

OS RENDIMENTOS DE ARTISTAS E DESPORTISTAS NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

Ramon Tomazela Santos

Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional na Universidade de Viena (Wirtschaftsuniversität Wien – WU), Áustria.

Artigo recebido em 24.03.2025 e aprovado em 26.03.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O artigo 17 (1) da CM OCDE 3 O artigo 17 (2) da CM OCDE 4 Os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O artigo examina o artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE à luz da sua função de distribuir o poder de tributar os rendimentos auferidos por artistas e desportistas. O texto explora a origem histórica dessa cláusula convencional, sua evolução terminológica, os fundamentos que justificam a sua existência, bem como os desafios interpretativos e práticos que surgem na sua aplicação. O autor destaca que a ampliação do escopo do artigo 17 (2) pode gerar um custo de conformidade excessivo quando a sua função antielisiva não é observada.

PALAVRAS-CHAVE: Acordos de bitributação. Tributação internacional. Artistas. Desportistas. Artigo 17 da CM OCDE.

INCOME OF ARTISTS AND ATHLETES IN DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Article 17 (1) of the OECD CM 3 Article 17 (2) of the OECD CM 4 Double taxation agreements concluded by Brazil 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: This article examines Article 17 of the OECD Model Tax Convention in light of its role in allocating taxing rights over the income earned by artists and sportspersons. It explores the historical origin of this treaty clause, its terminological evolution, the rationale behind its existence, as well as the interpretative and practical challenges that arise in its application. The author emphasizes that the broad application of Article 17(2) may lead to an excessive compliance burden when its anti-avoidance purpose is not properly observed.

KEYWORDS: Tax treaties. International taxation. Artists. Sportspersons. Article 17 of the OECD Model.

1 INTRODUÇÃO

A tributação dos rendimentos auferidos por artistas e desportistas em decorrência de eventos realizados em outros países apresenta desafios específicos, dada a alta mobilidade desses profissionais e a possibilidade de geração de rendimentos substanciais em múltiplas jurisdições. O artigo 17 da Convenção Modelo da OCDE (CM OCDE) estabelece um regime especial para a tributação dessas atividades, permitindo ao Estado da fonte tributar os rendimentos obtidos em seu território, independentemente de presença substancial no país ou de os valores serem recebidos por meio de uma pessoa jurídica.

A lógica subjacente a essa cláusula convencional se baseia tanto na capacidade de geração de renda em curto período por artistas e desportistas quanto na prevenção do risco de evasão fiscal, uma preocupação histórica da OCDE, tendo em vista que, nos primórdios do desenvolvimento do regime tributário internacional, os mecanismos de cooperação e troca de informações entre os Estados ainda eram incipientes e pouco efetivos.

Com o avanço da tecnologia, dos mecanismos de troca de informações entre países e do próprio risco reputacional na mídia (*naming and shaming*), o argumento relativo ao risco de evasão fiscal por artistas e desportistas perdeu parte do apelo que teve no passado e que outrora sustentava a tributação na fonte. Ainda assim, não são raros os casos de artistas e desportistas acusados de omissão de rendimentos, como a cantora Shakira, o músico e compositor Prince e o jogador de futebol Lionel Messi, entre outros exemplos recentes.

Daí a manutenção do artigo 17 da CM OCDE nos acordos de bitributação, como um meio de assegurar a arrecadação de tributos sobre tais rendimentos.

Nesse contexto, este artigo analisa as características e justificativas do artigo 17 da CM OCDE, suas evoluções terminológicas e interpretativas ao longo do tempo, bem como os desafios que surgem em sua aplicação prática, especialmente em relação a novas formas de entretenimento e à tributação de estruturas jurídicas utilizadas para intermediar a remuneração de artistas e desportistas. Além disso, ao final do estudo, serão examinadas as posições adotadas pelo Brasil em seus tratados internacionais.

2 O ARTIGO 17 (1) DA CM OCDE

O artigo 17 (1) da CM OCDE dispõe que os rendimentos recebidos por um residente de um Estado Contratante na condição de artista, celebridade ou desportista, em razão do exercício de tais atividades, poderão ser tributados no Estado da fonte. Com isso, permite-se que a renda obtida pelo artista ou desportista seja tributada no país onde ocorreu a *performance* pública (v.g., atuação, show, apresentação, espetáculo, competição, exibição etc.), independentemente de qualquer teste de presença substancial naquela jurisdição (*i.e., the State of activity*)¹⁻². Desse modo, o Estado da fonte poderá exercer o poder de tributar, independentemente (i) da caracterização de um estabelecimento permanente do artista ou desportista no Estado onde ocorreu a atividade; (ii) da presença física do artista ou desportista por mais de 183 dias; e (iii) da atribuição da remuneração do artista ou desportista a uma sociedade ou estabelecimento permanente localizado no Estado da fonte (*i.e., país onde ocorreu a performance*)³.

Por não haver qualquer limitação no artigo 17 (1) da CM OCDE, o Estado da residência também poderá tributar a renda do artista ou desportista, com observância do método de alívio à dupla tributação da renda previsto no artigo 23 do acordo de bitributação.

A origem histórica do artigo 17 (1) da CM OCDE está relacionada ao fato de que artistas e desportistas geralmente são capazes de obter rendimentos elevados no Estado da fonte por meio de atividades de curta duração. Essa cláusula convencional encontra raízes no acordo de bitributação celebrado entre Estados Unidos e Suécia em 1939, época em que as autoridades fiscais suecas estavam preocupadas com a tributação das atrizes Greta Garbo e Ingrid Bergman, que fizeram fortuna em Hollywood⁴.

