sup>77</sup> Caso da Convenção Holanda-Etiópia, celebrada em 2012.

<sup>78</sup> Fazemos referência a MOLENAAR e GRAMS, que no seu Artigo *Influencer Income and Tax Treaties: A Response*, PP. 552-553, afirmam que, na sociedade atual, a informação fiscal relevante é facilmente obtida pelos Estados de Residência. Para além disso, os autores mencionam o facto de os Paraísos Fiscais não concluírem CDTs com outros países, e defendem que a tributação na Fonte torna o processo mais complexo, porque os rendimentos obtidos pela performance têm de ser, igualmente, declarados, no Estado de Residência.

<sup>79</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Op. Cit.*, 2020, P. 362.

*influencers*, senão verificar-se-ia uma discrepância no tratamento de rendimentos de trabalhadores e, igualmente, de quem não exerce esta atividade a título profissional.

MOLENAAR e GRAMS, ao defenderem a necessidade de criação de um Art. 17º mais inovador e moderno, capaz de responder às necessidades apresentadas pelo século XXI<sup>80</sup>, acabam por ir ao encontro da opinião por nós sufragada, pelo que reiteramos, uma vez mais, que a eliminação seria uma opção demasiado excessiva.

#### **4.5.3 O âmbito de aplicação subjetivo do Art. 17º**

Quando lemos o Art. em discussão, percebemos, desde logo, que este se refere a *entertainers* e *sportspersons*, enquanto escopo subjetivo, mas não indica limitações.

As limitações ou restrições de que falamos são evidentes na sociedade atual e bastam-se com alguns exemplos: são comuns as páginas de redes sociais destinadas a animais de estimação, como cães<sup>81</sup>. Para além disso, são também comuns as páginas de redes sociais em que temos crianças a expor o seu dia a dia, a roupa que estão a vestir, as viagens que fazem, entre outros hábitos<sup>82</sup>.

As redes sociais dos animais de estimação são geridas pelos respetivos donos e as das crianças são geridas pelos pais ou tutores legais. A questão prende-se com o destino do rendimento gerado por exploração das redes sociais, bem como as *public performances* em que estes marquem presença.

Em primeiro lugar, o rendimento obtido pela dita exploração do animal faz parte do rendimento total do dono, apesar de não ser ele, propriamente, o *influencer*, mas sim o seu animal de estimação. Apesar de parte desse rendimento poder ser alocado ao bem-estar do animal, existe ainda uma grande parte que reverte unicamente para o dono.

Do nosso ponto de vista, e tendo em conta que o Art. 17º não prevê estas situações, o dono devia ser encarado à luz da CM como um agente/manager do animal ou como um

---

<sup>80</sup> Cfr. MOLENAAR, Dick, “*Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)*”, P. 47.

<sup>81</sup> Em Portugal, a atriz e *influencer* Raquel Strada tem um cão chamado “Tufão” que detém um perfil do *Instagram* com cerca de 18 mil seguidores. Em 2014, o animal foi notícia por ter sido contratado como a nova imagem de marca da cadeia de lojas de parafarmácia “Well’s”. Disponível em <https://expresso.pt/economia/cao-de-raquel-strada-e-a-nova-imagem-de-uma-marca-da-wells=f880688>.

<sup>82</sup> Lil Tay é uma *influencer* canadiana que, em 2018, tinha apenas nove anos. Em fevereiro desse ano alcançou a fama, sendo possível afirmar que é “*the youngest flexer of the century*”. A sua conta do *Instagram* contém vídeos em casas e carros de luxo, bem como registos de atritos físicos e de hábitos tabágicos. Entre fevereiro e junho de 2018, a menor ganhou 2,5 milhões de seguidores. Cfr. GOANTA, Catalina, Sofia Ranchordás (2020) – *The regulation of social media influencers*, P. 7.

intermediário que recebe as remunerações pelas atividades praticadas pelo animal (tal como prevê o n.º 2 do Art.). Contudo, como o animal não tem personalidade jurídica ou tributária, o rendimento deveria ser tributado na esfera do dono, ora se trate do Estado da Fonte, ora se trate do Estado de Residência<sup>83</sup>, como rendimentos de um *entertainer*.

