

Estudo de Casos sobre Residência Fiscal e Fonte na Tributação Internacional de Atletas Profissionais

Case Studies on Tax Residence and Source in the International Taxation of Professional Athletes

Caio Cezar Soares Malpighi

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Pesquisador do Núcleo de Pesquisas do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado (Nupem) do IBDT e do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV Direito/SP).

Professor Assistente no IBDT. Advogado. *E-mail:* caio.malpighi@gmail.com.

Recebido em: 1º-4-2025 – Aprovado em: 15-4-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-7155.14.2.2025.2734>

Resumo

O presente artigo analisa questões relativas à tributação internacional da renda de atletas profissionais, com ênfase nos critérios jurídicos de atribuição da competência tributária em cenários de mobilidade internacional. Parte-se da análise de casos concretos, nacionais e estrangeiros, que envolvem tanto controvérsias sobre a definição da residência fiscal quanto disputas acerca da caracterização da fonte produtora da renda em situações envolvendo atletas não residentes. Embora juridicamente distintos, os casos analisados revelam padrões de interpretação e aplicação dos elementos de conexão no contexto da tributação internacional da renda gerada pela *performance* dos atletas.

Palavras-chave: atletas, residência fiscal, fonte, tributação internacional.

Abstract

This article examines selected issues concerning the international taxation of professional athletes' income, with a focus on the legal criteria used to allocate taxing rights in cross-border contexts. The analysis is grounded in case studies, both domestic and international, which address disputes over the determination of tax residence as well as the characterization of source income in situations involving nonresident athletes. Although legally distinct, the cases analyzed reveal patterns in the interpretation and application of connecting factors in the context of the international taxation of income generated by athletes' performance.

Keywords: professional athletes, tax residence, source income, international taxation.

1. Introdução

Atletas profissionais figuram hoje entre os indivíduos com maior capacidade de geração de renda no cenário global. De acordo com dados publicados pela Forbes¹, os 50 atletas mais bem pagos do mundo arrecadaram, no período de 12 meses, cerca de US\$ 3,88 bilhões em rendimentos brutos, sendo US\$ 2,94 bilhões provenientes diretamente da atividade esportiva e o restante derivado de publicidade, licenciamento e outros negócios paralelos.

Diante dessa realidade, a determinação da residência fiscal desses contribuintes adquire especial relevância, sobretudo em contextos marcados por múltiplas relações contratuais e deslocamentos frequentes entre diferentes países. É que a residência fiscal representa o principal critério pessoal de conexão no Direito Tributário Internacional, servindo de fundamento para a sujeição ampla do contribuinte à soberania fiscal de determinado Estado. Sua adoção permite que o país de residência do indivíduo exija a tributação universal da sua renda (*world-wide taxation*), independentemente da localização da fonte produtora². Trata-se de um vínculo jurídico duradouro com o território do Estado, a partir do qual se estabelece a obrigação de submeter todos os rendimentos do contribuinte à tributação naquele país, ainda que auferidos no exterior.

Por outro lado, quando o atleta auferir renda em jurisdições nas quais não possui residência – como é comum no contexto de eventos esportivos internacionais –, ganha especial relevo o princípio da fonte como elemento de conexão. Isso porque, de acordo com o costume internacional, a tributação da renda de não residentes – que não possuem vínculo duradouro com aquela jurisdição – exige a identificação de um vínculo com a jurisdição, sendo a fonte do rendimento o critério apto a estabelecer objetivamente essa conexão mínima exigida pelo Direito Internacional³.

Essas situações evidenciam o tradicional conflito entre os critérios da residência e da fonte, que disputam a titularidade para tributar a mesma renda com base em fundamentos igualmente legítimos no plano internacional⁴.