1. ROELEVELD, Jennifer; TETŁAK, Karolina. Article 17: Entertainers and Sportspersons. *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016. item 1.1.1, p. 2 (*online*).
2. ROELEVELD, Jennifer; TETŁAK, Karolina. Article 17: Entertainers and Sportspersons. *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016. item 1.1.1, p. 2 (*online*).
3. CHOI, Wooje. Chapter 12 – Active Income of Individuals. In: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (coord.). *Roy Rohatgi on International Taxation: Principles*. Amsterdam: IBFD, 2018. v. 1, p. 237.
4. WAGNER, Yasmin. Historical Background of Art. 17 OECD Model. In: Loukuta, Walter; STEFANER, Markus (coord.). *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Vienna: Linde, 2007. p. 57-70.

À época da introdução do artigo 17 (1) na CM OCDE de 1963, havia elevado risco de que a renda obtida por artistas e desportistas em outros países não fosse devidamente reportada no Estado da residência⁵. A tributação na fonte minimizaria as oportunidades de evasão fiscal ao capturar o rendimento no momento de seu pagamento, antes que ele fosse transferido para outra jurisdição. Com o desenvolvimento tecnológico e o avanço dos mecanismos de cooperação fiscal entre os Estados, inclusive por meio de troca de informações, a justificativa relacionada ao risco de evasão fiscal perdeu parte da relevância que tinha no contexto original de edição do artigo 17 (1) da CM OCDE, embora não sejam raros, mesmo nos dias atuais, casos de artistas e desportistas acusados de omissão de rendimentos, como a cantora Shakira, o músico e compositor Prince e o jogador de futebol Lionel Messi, entre outros exemplos recentes.

No relatório *Issues Related to Article 17 of the Model Convention*, publicado em 2014, a OCDE apresenta as principais justificativas para a existência de uma regra distributiva especial para artistas e desportistas, a saber:

- artistas e esportistas possuem uma mobilidade internacional elevada, frequentemente exercendo suas atividades em jurisdições diferentes daquelas onde residem, o que torna desafiadora a atividade de fiscalização e tributação;
- artistas e esportistas geralmente geram rendimentos elevados em curtos períodos de tempo, relacionados a apresentações, competições ou eventos realizados em outros Estados;
- artistas e esportistas têm maior facilidade para estruturar suas atividades por meio de intermediários, como agentes ou pessoas jurídicas em jurisdições de baixa tributação;
- a tributação na fonte no Estado em que ocorreu a atividade é eficaz e relativamente fácil de administrar, uma vez que o pagamento a ser feito ao artista ou desportista geralmente passa por intermediários locais, como os organizadores de eventos e promotores⁶.

5. BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. 2. ed. London: Sweet & Maxwell, 1994. p. 316; ROELEVELD, Jennifer; TETŁAK, Karolina. Article 17: Entertainers and Sportspersons. *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016. item 1.1.2.2.1, p. 3 (online).

6. OECD. *Issues Related to Article 17 of the Model Convention*. Paris: OECD Publishing, 2014. (online).

Historicamente, a redação original do artigo 17 (1) da CM OCDE fazia referência a *artistes* e *athletes*. O termo *artistes* é mais amplo que *artists*, ainda que a diferença seja sutil na linguagem ordinária. *Artistes* tem origem francesa e se refere a pessoas que se apresentam em público em atividades de caráter cultural, artístico ou recreativo, como cantores, atores, dançarinos, músicos, apresentadores, comediantes, entre outros. Já o termo *artists*, de origem inglesa, se refere às formas mais tradicionais de expressão da arte, como pintores, escultores, ilustradores, com menor ênfase na ideia de *performance* pública. Daí o uso do termo *artistes* no artigo 17 (1) da CM OCDE, como uma forma de ressaltar a relevância da *performance* pública no Estado da fonte como um critério para a alocação do poder de tributar entre os Estados Contratantes.

Em 1995, o termo *athletes* foi substituído por *sportsmen*. Em 2014, a nomenclatura até então utilizada foi novamente alterada e passou a se referir a *entertainers* e *sportspersons*. A mudança de “artistas” para “profissionais do entretenimento” amplia o âmbito normativo do artigo 17 da CM OCDE para incluir uma gama maior de profissionais que atuam na indústria do entretenimento, como apresentadores de televisão e rádio; influenciadores digitais, participantes de *reality shows* e criadores de conteúdo *online*; comediantes, mágicos e outros profissionais de espetáculo que não se enquadram facilmente no conceito de “artista”, que muitas vezes era interpretado de forma restritiva, para compreender apenas atores, músicos e outros indivíduos envolvidos em expressões artísticas tradicionais.

A antiga redação do artigo 17 da CM OCDE, com os termos “artistas” e “desportistas”, refletia o cenário cultural e esportivo predominante no momento de sua criação. A mudança promovida pela OCDE reflete as transformações ocorridas na indústria do entretenimento, em que novas profissões e atividades ganharam relevância e passaram a gerar rendimentos significativos, que merecem idêntico tratamento no âmbito dos acordos de bitributação, como as celebridades da internet. Sob esse enfoque, um influenciador digital que realiza apresentações públicas pode ter seus rendimentos classificados no artigo 17 (1) da CM OCDE, o que está mais alinhado à realidade econômica atual.