Em relação às crianças e jovens<sup>84</sup>, não existem restrições em termos de idade. Podemos falar de bebés, de crianças de 5 anos ou de jovens que se aproximam da maioridade. Os rendimentos por eles auferidos devido às atividades por si levadas a cabo, pertencem-lhes, apesar dos mesmos não serem capazes de o gerir. Estes rendimentos são considerados parte do rendimento total do agregado familiar, devendo ainda ser considerados como rendimentos de um *entertainer*, ainda que ele seja menor.

Assim, será que o Art. 17º deve ser mais claro e impor uma limitação de idade? Na nossa opinião, não, porque as crianças são capazes de gerar rendimentos, fruto da sua *personal activity*. Se fosse inserida uma restrição para os menores, estes não cairiam no âmbito de aplicação do Art., e escapariam às ATs dos vários Estados milhões de euros.

#### **4.5.4 A exigência de *public performances* e a tributação na Fonte**

Como anteriormente referido, o n.º 1 do art. 17º prevê a tributação do rendimento proveniente das *public performances* no Estado da Fonte e da Residência, cumulativamente.

A nosso ver, este é o Art. mais justo a nível de tributação internacional, uma vez que, entre o Estado da Fonte e os rendimentos aí gerados, existe uma conexão direta impossível de negar. O próprio princípio da territorialidade afirma que devem ser tributados no país os rendimentos aí gerados, mesmo que o titular dos rendimentos não resida aí. É este o caso dos *entertainers* e dos *influencers*.

---

<sup>83</sup> A tributação de terceiros envolvidos na relação contratual *entertainers*-entidade contratante deve ser diferenciada do tratamento dado ao rendimento proveniente da relação entre o manager e o *entertainer*, com o intuito de existir uma performance deste último (uma vez que o rendimento da performance é, subjetivamente, atribuído ao *entertainer*). Cfr. VOGEL, Klaus (2015), *Op. Cit.*, P. 1341.

<sup>84</sup> A profissão *influencer* é um trabalho. O Art. 68º do CT português prevê, no seu n.º 3, que “O menor com idade inferior a 16 anos que tenha concluído a escolaridade obrigatória ou esteja matriculado e a frequentar o nível secundário de educação pode prestar trabalhos leves (...) que, pela sua natureza, pelos esforços físicos ou mentais exigidos ou pelas condições em que são realizados, não sejam suscetíveis de o prejudicar no que respeita à integridade física, segurança e saúde, assiduidade escolar, (...) ou ainda ao seu desenvolvimento físico, psíquico, moral, intelectual e cultural.”

Tal como referido no capítulo anterior, este Art. exige (i) um evento com um determinado carácter de entretenimento, (ii) a presença de público para assistir ao mesmo e, por fim, (iii) a remuneração do *entertainer* pela atividade praticada.

Demonstrando algumas dificuldades na sua aplicação, podemos equacionar se não existe um modelo mais acessível para os Estados e para o intérprete, de forma a determinar quando existe uma *public performance*, aplicando-se, assim, o Art. 17º sem margem de dúvidas.

Deste modo, a nossa proposta para um novo modelo a incluir no Art. 17º e, conseqüentemente, alterar a sua previsão normativa bem como o Comentário ao mesmo, passa por (i) equacionar um menor carácter de entretenimento da performance, ou seja, a elevada escala de entretenimento passa a ser menos decisiva; (ii) não é obrigatória a presença de público ao vivo durante a performance; (iii) e pode existir um *time-delay* na transmissão da mesma.

De facto, deve ser a atividade praticada pelo indivíduo a relevar para a aplicação do Art. 17º porque, apesar do mesmo respeitar a *entertainers* e *sportspersons*, a verdade é que é o número de fãs que o indivíduo possui que atrai público para o evento. As pessoas comparecem ao evento porque são fãs, e posteriormente, no seguimento da sua comparência, vêm o que o evento tem para oferecer<sup>85</sup>.