A complexidade se intensifica diante da falta de uniformidade na interpretação dos elementos de conexão, frequentemente tratados de forma divergente

¹ FORBES. *The World's 50 Highest-Paid Athletes*. [S. l.], 2024, p. 1. Disponível em: <https://www.forbes.com/lists/highest-paid-athletes/>. Acesso em: 28 mar. 2025.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 28, p. 153-154, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1753>. Acesso em: 28 mar. 2025.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 28, p. 150, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1753>. Acesso em: 28 mar. 2025.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 28, p. 150, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1753>. Acesso em: 28 mar. 2025.

pelos Estados e moldados conforme os interesses arrecadatários de cada jurisdição⁵. Embora a tradição revele uma inclinação dos países desenvolvidos em privilegiar o critério da residência, ao passo que os países em desenvolvimento tendem a enfatizar a fonte, essa lógica se inverte no contexto dos eventos esportivos internacionais. Como bem observa Zilveti⁶, países desenvolvidos, na condição de grandes importadores de entretenimento esportivo, tendem a adotar uma leitura ampliada do conceito de “fonte” sempre que, no contexto do *sport business*, se deparam com estruturas contratuais voltadas à evitação da tributação local, sobretudo quando envolvem jurisdições de tributação favorecida.

A existência simultânea de distintos critérios de conexão – como o da residência e o da fonte – dá margem à possibilidade de dupla tributação internacional, quando dois Estados, com base em fundamentos distintos, buscam tributar a mesma renda⁷.

Para lidar com esse potencial de sobreposição, os tratados destinados a evitar a dupla tributação estabelecem mecanismos de coordenação entre as jurisdições envolvidas, delimitando o alcance das competências tributárias de cada Estado e promovendo uma repartição normativa da renda entre eles, com vistas a mitigar os efeitos econômicos adversos da duplicidade de incidência⁸.

Nesse contexto, o presente estudo se propõe a examinar a interpretação desses elementos de conexão no âmbito da tributação internacional da renda de atletas, a partir da análise de casos concretos que ilustram os desafios e soluções adotados por diferentes ordenamentos jurídicos.

Na primeira parte, será analisado acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – Acórdão n. 2202-00.442, julgado em 2010 –, que tratou da tributação da remuneração recebida pelo jogador de futebol brasileiro Antônio de Oliveira Filho (Careca), em razão de sua atuação profissional junto ao clube japonês Kashiwa Reysol. A controvérsia decidida consistiu em determinar qual seria a residência do atleta e, com isso, se tais rendimentos deveriam ou não ser tributados pelo Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) no Brasil, com base no critério da residência. A análise da tributação desses rendimentos envolveu a interpretação do tratado firmado entre Brasil e Japão para evitar a dupla tributa-

⁵ ZILVETI, Fernando Aurelio. A polêmica tributação do esportista. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 23, p. 177, 2009. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1613>. Acesso em: 15 abr. 2025.

⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. A polêmica tributação do esportista. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 23, p. 177, 2009. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1613>. Acesso em: 15 abr. 2025.

⁷ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 215.

⁸ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 216.

ção, especialmente quanto à delimitação da competência tributária entre o Estado da fonte e o Estado da residência.

Na segunda parte, será examinado o julgamento proferido pela *House of Lords* britânica no caso *Agassi v. Robinson*, que tratou da tributação, pelo Reino Unido, de rendimentos de patrocínio pagos por empresas estrangeiras a uma sociedade controlada pelo tenista norte-americano Andre Agassi, em razão de sua participação em eventos esportivos no país. A controvérsia envolveu a caracterização da fonte do rendimento para fins de incidência do imposto britânico, considerando-se que Agassi era não residente e que os pagamentos foram realizados por entidades sem estabelecimento no Reino Unido. A análise do caso permitirá discutir os critérios adotados para a delimitação da fonte no contexto da renda de atletas estrangeiros, bem como os fundamentos utilizados para justificar a extensão da competência tributária britânica a situações com elementos internacionais.

Por fim, será analisado o caso envolvendo o jogador argentino Lionel Messi, no qual a administração tributária espanhola desconsiderou contratos de cessão de direitos de imagem firmados com sociedades estrangeiras, requalificando os rendimentos como diretamente atribuíveis ao contribuinte residente na Espanha. A análise permitirá ilustrar a aplicação dos critérios de residência fiscal em situações envolvendo estruturas societárias utilizadas para deslocar a renda para outras jurisdições e afastar a tributação interna.

2. O caso Careca e a tributação de rendimentos de atividade esportiva no Japão

O primeiro caso a ser examinado diz respeito ao julgamento do Acórdão n. 2202-00.442, proferido pelo CARF em 2010, no qual se analisou a incidência de IRPF sobre valores recebidos pelo jogador de futebol Careca, nos anos-calendário de 1997 a 1999, em razão de sua atuação profissional no Japão, junto ao clube Kashiwa Reysol.