Já a mudança de *sportsmen* para *sportspersons* no artigo 17 da CM da OCDE parece refletir uma preocupação com questões de inclusão de gênero e neutralidade na linguagem. Isso não significa, porém, que o termo “desportista” não deva ser interpretado à luz das mudanças que ocorreram na realidade social, para abranger novas modalidades esportivas.

Não há uma definição para “artista”, “desportista” ou “profissional do entretenimento” na CM OCDE. Os Comentários ao artigo 17 da CM OCDE, embora não apresentem uma definição, oferecem alguns exemplos que podem auxiliar na atividade de interpretação.

Com efeito, segundo o parágrafo 3 dos Comentários do artigo 17 da CM OCDE, a expressão “profissionais de entretenimento” claramente inclui atores de teatro ou musicais, atores de cinema ou atores em geral (incluindo, por exemplo, um ex-desportista) em um comercial de televisão. Essa cláusula convencional também abrange os rendimentos auferidos por profissionais de entretenimento que estejam envolvidos em atividades de natureza política, social, religiosa ou beneficente, desde que o entretenimento esteja presente⁷.

Ainda segundo a OCDE, a expressão “profissionais de entretenimento” não alcança palestrantes visitantes, como um ex-político que recebe um cachê por uma palestra, tampouco modelos apresentando roupas durante um desfile de moda ou uma sessão fotográfica⁸. A menção a um ex-político pode suscitar controvérsias, na prática, pois em inúmeros casos pode haver um caráter de entretenimento presente no evento, como aconteceu com Barack Obama, ex-presidente dos Estados Unidos, que recebeu mais de 1 milhão de dólares para participar do evento “An Evening with President Barack Obama”, na arena Ziggo Dome, em Amsterdã, na Holanda⁹.

Também não são considerados “profissionais de entretenimento” membros da equipe de apoio administrativo ou profissionais que atuam nos bastidores de um evento, como cinegrafistas de um filme, produtores, diretores de cinema, coreógrafos, equipe técnica, entre outros¹⁰. Esse entendimento foi confirmado pela Corte Fiscal de Berlim no julgamento do caso 9k 9347/97, de 10.07.2000, no qual se entendeu que um gerente de palco não estaria no escopo do artigo 17, por se tratar de profissional que atua nos bastidores, sem uma *performance*

7. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 332.

8. Parágrafo 3 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 332).

9. JANSSEN-SANGHAVI, Dhruv. That’s Entertainment! The Taxability of Former President Obama’s Speaking Tour. *Tax Notes International*, Falls Church, v. 110, p. 1.071-1.074, 2023.

10. Parágrafo 3 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 332).

direta em público¹¹. O artigo 17 (1) da CM OCDE também não compreende os rendimentos recebidos por empresários ou agentes que organizam o evento (*show*, apresentação, espetáculo, competição, exibição etc.).

O termo “desportistas” não está restrito a participantes de eventos tradicionais de atletismo, como corredores, ginastas e nadadores. Esse termo também abrange, por exemplo, golfistas, jogadores de futebol, críquete e tênis, bem como pilotos de automobilismo. Outros tipos de atividades, ainda que não constituam modalidades esportivas tradicionais, também estão abrangidos, como torneios de bilhar, sinuca, xadrez e bridge¹².

A referência a “artistas” ou “desportistas” inclui qualquer pessoa que atue nessa capacidade no Estado da fonte, ainda que em um único evento e que a atividade desempenhada não seja uma ocupação regular do indivíduo. Logo, o artigo 17 (1) da CM OCDE pode ser aplicado a amadores, como um cantor não profissional ou um esportista amador. Por exemplo, um atleta amador que conquista o primeiro lugar em um torneio esportivo e recebe um prêmio em dinheiro estará sujeito à tributação, nos termos do artigo 17 (1) da CM OCDE, no Estado onde o prêmio foi auferido¹³.

Para fins de aplicação do artigo 17 (1) da CM OCDE, pouco importa se o artista ou desportista atua em caráter independente ou como empregado de uma pessoa jurídica (v.g., um jogador que seja empregado de um clube ou um músico que seja empregado de uma orquestra). Em ambos os casos, o artigo 17 da CM OCDE terá prioridade em relação aos artigos 7 (lucros das empresas) e 15 (rendimentos de profissões dependentes). A título de ilustração, veja-se que o membro de uma orquestra pode receber um salário fixo por mês, em vez de receber um cachê por cada apresentação. Nesse caso, o Estado onde ocorre a apresentação da orquestra poderá tributar a proporção do salário do músico correspondente àquela apresentação¹⁴.

O escopo do artigo 17 (1) da CM OCDE abrange não apenas o evento em si, mas também outras atividades conexas que gerem a percepção de rendimentos.

11. GARBARINO, Carlo. *Judicial Interpretation of Tax Treaties*. Cheltenham: Edward Elgar, 2016. p. 365.

12. Parágrafos 5 e 6 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 333).

13. Parágrafo 9.1 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 334).

14. Parágrafo 8 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 333).

Esse é o caso, por exemplo, do artista ou desportista que participa de uma entrevista coletiva de imprensa ou de uma campanha publicitária para promover o evento. Essas atividades são tratadas como parte das responsabilidades assumidas pelo artista ou desportista perante o promotor do evento, motivo pelo qual estão abrangidas pelo artigo 17 (1) da CM OCDE¹⁵.