Por outro lado, o Comentário ao Art. 17º refere que um anúncio televisivo deve ser tributado à luz do mesmo, sem especificar se o anúncio deve conter ou não entretenimento<sup>86</sup>. Assim, este encontra-se de acordo com o modelo por nós sugerido, uma vez que, apesar de o anúncio televisivo, na maioria das vezes, não ter um carácter de entretenimento, é o *entertainer* que o protagoniza que chama a atenção para o mesmo. É o caso do anúncio da marca automóvel “Fiat” que tem como objetivo promover o seu novo modelo elétrico: quando vemos Leonardo Dicaprio a conduzir um Fiat 500 elétrico na televisão, o anúncio, do nosso ponto de vista, não é considerado algo que entretém o público, mas sim algo que chama a nossa atenção, porque a marca de veículos escolheu um *entertainer* mundialmente reconhecido pelo seu trabalho cinematográfico e pelo uso da sua plataforma para alertar para os perigos das mudanças climáticas.

---

<sup>85</sup> Cfr. JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Op. Cit.*, 2023, P. 88.

<sup>86</sup> Neste ponto, as autoras referem “(...) it is unclear if the OECD Commentary simply presumes that commercials are inherently entertaining or if its position is, rather, driven by the star power of a film actor in that case.” *Id.*

Assim, e da nossa perspetiva, a filmagem do anúncio, sem presença de público, e sendo este emitido com *time-delay*, deve incluir-se no âmbito do Art. 17º. Com o mesmo entendimento, encontramos a decisão do Supremo Tribunal Administrativo Austríaco<sup>87</sup>, que assume que quanto mais famoso é o indivíduo, menos necessário é o carácter artístico e de entretenimento da performance. De facto, basta mencionar o nome da pessoa como presença no evento para atrair o público<sup>88</sup>.

Ao encontro da segunda característica do novo modelo a adotar, como a maior parte dos *influencers* atua através das suas redes sociais, ou seja, a nível digital, é aceite que o termo “público”, no que à performance diz respeito, não necessita de audiência física no local, pois entendemos este termo na perspetiva direta ou indireta.

É nesta última perspetiva que inserimos grande parte do trabalho dos *influencers*, como as *lives* ou o conteúdo previamente filmado e, só depois, publicado, pelo que o relevante para a aplicação do Art. 17º é chegar ao público-alvo, seja ele presencial ou virtual<sup>89</sup>.

Como temos vindo a defender, a inclusão deste novo método seria mais eficaz se se verificasse no próprio Art. e, não apenas, no Comentário, levando a uma reforma da CM e à necessidade de criação de um grupo de trabalho para a mesma.

#### **4.5.5 Proposta de redação final do Art. 17º**

Conforme o estatuído, há que ter vários aspetos em atenção. Propomos que a nova versão deste Art. seja constituída por mais um n.º, sendo que o atual n.º 2 passa a ser o n.º 3 e, no novo n.º 2, poder-se-ia ler o seguinte: “Entende-se por “atividades pessoais exercidas por esse residente, nessa qualidade”, todas as atividades praticadas por sujeitos passíveis de enquadramento na categoria de *entertainers*, com um mínimo de conteúdo artístico, não sendo necessária a presença de público nem a transmissão em direto das mesmas, mediante a contrapartida de uma remuneração.”

Tal como referido no subtópico 3.4.2, o carácter artístico de uma performance está relacionado com a interação com o público, não sendo determinante se o sujeito em causa consegue seguir uma coreografia ou cantar durante um determinado período.

---

<sup>87</sup> Ac. do VwGH, 30 de junho de 2015, Processo N.º 2013/15/0266.

<sup>88</sup> *Id.*, P. 87.

<sup>89</sup> Cfr. KOSTIKIDIS, Savvas, *Op. Cit.*, 2020, P. 364.

Assim, o caráter artístico é um elemento essencial, mas insuficiente, para tributação dos rendimentos no âmbito do Art. 17º.

Na nossa opinião, e no caso anteriormente previsto do anúncio, seria de considerar o Estado onde se realizou a gravação do anúncio como o Estado da Fonte. Contudo, e atendendo ao estipulado nos contratos celebrados entre os *influencers* e as marcas, havendo rendimentos que advém do país onde o anúncio é exibido, também esses deverão ser tributados à luz do Art. 17º, devido à *close connection* com a performance.

O rendimento tributável no Estado da Fonte seria o valor contratualizado por aquela performance em específico, pelo que, verificando-se, a gravação do anúncio em mais do que um Estado, a marca apresenta uma planificação de custos e, mediante os mesmos, é alocado ao *influencer* uma percentagem de rendimento (no país onde os gastos logísticos forem menores, o *influencer* recebe uma percentagem mais elevada).