Os pagamentos foram realizados por empresa estrangeira sediada naquele país, e a controvérsia girou, de um lado, em torno da própria condição de residência fiscal do atleta no período e, de outro, sobre a possibilidade de tais rendimentos auferidos no exterior serem alcançados pela tributação no Brasil. A discussão envolveu, portanto, a aplicação do critério da residência, a delimitação da fonte dos rendimentos e a interpretação das normas internas e do tratado firmado entre Brasil e Japão para evitar a dupla tributação.

A Receita Federal do Brasil havia constatado que o contribuinte, embora não tenha declarado os valores recebidos durante o período, realizara aquisições de bens e direitos incompatíveis com os rendimentos oficialmente informados, caracterizando a existência de acréscimo patrimonial a descoberto. Com base nesse indício de omissão de rendimentos, a autoridade fiscal efetuou o lançamento do

imposto com base em presunção legal de renda não declarada, nos termos da legislação aplicável.

No curso do processo, discutiu-se inicialmente se Careca poderia ser considerado residente fiscal no Brasil durante o período de 1997 a 1999. A defesa alegava que ele havia fixado domicílio no exterior, razão pela qual não estaria sujeito à tributação no Brasil com base no critério da residência, mas sim no Japão. A fiscalização, por sua vez, destacou que o contribuinte havia se declarado residente nas próprias declarações de ajuste anual e que não apresentou qualquer comprovação de mudança definitiva, tampouco protocolou os documentos exigidos para formalizar sua saída do país. Com base nesses elementos, concluiu-se que Careca manteve a condição de residente fiscal no Brasil ao longo de todo o período, estando, portanto, sujeito à tributação sobre a totalidade de seus rendimentos, independentemente da localização da fonte.

Na legislação doméstica brasileira, o encerramento da condição de residente fiscal em decorrência da retirada definitiva do território nacional está disciplinado no art. 17 da Lei n. 3.470/1958, norma ainda em vigor. De acordo com o dispositivo, o contribuinte que se retire do país em caráter definitivo deve apresentar, de forma imediata, uma declaração relativa aos rendimentos auferidos entre 1º de janeiro do ano da saída e a data do requerimento da certidão para visto no passaporte, bem como efetuar o pagamento do imposto correspondente no momento da entrega dessa declaração. O § 3º do mesmo artigo prevê que, a partir dessa data, eventual renda de fonte situada no Brasil ficará sujeita ao regime de tributação exclusivamente na fonte. A norma estabelece, assim, que a cessação da sujeição tributária plena do contribuinte à tributação nacional em bases universais depende da formalização regular da saída, condicionando seus efeitos à prática de atos declaratórios e ao recolhimento do tributo devido até aquele momento.

O tratado firmado entre Brasil e Japão para evitar a dupla tributação da renda, promulgado pelo Decreto n. 61.899/1967, não disciplina expressamente as condições para a perda da residência fiscal, tampouco trata da noção de saída definitiva do território de um dos Estados contratantes. Conforme a sistemática comum aos tratados dessa natureza, a definição de residência é remetida à legislação interna de cada país, nos termos do art. 3º, § 1º, do acordo. Assim, cabe exclusivamente ao direito doméstico brasileiro estabelecer os requisitos para que um contribuinte deixe de ser considerado residente no país, sendo aplicável, nesse ponto, o mencionado art. 17 da Lei n. 3.470/1958, que condiciona os efeitos fiscais da saída definitiva à apresentação da declaração correspondente.

No caso analisado pelo CARE, ficou decidido que o contribuinte mantinha a condição de residente fiscal no Brasil durante todo o período de 1997 a 1999. A decisão baseou-se no fato de que Careca não apresentou à Receita Federal qualquer documentação que comprovasse sua saída definitiva do país, tampouco protocolou a Declaração de Saída Definitiva do País, conforme exigido pela legisla-

ção brasileira. Além disso, o próprio contribuinte havia se declarado residente nas declarações de ajuste anual apresentadas nos respectivos anos. Com base nesses elementos, o CARF entendeu que a condição de residência não havia sido interrompida, sendo, portanto, aplicável a tributação com base na renda mundial.