Diversamente, segundo a OCDE, atividades eventualmente desempenhadas por artistas ou desportistas que não estejam participando diretamente do evento e que não tenham *estreita conexão* com a *performance* ou competição, não estão abrangidas pelo artigo 17 (1) da CM OCDE. Esse é o caso, por exemplo, de atleta lesionado que participa como comentarista em uma transmissão esportiva na qual ele não está atuando como desportista¹⁶.

Ainda de acordo com a OCDE, atividades de preparação, como ensaios e treinamentos, também estão abrangidas pelo artigo 17 (1) da CM OCDE, por integrarem as atividades normais de um artista ou desportista. Afinal, ensaios, treinamentos e outros tipos de preparação são necessários para garantir que o desempenho em eventos ou competições atenda às expectativas do público ou de patrocinadores. Assim, nos casos em que o artista ou desportista recebe remuneração por atividades de ensaios e treinamentos realizadas no Estado da fonte, os rendimentos correspondentes estão sujeitos ao artigo 17 (1) da CM OCDE, mesmo que a preparação não esteja diretamente vinculada a apresentações públicas ou competições específicas nessa jurisdição. A título de exemplo, um atleta que participa de um campo de treinamento de pré-temporada em um Estado e recebe remuneração específica por esse período está sujeito à tributação no Estado onde o treinamento ocorre, independentemente de haver competições ou eventos públicos nesse local¹⁷.

Além da remuneração ou cachê do artista ou desportista, o artigo 17 (1) da CM OCDE também pode ser aplicado aos valores recebidos a título de *royalties*, patrocínios ou remuneração por campanhas publicitárias, desde que esses rendimentos estejam estreitamente conectados (*close connection*)

15. Parágrafo 9.1 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 334).

16. Parágrafo 9.1 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. Paris: OECD, 2017, p. 334).

17. Parágrafo 9.1 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 334-335).

com as atividades exercidas no Estado da fonte¹⁸. Idêntico critério se aplica aos casos em que o artista ou desportista recebe uma parte da receita de comercialização de produtos (*merchandising*), que esteja estreitamente conectada com a sua apresentação pública no Estado da fonte¹⁹. Assim, para que os rendimentos adicionais sejam classificados no artigo 17 (1) da CM OCDE, deve haver uma *conexão estreita* entre o rendimento e as atividades desempenhadas pelo artista ou desportista no Estado da fonte. Essa conexão existe quando o rendimento pode ser atribuído diretamente à *performance* ou ao evento no país em questão. Como exemplo, a remuneração que um tenista recebe pelo uso de sua imagem em pôsteres publicitários de um torneio no qual ele participará poderá ser classificada no artigo 17 (1) da CM OCDE, por estar vinculada à sua presença no evento. Para verificar a existência, ou não, dessa *conexão estreita* entre o rendimento e a atividade no Estado da fonte, será preciso avaliar a cronologia do evento, a vinculação do pagamento com o evento específico, a natureza da remuneração e sua forma de mensuração, entre outros elementos.

No parágrafo 9,5 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE, essa organização reconhece que artistas e desportistas podem receber uma parte substancial de sua renda por meio de pagamentos relacionados ao direito de uso de seus direitos de imagem. Esses direitos incluem o uso de seus nomes e imagens pessoais, frequentemente explorados comercialmente em campanhas de publicidade, *merchandising* ou outras formas de promoção. Em geral, quando o uso dos direitos de imagem não está estreitamente relacionado à *performance* do artista ou desportista em um evento específico no Estado da fonte, esses rendimentos não serão cobertos pelo artigo 17 (1) da CM OCDE. Porém, a OCDE reconhece que, em certos casos, a remuneração pelo uso do direito de imagem do artista ou desportista pode ser substancial e constituir, na essência, remuneração por atividades que o artista ou desportista desempenhou no Estado da fonte. Nessa hipótese, o artigo 17 (1) da CM OCDE será aplicável²⁰.

18. Parágrafo 9 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 333).

19. Parágrafo 9 dos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 334).

20. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 336.

Assim, nos casos em que o pagamento pelo direito de imagem decorra de uma apresentação ou *performance* específica no Estado da fonte, ou esteja estritamente relacionado a essa *performance*, o rendimento deve ser classificado no artigo 17 da CM OCDE. Diferentemente, nos casos em que o rendimento é pago em razão do direito de uso da imagem do artista ou desportista, exclusivamente pelo seu *status* de figura pública ou celebridade, outra regra distribuída do acordo de bitributação deve ser aplicada.

O tema foi enfrentado no julgamento do caso *Sergio Garcia v. Commissioner of Internal Revenue*, no qual a Corte Fiscal dos Estados Unidos examinou caso em que o Sr. Sergio Garcia, um jogador profissional de golfe renomado e internacionalmente reconhecido, residente na Suíça, celebrou contrato de patrocínio com a TaylorMade Golf Company, sediada nos Estados Unidos, pelo período de sete anos, da qual ele passou a receber remuneração para utilizar, de forma exclusiva, marcas e acessórios fabricados pela TaylorMade, aparecer em eventos públicos como ícone global da empresa, posar para fotos e campanhas publicitárias, entre outros compromissos. De acordo com o contrato de patrocínio, 85% do valor da remuneração seria pago a título de *royalties* pelo uso de imagem e 15% a título de remuneração por serviços pessoais.