Esta enunciação deve ser alvo de inclusão no Comentário ao Art. 17º, de forma a clarificar o previsto no mesmo.

## 5. CONCLUSÃO

- I. O termo “*influencer*”, apesar de já se encontrar definido no âmbito do marketing digital, despoleta ainda dúvidas sobre a possibilidade de enquadramento das pessoas que se dedicam a atividades no âmbito do Art. 17º da CM da OCDE;
- II. Adaptando-se rapidamente à sociedade atual, estes profissionais obtêm rendimentos cujo enquadramento tributário internacional divide, ainda, a doutrina e a jurisprudência;
- III. Os *influencers* agem como amigos e conselheiros dos seus seguidores, detendo uma grande influência sobre eles e condicionando os produtos adquiridos;
- IV. É por causa deste fator de persuasão que os *influencers* se começaram a afirmar de forma cada vez mais proeminente no mercado, fazendo com que as marcas chegassem até si e lhes oferecessem a conclusão de contratos em troca de publicidade;
- V. Esta atividade, que pode ser exercida, também, a título profissional, por não necessitar de quaisquer infraestruturas para ser desenvolvida, permite uma altíssima mobilidade dos *influencers*, que numa semana podem estar num país a marcar presença num evento e, na semana seguinte, podem estar noutra país, de outro qualquer continente, para comparecerem a um desfile de moda;
- VI. Os rendimentos por estes auferidos superam as fronteiras dos Estados e desafiam a tributação de acordo com o direito constituído à data;
- VII. Tendo em conta que a maior parte das CDTs celebradas se baseia na CM, os rendimentos gerados pelo *influencer*, enquanto tal, terão de se enquadrar nos Arts. 7º, 12º, 17º ou 21º;
- VIII. Com o desenvolvimento desta dissertação, chegamos à conclusão de que a maior parte dos rendimentos se insere no Art. 7º, uma vez que os Arts. 17º e 12º têm um escopo de aplicação bastante limitado, e o Art. 21º só se aplica quando mais nenhum Art. é suscetível de tributar os rendimentos;
- IX. Contudo, e em nosso entender, o Art. 17º é o único que se apresenta como justo face à tributação internacional, uma vez que é o Estado da Fonte dos rendimentos que tem direito a tributar;
- X. A tributação exclusiva dos rendimentos na residência dos *influencers* não nos parece justa, uma vez que o Estado que apresenta uma conexão mais direta e lógica com os mesmos é o Estado onde estes se originaram (o Estado da Fonte).

É ainda este o Estado onde se localizam os seguidores e os *sponsors* e onde se produzem os frutos da atividade dos *influencers*;

- XI. Face a esta realidade, a atual versão da CM demonstra-se como injusta a nível tributário, porque os rendimentos se geram no Estado da Fonte, mas este último não tem qualquer competência para tributar, o que atenta contra os princípios fiscais cristalizados e por nós defendidos;
- XII. Em relação ao Art. 12º, este necessita de ser revisto, uma vez que os direitos por si previstos são bastante limitados e deixam de fora do seu âmbito um dos direitos que mais rendimentos consegue gerar na atualidade: o direito de imagem. Assim, a única opção passa por incluir este direito e os rendimentos gerados no Art. residual: o 21º;
- XIII. No capítulo 4 indicamos quais as alterações que efetuaríamos em relação aos direitos de imagem. Propusemos três opções para solucionar o atual problema com que nos deparamos, sendo da opinião que a inclusão de uma parte final residual e de salvaguarda no Art. 12º é o mais adequado para a CM;
- XIV. Atualmente, não existe nem na CM nem no Comentário uma definição de *entertainers*, muito menos de *influencers*, pelo que a sua inclusão no Art. destinado às definições dos termos utilizados pela CM se afigura como de vital importância;
- XV. O Art. 7º faz referência ao EE, pelo que é imperativo definir o que aplicar da atividade de um *influencer*. Sugerimos um método racional e de aplicação mais clara e defendemos que uma elucidação semelhante deve ser realizada pelo legislador;
- XVI. Provocando fraturas entre autores e nas decisões dos tribunais, o Art. 17º deveria ser revisto;
- XVII. Apesar de parte da doutrina e de alguns EM considerarem que o Art. 17º deveria ser removido, a nossa opinião é de que o mesmo se deve manter, mas com as devidas alterações, de forma a que se possa aplicar a realidades mais vastas, como é o caso de conteúdo pré-gravado e posteriormente publicado, com um mínimo carácter artístico;
- XVIII. Abolir o Art. e enquadrar a categoria específica de *entertainers* e desportistas nos demais Arts. da CM seria atentar contra o propósito com o qual este foi criado, que, na nossa opinião, ainda se mantém válido.