Uma vez firmada a premissa quanto à condição de residente fiscal do contribuinte no Brasil, a decisão passou à interpretação do tratado firmado entre Brasil e Japão para evitar a dupla tributação. O Conselho concentrou-se no art. 15 do tratado⁹ (equivalente ao art. 17 da Convenção Modelo da OCDE), que trata da tributação de rendimentos provenientes do exercício de atividades como atletas participantes de diversões públicas, como seria o caso da remuneração recebida por Careca no Japão, à época de sua atuação no clube Kashiwa Reysol.

Segundo esse dispositivo do tratado, os rendimentos obtidos por atletas – assim como por artistas, músicos e outros participantes em diversões públicas – são tributáveis no Estado contratante em que as referidas atividades forem exercidas, independentemente do disposto nos arts. 13 e 14, que tratam, respectivamente, da tributação de rendimentos decorrentes de atividade profissional independente e de trabalho dependente. A norma em questão configura uma exceção específica prevista no tratado que confere ao Estado da fonte (local de exercício da atividade) competência para tributar diretamente tais rendimentos, ainda que o beneficiário seja residente no outro Estado contratante. No contexto do tratado, essa norma reconhece a natureza específica e territorialmente vinculada das atividades esportivas e artísticas.

A prevalência do artigo do tratado que trata da remuneração decorrente de diversões públicas em detrimento da disciplina geral aplicável ao trabalho dependente ou autônomo é, de fato, vista pela melhor doutrina como reflexo da intenção do modelo convencional de afastar obstáculos formais, como a exigência de permanência mínima ou de estabelecimento permanente, para assegurar a tributação no Estado da fonte¹⁰.

A lógica por trás da tributação na fonte das rendas auferidas por artistas e esportistas não residentes decorre da sua estreita vinculação com o país onde a *performance* é desempenhada, independentemente da existência de estabelecimento permanente ou da natureza autônoma ou empresarial da atuação¹¹. O racional econômico dessa regra reside no fato de que essas apresentações (*perfor-*

⁹ “Art. 15. Não obstante o disposto nos arts. 13 e 14, os rendimentos obtidos pelos participantes em diversões públicas, tais como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, e músicos, bem como por atletas, provenientes das suas atividades profissionais exercidas nessa qualidade, serão tributáveis no Estado Contratante em que as referidas atividades forem exercidas.”

¹⁰ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 687.

¹¹ SANTOS, Ramon Tomazela. *A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação*. Série Doutrinas Tributárias. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, v. XLI, p. 353.

mances) geralmente geram receita diretamente no país da fonte – por meio de ingressos, patrocínios e publicidade –, sendo razoável que esse Estado participe da arrecadação gerada localmente. Essa abordagem do art. 17 do Modelo da OCDE é seguida também pelo art. 17 do Modelo da ONU e pelo art. 16 do Modelo de Convenção dos EUA de 2006, tendo sido adotada por diversos países em seus tratados bilaterais¹².

Para fins práticos, a cláusula de tributação de atletas e artistas nestes moldes implica *reconhecimento de competência cumulativa ilimitada do estado da fonte*¹³ que, no entanto, não exclui expressamente a competência do país da residência. Portanto, no julgado em questão que foi analisado pelo CARF, essa regra não poderia ter sido invocada para afastar a exigência do imposto de renda no Brasil.

Uma vez tendo ocorrido a tributação no Japão com base no art. 15 do tratado, caberia, nesse caso, a aplicação do art. 22 do tratado, que determina como método para evitar a dupla tributação a concessão, pelo Brasil, de crédito equivalente ao imposto pago no Japão, limitado ao montante que seria devido no país sobre aquela mesma renda.

No caso analisado, contudo, o CARF entendeu que não seria cabível a compensação do imposto pago no Japão, prevista no art. 22 do tratado Brasil-Japão, porque o lançamento realizado pela autoridade fiscal teve como fundamento a constatação de acréscimo patrimonial a descoberto, nos termos da presunção legal prevista na legislação brasileira. Segundo esse entendimento, para que o contribuinte pudesse justificar tal acréscimo com rendimentos auferidos no exterior, seria necessário que esses valores tivessem sido devidamente declarados e submetidos à tributação no Brasil, o que não ocorreu. Assim, como os rendimentos não foram oferecidos à tributação no país e tampouco houve prova efetiva do recolhimento do imposto no Japão, o Conselho afastou a possibilidade de compensação, por entender que a hipótese não se enquadrava nos pressupostos de aplicação do art. 22, item 1, do tratado¹⁴.