As autoridades fiscais dos Estados Unidos qualificaram os rendimentos correspondentes aos *royalties* devidos pelo direito de uso de imagem no artigo 17 do acordo de bitributação celebrado entre os Estados Unidos e a Suíça, que trata da remuneração de artistas e desportistas, de modo que os Estados Unidos poderiam cobrar IRRF sobre os valores pagos pela TaylorMade. O contribuinte defendeu, por sua vez, que os rendimentos deveriam ser qualificados como *royalties* no artigo 12, hipótese em que a competência exclusiva para a tributação do valor seria da Suíça.

A Corte Fiscal dos Estados Unidos julgou o caso em favor do contribuinte, afastando a aplicação do artigo 17, sob o argumento de que essa cláusula convencional exige que a remuneração seja predominantemente atribuída à *performance* do artista ou desportista no Estado da fonte, o que consta, inclusive, da Explicação Técnica publicada pelo Tesouro norte-americano. Segundo o Tribunal, embora o Sr. Sergio Garcia tenha jogado golfe nos Estados Unidos e

esse fato tenha contribuído para o seu direito de imagem, o valor do patrocínio ia muito além das *performances* realizadas nos Estados Unidos²¹.

Pagamentos recebidos pelo artista ou desportista em caso de cancelamento de uma apresentação estão fora do escopo do artigo 17 (1) da CM OCDE e estão abrangidos pelos artigos 7 (lucros das empresas) ou 15 (profissões dependentes), conforme o caso.

O artigo 17 da CM OCDE também será aplicável nos casos em que o artista ou desportista recebe a sua remuneração ou cachê do governo ou qualquer outro órgão público²². Essa orientação reflete o objetivo principal do artigo 17 (1) da CM OCDE, que é assegurar ao Estado da fonte o direito de tributar rendimentos gerados por atividades realizadas em seu território, independentemente da origem do pagamento. Isso é assim porque o fato de o pagamento ser feito pelo governo ou por um órgão público não altera a conexão existente entre o evento (v.g., atuação, *show*, apresentação, espetáculo, competição, exibição) e o Estado da fonte. Assim, um desportista que participa de uma competição organizada pelo governo ou um artista contratado para realizar uma apresentação em um evento cultural organizado pelo governo terão a sua remuneração submetida ao artigo 17 (1) da CM OCDE.

3 O ARTIGO 17 (2) DA CM OCDE

O artigo 17 (2) da CM OCDE permite a tributação na fonte dos rendimentos atribuídos às chamadas *rent-a-star companies* detidas por artistas, celebridades ou desportistas, independentemente da comprovação do uso de estrutura artificial para a canalização dos rendimentos. Historicamente, o artigo 17 (2) foi incluído na CM OCDE de 1977 com um declarado propósito antielisivo (abordagem *look-through*)²³, pois o objetivo era alcançar estruturas em que artistas e

21. BRAUNER, Yariv. United States: Allocation of Payments Received for Royalties and Personal Services under Endorsement Contracts. In: LANG, Michael et al. (coord.). *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2014*. Amsterdam: IBFD, 2014. p. 259-268.

22. CHOI, Wooje. Chapter 12 – Active Income of Individuals. In: OSTASZEWSKA, Ola; OBUO-FORIBO, Belema (coord.). *Roy Rohatgi on International Taxation: Principles*. Amsterdam: IBFD, 2018. v. 1, p. 236.

23. MORENO, Andrés Báez. Contract Splitting and Article 17 of the OECD Model: Is Source Taxation of Artistes and Sportsmen a New Dummensteuer? *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 68, n. 3, item 3.3, 2014 (online); MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. Rent-a-star: the

desportistas constituíam pessoas jurídicas para evitar a tributação da renda no Estado da fonte²⁴, uma vez que a remuneração recebida pela *rent-a-star company* poderia ser classificada como lucros da empresa, nos casos em que não havia a caracterização de um estabelecimento permanente no país da *performance*²⁵. Porém, como a redação da cláusula convencional era mais ampla do que a intenção original dos seus redatores²⁶, a partir de 1992²⁷ a OCDE passou a sustentar que o seu âmbito normativo não estava restrito às *rent-a-star companies*²⁸, podendo alcançar qualquer pessoa jurídica que emprega artistas ou desportistas²⁹, como equipes esportivas, grupos de teatro, trupes, orquestras, circos, entre outros. No cenário atual, ainda há pessoas jurídicas do setor de entretenimento que contratam toda a agenda de *shows* de determinado artista por uma temporada, com o objetivo de revender apresentações a promotores locais.

Apesar disso, cabe registrar que LUÍS EDUARDO SCHOUERI e MARTA OLIVEROS CASTELON criticam a ampliação do escopo do artigo 17 (2) da CM OCDE pelos Comentários à CM OCDE em 1992, a partir do qual não somente as *rent-a-star companies*, mas também empresas artísticas e desportivas em geral estariam abrangidas por essa regra distributiva. Para esses autores, o artigo 17 (2) da CM OCDE deveria continuar restrito a casos abusivos, nos quais a empresa e a relação com o artista e esportista não tenham qualquer objetivo econômico que não a economia tributária. Segundo os autores, a aplicação ampla do artigo 17 (2) da CM OCDE (*unlimited approach*) pode ocasionar injustiças e distorções na

purpose of Article 17(2) of the OECD Model. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 56, n. 10, p. 500, 2002.