- XIX.** Assim, apesar de existirem outras atividades que auferem tantos rendimentos como as específicas do Art. 17º, os artistas e desportistas são uma classe de trabalhadores *sui generis* que, por isso exige, também, um tratamento *sui generis*;
- XX.** Concluimos com as nossas recomendações de revisão e alteração da atual CM, de modo a que a mesma esteja mais bem preparada para dar resposta aos desafios do século XXI e às inovações digitais e tecnológicas que se vão verificando.

## BIBLIOGRAFIA

### A

AHMED, Fatimah Sa'id, *The tax treatment of online influencers under Article 17 OECD MC*, 2023. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4506870](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4506870), consult. em 25/Out/2023.

ASLLANI, Shkumbin (2017) - *Interpretation and qualification of short-term employment in crossborder situation at Article 15(2) OECD MC*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal Internacional e Direito Fiscal da União Europeia. Uppsala, Department of Law, Uppsala University.

### B

BARRET, Edward, *The Changes Introduced by the 2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, 2014, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 68, N.º 10, PP. 1-7. [https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/document/bit\\_2014\\_10\\_o2\\_1](https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/document/bit_2014_10_o2_1), consult. em 7/Nov/2023.

BELÉM, Íris Peres Duarte (2018) – *Tributação dos Direitos de Imagem*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Porto, Faculdade de Direito – Escola do Porto, Universidade Católica Portuguesa.

BORGES, Ricardo da Palma, Pedro Ribeiro de Sousa, Miguel Cortez Pimentel, *The Taxation of Sportspeople in Portugal*, 2021, Lisboa, ISG – Business & Economics School. [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/43\\_3\\_rborges\\_sports\\_f43.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/43_3_rborges_sports_f43.pdf), consult. em 28/Dez/2023.

BROOKS, Kim, *International Tax: Tax Treaties*, 2022. Open Educational Resources, Schulich School of Law, Dalhousie University. [https://digitalcommons.schulichlaw.dal.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=oeer\\_texts](https://digitalcommons.schulichlaw.dal.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1000&context=oeer_texts), consult. em 6/Nov/2023.

### C

CARDOSO, Anna Luísa Abrantes Marotti (2018) - *A influência dos bloggers no target feminino*, Dissertação de Mestrado em Marketing. Porto, Católica Porto Business School, Universidade Católica Portuguesa.

CORDEWENER, Axel (2016) - “Chapter 6: Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad - Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law*. EC and International Tax Law Series. Volume 13.

CRUZ, Marta (2016) - *Generation Z: influencers of decision-making process: the influence of WOM and Peer Interaction in the decision-making process*, Dissertação de Mestrado em Marketing. Porto, Faculdade de Economia e Gestão, Universidade Católica Portuguesa.

## D

DZIURDŹ, Kasper, *Article 15 of the OECD Model: The 183-Day Rule and the Meaning of “Borne by a Permanent Establishment”*, 2013, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 67, N.º 3, PP. 1-6. [https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2013\\_03\\_o2\\_1.html](https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2013_03_o2_1.html), consult. em 6/Nov/2023.

## G

GARÍ, Cristóbal – “Characterizing Image Rights Income of Sportspersons: International Tax Considerations”, *Tax Notes International*. Volume 110, (2023), PP. 359-376.

GOANTA, Catalina, Sofia Ranchordás (2020) - *The regulation of social media influencers*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.

GRAMS, Harald, Dick Molenaar, *Influencer Income and Tax Treaties: A Response*, 2020, Bulletin for International Taxation. Volume 74, N.º 9, PP. 550-555. <https://www.ibfd.org/shop/journal/influencer-income-and-tax-treaties-response>, consult. em 2/Out/2023.