Tal resolução adotada pelo CARF é questionável já que, na prática, limita por via oblíqua método para evitar dupla tributação apenas em razão do descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação doméstica pelo contribuinte.

¹² MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. The critical need for reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty. *Tax Management International Journal*, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 1, fev. 2011. Disponível em: <https://www.bna.com>. Acesso em: 6 maio 2025.

¹³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 682-688.

¹⁴ “Art. 22. 1) Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, sejam tributáveis no Japão, o Brasil considerará como dedução do imposto de renda daquela pessoa, um montante igual ao imposto de renda pago no Japão. A dedução, entretanto, não excederá a parte do imposto de renda calculado antes de feita a dedução e que seja apropriada a renda tributável no Japão.”

te. Essa situação, por certo, se mostra violadora do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁵.

Da disciplina do dispositivo legal acima, conforme já advertia Ruy Barbosa Nogueira¹⁶, decorre que os tratados internacionais regularmente incorporados ao ordenamento jurídico nacional têm primazia sobre a legislação tributária interna, inclusive sobre normas posteriores, devendo ser observados pelo legislador ordinário e pelos órgãos administrativos e jurisdicionais. Trata-se de normas que vinculam não apenas os Estados contratantes, mas também os particulares sob sua jurisdição, produzindo efeitos diretos e assegurando direitos subjetivos. Admitir que uma obrigação acessória interna (de ajuste anual do imposto de renda) possa neutralizar os efeitos de um tratado vigente equivale, portanto, a esvaziá-lo de eficácia prática – o que contraria frontalmente a lógica do sistema constitucional e tributário brasileiro.

No fim do dia, a finalidade última do tratado foi violada pela conclusão adotada no julgamento, com a ocorrência da dupla tributação, no Japão (país da fonte) e no Brasil (país da residência), sem nenhuma medida compensatória no país da residência.

Outra observação importante a ser feita é que o debate no CARF não se aprofundou quanto à qualificação dos rendimentos. No contexto do *sport business*, é comum que a renda do atleta decorra não apenas de prêmios por *performance*, mas também de contratos de patrocínio, direitos de imagem, receitas de *merchandising*, bônus contratuais atrelados a exposição midiática e até participações societárias em empreendimentos relacionados à sua marca pessoal. Com isso, a depender da natureza da remuneração percebida pelo atleta no caso em questão, os rendimentos poderiam não se enquadrar na regra do art. 15 do tratado Brasil-Japão.

Seria o caso, por exemplo, de *fees* de propaganda e patrocínio que não estão diretamente relacionados com os espetáculos futebolísticos que ocorreram no Japão, mas que seriam enquadráveis como rendimento de atividade profissional independente (art. 13 do tratado em questão, que trata dos rendimentos¹⁷) ou

¹⁵ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

¹⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Tratados Internacionais em Matéria de Tributação*. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. L.], n. 3, p. 354, 1983. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1939>. Acesso em: 30 mar. 2025.

¹⁷ “Art. 13: 1) Os rendimentos que uma pessoa residente num Estado Contratante obtenha com uma profissão liberal ou com o exercício de outras atividades independentes de caráter análogo são isentos do imposto no outro Estado Contratante, a não ser que essa pessoa disponha, de forma habitual, nesse outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício dessas atividades. Se dispuser dessa instalação, os rendimentos serão tributáveis nesse outro Estado Contratante, mais unicamente na medida em que forem atribuíveis a tal instalação fixa.”

lucro empresarial (art. 5º do tratado em questão¹⁸), conforme as particularidades do caso.

Apesar de tais pontos relacionados à qualificação dos rendimentos à luz do tratado não terem sido explorados no referido julgamento, são de extrema relevância nos casos envolvendo remuneração de atletas, em que há uma heterogeneidade e a multiplicidade dos tipos praticados de remuneração¹⁹.

3. O caso Agassi e o conceito de fonte em eventos esportivos

O segundo caso que passaremos a analisar é o julgamento realizado em 2006 pela *House of Lords* no *leading case Agassi v. Robinson (Inspector of Taxes)*, que tratou da incidência de imposto de renda no Reino Unido sobre pagamentos efetuados a título de patrocínio ao tenista norte-americano André Agassi, não residente no Reino Unido, em decorrência da exploração de sua imagem em território britânico.