24. ARORA, Saurabh A. Article 16 and Article 17 – Directors Fees and Artistes and Sportsmen. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Vienna: Linde, 2011. p. 596.
25. ROELEVELD, Jennifer; TETŁAK, Karolina. Article 17: Entertainers and Sportspersons. *Global Tax Treaty Commentaries*, Amsterdam, item 1.1.2.2.1, p. 3, 2016. (online).
26. MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. Rent-a-star: the purpose of Article 17(2) of the OECD Model. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 56, n. 10, p. 501, 2002.
27. Esse entendimento foi adotado pela OCDE em 1987 no relatório “Taxation of Entertainers, Artistes and Sportsmen” e incorporado em 1992 aos Comentários à CM OCDE (Cf. OECD. Taxation of Entertainers. Artistes and Sportsmen. *Issues in International Taxation*, Paris, n. 2, 1987).
28. VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3. ed. The Hague: Kluwer Law International, 1997. p. 991.
29. ARORA, Saurabh A. Article 16 and Article 17 – Directors Fees and Artistes and Sportsmen. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Vienna: Linde, 2011. p. 597-598.

tributação de artistas e esportistas, fazendo com que o seu tratamento tributário seja desfavorável tanto quando comparado com o de outros prestadores de serviços não residentes, quanto quando confrontado com o de artistas e esportistas residentes do Estado em que exercem suas atividades³⁰.

Observe-se que o artigo 17 (1) tem prioridade em relação ao artigo 17 (2) da CM OCDE, uma vez que o texto convencional dessa última cláusula é claro ao prever a sua aplicação nos casos em que “os rendimentos provenientes das atividades pessoais exercidas por um artista ou desportista, nessa qualidade, *forem atribuídos não ao próprio artista ou desportista, mas a outra pessoa [...]*”³¹⁻³². Assim, nos casos em que os rendimentos são devidamente alocados ao artista ou desportista, permitindo o exercício do poder de tributar pelo Estado da fonte, não há razão para aplicar o artigo 17 (2) da CM OCDE³³. Isso porque, sendo a redação do artigo 17 (2) da CM OCDE inequívoca ao se referir aos casos em que “rendimentos” são “atribuídos não ao próprio artista ou desportista, mas a outra pessoa”, é certo que não se deve cogitar da aplicação do artigo 17 (2) da CM OCDE quando o rendimento puder ser alocado ao próprio artista ou desportista.

A aplicação do artigo 17 (2) da CM OCDE não depende da comprovação de que a pessoa jurídica – ou a *star company* – repassou os rendimentos recebidos para o artista ou desportista, bastando que a remuneração esteja vinculada a um evento no Estado da fonte³⁴. O que importa, portanto, é a vinculação dos rendimentos a um evento ou atividade realizados pelo artista ou desportista no

30. SCHOUERI, Luís Eduardo; CASTELON, Marta Oliveros. Tributação subjetiva na fonte de artistas e esportistas não residentes e o conceito de não discriminação: análise dos artigos 17 e 24 da Convenção Modelo OCDE à luz da recente jurisprudência europeia, dos acordos brasileiros de bitributação e da Convenção Modelo OCDE de 2008. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 10, p. 115-117, 2008.

31. Tradução livre. No original: “Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person [...]”.

32. WESTBERG, Bjorn. Sweden – Case RÅ 2002 ref. 89, 30 October 2002 (Summary). *Tax Treaty Case Law*. Amsterdam: IBFD, 2006. (online).

33. JUAN Y LEDESMA, Álvaro de. The Artistes and Sportsmen’s Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come to Stop Counting Stars in the Sky? *European Taxation*, Amsterdam, v. 52, n. 2/3, p. 119-120, 2012; MOLENAAR, Dick. *Taxation of International Performing Artistes*. Amsterdam: IBFD, 2006. item 5.4. (online).

34. CHOI, Wooje. Chapter 12 – Active Income of Individuals. In: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (coord.). *Roy Rohatgi on International Taxation: Principles*. Amsterdam: IBFD, 2018. v. 1, p. 240.

Estado da fonte, independentemente da participação de uma pessoa jurídica intermediária. Como exemplo, se um jogador de tênis é contratado para participar de um torneio em um país, mas a remuneração é paga a uma pessoa jurídica registrada em outra jurisdição, o artigo 17 (2) da CM OCDE será aplicável, mesmo que a empresa retenha os valores ou os transfira ao jogador em outro momento, como em uma futura distribuição de dividendo.

Essa solução parece ser a mais adequada à luz da finalidade do artigo 17 da CM OCDE, pois, exigir que as autoridades fiscais do Estado da fonte rastreiem se os valores pagos à *star company* foram repassados ao artista ou desportista seria operacionalmente complexo, principalmente em estruturas jurídicas com diversas camadas de intermediação, que podem dificultar a obtenção de provas sobre o beneficiário final dos valores³⁵. Evidentemente, esse racional somente deve ser aplicado nos casos em que a remuneração esteja diretamente vinculada à participação do artista ou desportista em um evento no Estado da fonte. Como exemplo, se um time de futebol recebe pagamentos de emissoras de televisão para a transmissão de seus jogos e os jogadores não fazem jus a qualquer parcela do montante recebido, a remuneração é atribuída ao time enquanto entidade, e não aos jogadores³⁶.