## J

JULIEN, Rita, Karoline Spies, *Article 17 OECD MC in the Age of Influencers*, 2023. Volume 33, 2.ª Ed., PP. 81-102. <https://www.lindedigital.at/#id:art-swi-2023-02-81a>, consult. em 5/Jul/2023.

## K

KOSTIĆ, Svetislav, *In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, World Tax Journal, (2019), P. 189-225.

KOSTIKIDIS, Savvas, *Influencer Income and Tax Treaties*, 2020, Bulletin for International Taxation. Volume 74, N.º 6, PP. 359-376. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4560127](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4560127), consult. em 4/Out/2023.

KOSTIKIDIS, Savvas, *Nexus for Source Taxation of Mobile Individual Service Providers in Tax Treaties*, British Tax Review. 2ª Ed., (2023), P. 166. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4444617](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4444617), consult. em 12/03/2024.

## L

LANG, Michael (2021) - *Introduction to the law of double taxation conventions*. 3.ª Ed. Amsterdam: IBFD, Vienna: Linde International.

LEDESMA, Álvaro de Juan y, *The Artistes and Sportsmen's Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come To Stop Counting Stars in the Sky?*, 2012, European Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 52, N.º2/3, PP. 1-6. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/et/html/et\\_2012\\_02\\_int\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/et/html/et_2012_02_int_1.html), consult. em 5/Nov/2023.

LEITÃO, Luís Menezes (2022) - *Direito das Obrigações*, Volume 3, 14.ª Ed., Almedina.

## M

MATOS, Joana Inês Pinto de (2019) - *Digital Influencers: O Novo Desafio para o Direito Fiscal*, Dissertação no Âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre) na Área de Especialização Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

MICHEL, Bob, *Payments for the Use of a Footballer's Image Rights: A Belgian Court's Interesting Endeavour at Treaty Qualification*, 2018, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 72, N.º 11, PP. 1-8. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2018\\_11\\_be\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2018_11_be_1.html), consult. em 5/Nov/2023.

MOLENAAR, Dick, Mario Tenore, Richard Vann, *Red Card Article 17?*, 2012, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 66, N.º 3, P. 1-11. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2012\\_03\\_int\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2012_03_int_1.html), consult. em 7/Nov/2023.

MOLENAAR, Dick, *Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)*, 2014, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 69, N.º 1, PP. 1-11. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2015\\_01\\_o2\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2015_01_o2_1.html), consult. em 7/Nov/2023.

MOLENAAR, Dick, *Minimum Threshold for Entertainers and Sportspersons in Article 17 of the OECD Model*, 2016, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 70, N.º 4, PP. 1-6. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2016\\_04\\_int\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2016_04_int_1.html), consult. em 6/Nov/2023.

MOLENAAR, Dick, Harald Grams, *New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen*, 2016, Intertax. Volume 44, 12.<sup>a</sup> Ed., PP. 972-979. <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/44.12/TAXI2016090>, consult. em 5/Out/2023.

MOREIRA, Tiago Marreiros (2016) - *Chapter 22: Portugal in Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto Ed. Online Books IBFD.

MORENO, Andrés Báez, *Contract Splitting and Article 17 of the OECD Model: Is Source Taxation of Artistes and Sportsmen a New Dummesteuer?*, 2014, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 68, N.º 3, PP. 1-11. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2014\\_03\\_o2\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2014_03_o2_1.html), consult. em 7/Nov/2023.

## P

PALMITESSA, Elio Andrea, *Tax Treaty Qualification of Payments Made to Models Performing in Fashion Shows and Photo Sessions: A Commentary on Italian Supreme Court Decision N.º 21865/2018*, 2019, European Taxation. Volume 59, N.º 6, PP. 1-7.

[https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/et/html/et\\_2019\\_06\\_it\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/et/html/et_2019_06_it_1.html), consult. em 6/Nov/2023.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz, *Article 15(2) of the OECD Model and the International Hiring-Out of Labour: New Criteria Required?*, 2020, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 74, N.º 8, PP. 1-10. [https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2020\\_08\\_o2\\_1.html](https://research-ibfd-org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2020_08_o2_1.html), consult. em 7/Nov/2023.

PIRES, Rita Calçada (2021) – “Um olhar ao actual direito internacional fiscal: magic mirror on the wall, who is the fairest one of all?”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, PP. 19-50.