No ano fiscal de 1998/1999, André Agassi participou de torneios de tênis realizados no Reino Unido, incluindo Wimbledon, ocasião em que exerceu atividades esportivas que ensejaram obrigações fiscais sob a legislação britânica²⁰.

2) A expressão 'profissão liberal' abrange em especial as atividades independentes de ordem científica, literária, artística, educativa ou pedagógica, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas."

¹⁸ "Art. 5º: 1) Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado Contratante a menos que a empresa realize negócios no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa realizar negócios na forma indicada, os seus lucros são tributáveis no outro Estado Contratante, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2) Quando uma empresa de um Estado Contratante realizar negócios no outro Estado Contratante, através de um estabelecimento permanente aí situado, em cada um dos Estados Contratantes serão atribuídos a esse estabelecimento permanente os lucros que porventura teria caso constituísse uma empresa distinta e isolada, ocupando-se das mesmas atividades ou de atividades semelhantes sob condições idênticas ou análogas, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3) Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, serão permitidas as deduções de despesas que sejam realizadas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo, despesas de administração e encargos gerais de direção assim realizados.

4) Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente se este se houver limitado a comprar mercadorias para a empresa.

5) Para efeito dos parágrafos anteriores, os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente serão determinados todos os anos segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

6) Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos especialmente regulados noutros artigos da presente Convenção, o disposto em tais preceitos não será afetado pelo presente artigo."

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 687-688.

²⁰ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? *In*: CASTRO,

Embora nunca tenha sido residente nem domiciliado no Reino Unido, Agassi era proprietário e controlador da empresa norte-americana Agassi Enterprises Inc., por meio da qual firmou contratos de patrocínio com fabricantes de equipamentos esportivos, como a Nike Inc. e a Head Sport AG²¹. Esses contratos previam pagamentos à Agassi Enterprises Inc. como contrapartida pela promoção dos produtos das patrocinadoras, inclusive durante torneios em território britânico.

Durante o referido exercício, a Agassi Enterprises Inc. recebeu quantias dessas empresas, ainda que todas fossem sediadas fora do Reino Unido, sem qualquer estabelecimento permanente ou presença comercial no país. Os pagamentos também foram realizados no exterior, mas a autoridade fiscal britânica entendeu que tais valores tinham conexão com atividades desenvolvidas por Agassi no Reino Unido – especialmente por se referirem à sua atuação pública como atleta em eventos realizados naquele país – e, portanto, estariam sujeitos à incidência de imposto de renda com base nos §§ 555 e 556 do *Income and Corporation Taxes Act* de 1988 e nos regulamentos de 1987²².

Nos termos dos §§ 555 e 556 do *Income and Corporation Taxes Act* de 1988, estabelece-se que pagamentos ou transferências relacionados a atividades de artistas ou esportistas não residentes, quando possuírem conexão de natureza prescrita com o Reino Unido, estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte²³. O § 555 determina que o pagador – residente no Reino Unido ou com presença permanente no país – deve reter o imposto correspondente e repassá-lo à autoridade fiscal britânica. Já o § 556 dispõe que, quando tais pagamentos forem feitos a terceiros – inclusive a empresas controladas pelo artista ou esportista –, eles serão atribuídos, para fins fiscais, ao próprio profissional não residente, como se diretamente recebidos no exercício de atividade comercial, profissional ou vocacional no Reino Unido.

A Receita britânica (*Inland Revenue*) emitiu um *closure notice* com base em pagamentos adicionais supostamente recebidos por Agassi e não informados em sua declaração de autorregulização (*self-assessment*), propondo a inclusão de um

Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 31.

²¹ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 32.

²² SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 698-699, 2012.

²³ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 33-35.

acréscimo de £ 27.500 em imposto devido²⁴. A controvérsia judicial teve início com a impugnação desse lançamento e se desenvolveu ao longo de sucessivos recursos, até chegar à instância máxima de jurisdição, a House of Lords²⁵.