4 OS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO CELEBRADOS PELO BRASIL

Os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil seguem, de uma maneira geral, a redação do artigo 17 da CM OCDE, com alterações pontuais de redação, como a utilização da expressão *professionals of entertainment* no lugar de *entertainer*, como forma de ressaltar as atividades amadoras³⁷. Os primeiros acordos de bitributação celebrados pelo Brasil incluem apenas o artigo 17 (1) da CM

35. Em sentido contrário, Daniel Vieira de Biasi Cordeiro defende que, “se a remuneração não é paga ao indivíduo, somente em casos de claro benefício direto do mesmo (*e.g.*, contribuição para um plano de previdência em nome do indivíduo) o montante não repassado poderia ser tributado pelo Estado da fonte” (CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. Artistas e desportistas: artigo 17 da OCDE e os tratados brasileiros. *In*: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi *et al.* [coord.]. *Estudos de tributação internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. v. 3, p. 184).

36. CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. Artistas e desportistas: artigo 17 da OCDE e os tratados brasileiros. *In*: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi *et al.* (coord.). *Estudos de tributação internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. v. 3, p. 186.

37. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. *Double Tax Treaties Policies of Brazil: The Brazilian Model Tax Convention*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 259.

OCDE, tendo em vista que o artigo 17 (2) apenas foi incluído na CM OCDE de 1977. Esse é o caso, por exemplo, dos acordos de bitributação celebrados com França, Japão e Luxemburgo.

Os acordos de bitributação celebrados posteriormente incluem o artigo 17 (2) da CM OCDE, embora aqueles assinados com Áustria, Dinamarca, Equador, Noruega, Espanha e Suécia façam referência aos rendimentos obtidos “por uma empresa”, e não “por outra pessoa”, o que pode restringir, ainda que em situações bem pontuais, o alcance dessa cláusula convencional³⁸.

Já os acordos de bitributação celebrados com África do Sul³⁹, Canadá⁴⁰, China⁴¹, Coreia do Sul⁴², Eslováquia⁴³, Filipinas⁴⁴, Hungria⁴⁵, Índia⁴⁶, Israel⁴⁷, Portugal⁴⁸, República Checa⁴⁹, Rússia⁵⁰, Trinidad e Tobago⁵¹, Turquia⁵² e Venezuela⁵³ apresentam uma cláusula adicional que afasta a tributação pelo Estado da fonte nos casos em que a *performance* do artista ou desportista é custeada com fundos públicos ou relacionada a intercâmbios culturais organizados por entidades sem fins lucrativos⁵⁴.

Ainda em relação ao Brasil, merecem atenção duas posições registradas na condição de país não membro em relação aos Comentários ao artigo 17 da CM OCDE.

38. DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. *Double Tax Treaties Policies of Brazil: The Brazilian Model Tax Convention*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 261.

39. Decreto n. 5.922/2006.

40. Decreto n. 92.318/1986.

41. Decreto n. 762/1993.

42. Decreto n. 354/1991.

43. Decreto n. 43/1991.

44. Decreto n. 241/1991.

45. Decreto n. 53/1991.

46. Decreto n. 510/1992.

47. Decreto n. 5.576/2005.

48. Decreto n. 4.012/2001.

49. Decreto n. 43/1991.

50. Decreto n. 9.115/2017.

51. Decreto n. 8.335/2014.

52. Decreto n. 8.140/2013.

53. Decreto n. 8.336/2014.

54. Para uma análise mais detida, conferir: BELLAN, Daniel Vitor. *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 264-269; ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 72-73.

Em primeiro lugar, o Brasil não concorda com a interpretação da OCDE no sentido de que os rendimentos pagos a uma modelo apresentando roupas durante um desfile de moda não são passíveis de classificação no artigo 17 da CM OCDE, por entender que, em algumas circunstâncias, um desfile de moda pode ser considerado um evento de entretenimento.

O Brasil não adota, portanto, a interpretação da OCDE no sentido de que os rendimentos pagos a modelos que apresentam roupas em desfiles de moda não se enquadram no artigo 17 da CM OCDE. Os Comentários à CM OCDE não são expressos a esse respeito, mas é razoável supor que, na visão da organização, a apresentação de roupas por modelos em desfiles de moda não se caracteriza como atividade de entretenimento, mas, sim, como parte de atividade comercial ou promocional do setor da moda. Essa posição pressupõe que o desfile tem como objetivo principal promover as roupas, e não entreter o público.

Contudo, a delegação brasileira entende que, em determinadas circunstâncias, um desfile de moda pode configurar um evento de entretenimento, sendo legítima a tributação dos rendimentos pagos às modelos pelo Estado da fonte com base no artigo 17. Não há uma indicação clara, na posição registrada pelo Brasil, sobre os casos em que isso deve ocorrer.

À luz da finalidade do artigo 17 da CM OCDE, seria razoável supor que, no caso de desfiles de moda notáveis, realizados perante plateia formada por público pagante, com estrutura de espetáculo (v.g., trilha sonora, cenografia, iluminação etc.) e a presença de modelos internacionalmente reconhecidas, com *status* de celebridades, seria permitido ao Estado da fonte tributar os rendimentos auferidos pelas modelos.

Em segundo lugar, o Brasil considera que palestrantes, inclusive ex-políticos, podem estar abrangidos pelo artigo 17 da CM OCDE, caso suas palestras apresentem características de entretenimento⁵⁵. A posição do Brasil reflete a forma como as palestras de ex-políticos, especialmente aqueles com alta notoriedade pública, são organizadas. Esses eventos muitas vezes assumem um formato de espetáculo, com alto valor agregado em função da presença e imagem do palestrante. O evento é monetizado com a venda de ingressos, cobertura da mídia e patrocinadores, com um claro propósito de entretenimento.

55. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017. p. 643.