PISTONE, Pasquale, Stefanie Stöcklinger (2023), “Chapter 8: The Relationship between the Different Distributive Rules for Employment Income” in *Priority Rules in Tax Treaties*, PP. 1-16.

## R

RIEFA, Christine, Laura Clausen - “Towards Fairness in Digital Influencers' Marketing Practices”, *Journal of European Consumer and Market Law*, Volume 8, 2.ª Ed., (2019), PP. 64-74.

RIGI, Jakob, Robert Prey, *Value, Rent, and the Political Economy of Social Media*, 2015. Volume 31, 5.ª Ed., PP. 392-406. <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/01972243.2015.1069769?scroll=top&needAccess=true>, consult. em 10/Out/2023.

ROELEVELD, Jennifer, Karolina Tetlak, *Article 17: Entertainers and Sportspersons/Artistes and Sportspersons - Global Tax Treaty Commentaries*, 2016. EC and International Tax Law Series, Volume 13, PP. 1-52.

## S

SANTOS, Leonardo Marques dos - “Tributação dos Desportistas: Enquadramentos dos Rendimentos Derivados da Exploração de Direitos de Imagem em Sede de IRS”, *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, N.º 48, 2011, PP. 33-56.

SCHAFFER, Erich (2017) - “Allocation Conflicts for Entertainers and Sportspersons in International Tax Law”, in *Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons: Theory and Practice of Art. 17 OECD Model Convention*. Amsterdam: IBFD, WU – Tax Law and Policy Series, PP. 1-35.

## T

TENORE, Mario (2016) - “Image Rights, Sponsoring and Advertising Income”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Amsterdam: IBFD, PP. 1-8.

TETLAK, Karolina (2014) - “Chapter 3: The Tax Treatment of Various Types of Income of International Sportsmen under Double Tax Treaties” in *Taxation of International Sportsmen*, Online Books IBFD, Amsterdam: IBFD.

TETLAK, Karolina (2014) - “Chapter 5: The Proposed Tax Treatment of International Sportsmen” in *Taxation of International Sportsmen*, Online Books IBFD, Amsterdam: IBFD.

TIMÓTEO, Márcio Manuel Marchante Pedroso (2021) - *A Tributação Internacional dos Direitos de Imagem dos Desportistas*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal. Lisboa, Faculdade de Direito – Escola de Lisboa, Universidade Católica Portuguesa.

TOPETE, Luis Alberto Romero, *Analysis of the Case Law on the Scope of Article 17 of the OECD Model: Issues Resolved and Yet to Be Resolved*, 2017, Bulletin for International Taxation, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Volume 71, N.º 3/4, PP. 1-12. [https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2017\\_03\\_int\\_9.html](https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2017_03_int_9.html), consult. em 28/Out/2023.

TRACANA, Dinis (2019) - “Portugal: Is a corporation owning the image rights or economic rights of professional soccer players a “star company”?” in *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2019*, Vienna: Linde International, PP. 311-324.

## V

VALBUENA, Andrea (2022) - *Taxation of influencers: A double taxation or a non-double taxation issue?*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal Europeu e

Internacional. Lund, School of Economics and Management - Department of Business Law, Lund University.

VOGEL, Klaus (2015) – *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Volumes 1 e 2, 4.<sup>a</sup> Ed, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

## LISTA DE DOCUMENTOS DE ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS E OUTROS

### A

Assembleia da República Portuguesa (2003), *Resolução N.º 67/2003 referente à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*, Lisboa, Portugal, disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/resolucao-assembleia-republica/67-2003-645765>.

### D

Department of Economic & Social Affairs (2021), *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, New York, United States of America, disponível em [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model\\_2021.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf).

### G

Gobierno de Puerto Rico, Departamento de Hacienda (2021), *Carta Circular de Rentas Internas Núm. 21-11*, Puerto Rico, disponível em <https://hacienda.pr.gov/publicaciones/carta-circular-de-rentas-internas-num-21-11-cc-ri-21-11>.

### I

Internal Revenue Service (2006), *United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*, Washington, D.C. United States of America, disponível em <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/model006.pdf>.

Internal Revenue Service (2006), *United States Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*, Washington, D.C. United States of America, disponível em <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/temod006.pdf>.