5 CONCLUSÕES

O artigo 17 da CM OCDE representa uma solução específica para a tributação internacional de artistas e desportistas, refletindo a necessidade de garantir a tributação na fonte de rendimentos gerados em atividades altamente móveis e que, muitas vezes, permitem a obtenção de valores significativos. Embora a justificativa original da regra estivesse também atrelada à prevenção da evasão fiscal, sua aplicação atual continua sendo relevante, especialmente diante da expansão da indústria do entretenimento e da profissionalização de novos segmentos, como os influenciadores digitais.

Contudo, a aplicação desse dispositivo não está isenta de desafios. A ampliação de seu escopo normativo, especialmente após as revisões da OCDE, levanta questionamentos sobre sua adequação no cenário atual, em virtude dos inúmeros desafios interpretativos que podem surgir em sua aplicação prática. Além disso, a inclusão do artigo 17 (2) na CM OCDE ampliou a tributação na fonte para estruturas societárias que intermedeiam a remuneração de artistas e desportistas, o que pode trazer um enorme custo de conformidade, caso sua finalidade antielisiva seja desconsiderada (v.g., tributação de equipes esportivas, orquestras, companhias de dança e teatro).

No contexto brasileiro, a adoção do artigo 17 nos acordos de bitributação firmados pelo Brasil segue, em geral, a CM OCDE, com algumas adaptações. A posição brasileira diverge em pontos específicos, como a inclusão de palestrantes e modelos em desfiles de moda no escopo da cláusula convencional. Esse tipo de divergência evidencia que, apesar da padronização promovida pela CM OCDE, ainda há margem para diferentes interpretações e abordagens na aplicação do regime de tributação de artistas e desportistas.

Diante desse cenário, a correta interpretação e aplicação do artigo 17 da CM OCDE exige um equilíbrio entre a garantia de arrecadação pelo Estado da fonte e a necessidade de evitar distorções ou onerosidade excessiva na tributação dessas atividades, especialmente em um ambiente econômico de intensa mobilidade de indivíduos e eventos.

6 REFERÊNCIAS

- ARORA, Saurabh A. Article 16 and Article 17 – Directors Fees and Artistes and Sportsmen. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (coord.). *History of Tax Treaties: The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Vienna: Linde, 2011.
- BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. 2. ed. London: Sweet & Maxwell, 1994.
- BELLAN, Daniel Vitor. *Direito tributário internacional: rendimentos de pessoas físicas nos tratados internacionais contra a dupla tributação*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRAUNER, Yariv. United States: Allocation of Payments Received for Royalties and Personal Services under Endorsement Contracts. In: LANG, Michael *et al.* (coord.). *Tax Treaty Case Law Around the Globe 2014*. Amsterdam: IBFD, 2014.
- CHOI, Wooje. Chapter 12 – Active Income of Individuals. In: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (coord.). *Roy Rohatgi on International Taxation: Principles*. Amsterdam: IBFD, 2018. v. 1.
- CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. Artistas e desportistas: artigo 17 da OCDE e os tratados brasileiros. In: CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi *et al.* (coord.). *Estudos de tributação internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. v. 3, p. 186.
- DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. *Double Tax Treaties Policies of Brazil: The Brazilian Model Tax Convention*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- GARBARINO, Carlo. *Judicial Interpretation of Tax Treaties*. Cheltenham: Edward Elgar, 2016.
- JANSSEN-SANGHAVI, Dhruv. That's Entertainment! The Taxability of Former President Obama's Speaking Tour. *Tax Notes International*, Falls Church, v. 110, 2023.
- JUAN Y LEDESMA, Álvaro de. The Artistes and Sportsmen's Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come to Stop Counting Stars in the Sky? *European Taxation*, Amsterdam, v. 52, n. 2/3, 2012.
- MOLENAAR, Dick. *Taxation of International Performing Artistes*. Amsterdam: IBFD, 2006.
- MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. Rent-a-star: the purpose of Article 17(2) of the OECD Model. *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 56, n. 10, 2002.
- MORENO, Andrés Báez. Contract Splitting and Article 17 of the OECD Model: Is Source Taxation of Artistes and Sportsmen a New Dummesteuer? *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, v. 68, n. 3, 2014 (online).

OECD. *Issues Related to Article 17 of the Model Convention*. Paris: OECD Publishing, 2014.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*. Paris: OECD, 2017.

OECD. Taxation of Entertainers. Artistes and Sportsmen. *Issues in International Taxation*, Paris, n. 2, 1987.

ROCHA, Sergio André. *Política fiscal internacional brasileira*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROELEVELD, Jennifer; TETŁAK, Karolina. Article 17: Entertainers and Sportspersons. *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; CASTELON, Marta Oliveros. Tributação subjetiva na fonte de artistas e esportistas não residentes e o conceito de não discriminação: análise dos artigos 17 e 24 da Convenção Modelo OCDE à luz da recente jurisprudência europeia, dos acordos brasileiros de bitributação e da Convenção Modelo OCDE de 2008. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo, n. 10, 2008.

VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 3. ed. The Hague: Kluwer Law International, 1997.

WAGNER, Yasmin. Historical Background of Art. 17 OECD Model. In: Loukuta, Walter; STEFANER, Markus (coord.). *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law*. Vienna: Linde, 2007.

WESTBERG, Bjorn. Sweden – Case RÅ 2002 ref. 89, 30 October 2002 (Summary). *Tax Treaty Case Law*. Amsterdam: IBFD, 2006.