Internal Revenue Service (2016), *United States Model Income Tax Convention*, Washington, D.C. United States of America, disponível em [https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016\\_1.pdf](https://home.treasury.gov/system/files/131/Treaty-US-Model-2016_1.pdf).

## P

Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, Directorate-General for Internal Policies (2022), *The impact of influencers on advertising and consumer protection in the Single Market*, European Parliament, Strasbourg, France, disponível em [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703350/IPOL\\_STU\(2022\)703350\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703350/IPOL_STU(2022)703350_EN.pdf).

## R

Republic of the Philippines, Department of Finance, Bureau of Internal Revenue (2021), *Revenue Memorandum Circular N.º 97-2021*, Quezon City, Philippines, disponível em [https://www.bir.gov.ph/images/bir\\_files/internal\\_communications\\_2/RMCs/2021%20RMCs/RMC%20No.%2097-2021.pdf](https://www.bir.gov.ph/images/bir_files/internal_communications_2/RMCs/2021%20RMCs/RMC%20No.%2097-2021.pdf).

## S

Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos (2022), *Consulta Vinculante N.º V0773-22*, Madrid, España, disponível em [https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0773-22](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0773-22).

State Secretary of Finance (2015), Decree N.º DGB 2015/584M, Netherlands, disponível em [https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns\\_2015-05-01\\_nl\\_2.html](https://research-ibfd.org.eu1.proxy.openathens.net/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2015-05-01_nl_2.html).

## T

The Organization for Economic Cooperation and Development – OECD – (2019), *Model Tax Convention On Income and On Capital 2017*, Paris, France, disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page11](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page11).

The Organization for Economic Cooperation and Development – OECD – (2019), *Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention On Income and On Capital 2017*, Paris, France, disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page11](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page11).

## U

United Nations (1969), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, New York, United States of America, disponível em [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1\\_1\\_1969.pdf](https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf).

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **1994**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Sexta Secção), 3 de março de 1994, Processo C-16/93, R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden.

### **2003**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Quinta Secção), 12 de junho de 2003, Processo C-234/01, Gerritse.

Decisão do Tribunal Económico-Administrativo Espanhol, 20 de setembro de 2003, Processo N.º 2347/2002, JT2004\315.

### **2006**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Grande Secção), 3 de outubro de 2006, Processo C-290/04, Scorpio.

### **2007**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Terceira Secção), 15 de Fevereiro de 2007, Processo C-345/04, Centro Equestre.

### **2010**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Terceira Secção), 30 de setembro de 2010, Processo C-581/08, EMI Group Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

### **2011**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Terceira Secção), 1 de dezembro de 2011, Processo C-145/10, Eva-Maria Painer v Standard Verlags GmbH and Others.

### **2015**

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo Austríaco (VwGH), 30 de junho de 2015, Processo N.º 2013/15/0266.

## **2018**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Terceira Secção), 25 de janeiro de 2018, Processo C-498/16, Schrems.

Decisão do Tribunal de Recurso Belga, 15 de maio de 2018, Processo N.º 2017/AR/589.

Decisão Arbitral do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), 15 de junho de 2018, Processo N.º 597/2017-T.

Acórdão do Supremo Tribunal Italiano, 7 de setembro de 2018, Processo N.º 21865/2018.

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Quinta Secção), 4 de outubro de 2018, Processo C-105/17, Komisia za zashtita na potrebitelite v Evelina Kamenova.

## **2021**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Sexta Secção), 2 de setembro de 2021, Processo C-371/20, Peek & Cloppenburg.

Acórdão do Tribunal de Justiça Federal Alemão, 9 de setembro de 2021, Processo N.º 170/2021, I ZR 90/20, I ZR 125/20, I ZR 126/20.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (2ª Secção), 25 de novembro de 2021, Processo 02425/05.6BEPRT.

## **2023**

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (Grande secção), 28 de fevereiro de 2023, Processo C-695/20, Fenix International Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (6ª Secção), 28 de junho de 2023, Processo 3794/21.6T8VNG.P1.S1.

Sentença do Tribunal Tributário dos Estados Unidos, 17 de julho de 2023, Cassandra Tucker and Edward Brodie, v. Commissioner of Internal Revenue.