De um lado, André Agassi sustentava que os valores pagos à Agassi Enterprises Inc., por empresas estrangeiras sem qualquer presença fiscal no Reino Unido, não poderiam ser alcançados pela tributação britânica. Argumentava que aplicar o § 556 nesses casos implicaria uma indevida extraterritorialidade, caracterizando verdadeiro abuso de jurisdição por parte das autoridades fiscais britânicas. Segundo sua defesa, o legislador não havia conferido poderes para que a Receita alcançasse, com base na mera conexão econômica indireta, pagamentos feitos no exterior por entidades também sediadas fora do país. Para Agassi, seria necessário haver uma obrigação legal clara e expressa de retenção na fonte – como a prevista no § 555(2) – para que a imputação do rendimento ao artista não residente pudesse ser validamente realizada²⁶.

Em sentido contrário, a *Inland Revenue* entendia que a interpretação de Agassi esvaziaria o propósito da legislação, permitindo que esportistas não residentes escapassem da tributação apenas por canalizarem os pagamentos por meio de empresas estrangeiras. O Fisco britânico sustentava, ainda, que a intenção legislativa era clara no sentido de alcançar a renda auferida com atividades esportivas realizadas no Reino Unido, independentemente da localização do pagador ou da estrutura jurídica adotada. Argumentou-se que a ausência de uma obrigação de retenção pelo pagador não deveria impedir a tributação da renda do beneficiário, sobretudo quando essa renda era diretamente vinculada a performances realizadas em território britânico²⁷. Para sustentar sua posição, a acusação fiscal alegou que aceitar a tese da defesa permitiria que qualquer artista não residente escapasse da tributação ao interpor uma empresa estrangeira sem vínculo com o Reino Unido, esvaziando por completo a eficácia da norma²⁸.

²⁴ REINO UNIDO. HOUSE OF LORDS. Agassi v. Robinson (Her Majesty's Inspector of Taxes). UKHL 23, p. 3. Julgado em: 17 maio 2006. Disponível em: <https://publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agassi.pdf>. Acesso em: 30 mar. 2025.

²⁵ SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 695, 2012.

²⁶ SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 699-700, 2012.

²⁷ SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 701-703, 2012.

²⁸ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 35.

Por maioria e seguindo a opinião capitaneada pelo Lord Scott of Foscote, a House of Lords entendeu que os pagamentos feitos à empresa de Agassi por patrocinadores estrangeiros, mesmo sem presença no Reino Unido, estavam sujeitos ao imposto de renda britânico, pois tinham conexão com atividades desempenhadas por ele no país. Rejeitou-se a ideia de que a obrigação de retenção na fonte prevista no § 555(2) do *Income and Corporation Taxes Act 1988* estaria limitada territorialmente, enfatizando que aceitar tal limitação tornaria a tributação inócua. Assim, mesmo sem presença física dos pagadores no Reino Unido, o atleta permanecia tributável pelos valores recebidos.

Com essa decisão, norteadas por uma preocupação antielisiva e com uma visão voltada a buscar a realidade econômica em detrimento do formalismo, a House of Lords alargou substancialmente a noção de “fonte da renda” no contexto da tributação internacional.

A interpretação promovida pela opinião majoritária da Corte britânica ilustra muito bem como países desenvolvidos, tradicionalmente defensores da centralidade da residência, não hesitam em reinterpretar a ideia de “fonte” para ampliar sua base tributável quando confrontados com estruturas alocadas em jurisdições de tributação favorecida²⁹.

Ao dissociar a tributação da residência do pagador ou do local de desembolso dos valores, a Corte reconheceu a relevância do nexos econômico entre a renda auferida e a atividade desempenhada no Reino Unido. Cuidou-se de uma inflexão interpretativa que privilegia o nexos econômico – isto é, o local da atividade que efetivamente gerou a renda – em detrimento de critérios formais tradicionalmente associados à noção de fonte, como a residência do pagador ou o local do desembolso. Em última análise, tal precedente pode ser visto como um movimento interpretativo que tensiona os limites do princípio da territorialidade tributária.

É digno de nota a opinião dissidente apresentada por Lord Walker of Gestingthorpe que, vencido, entendeu que o § 555(2) do *Income and Corporation Taxes Act 1988* não deveria ser interpretado como impondo obrigações a pessoas ou empresas sem qualquer residência ou presença fiscal no Reino Unido, salvo se houvesse clara e inequívoca intenção legislativa nesse sentido. Para ele, a decisão da maioria rompe com o princípio tradicional da presunção contra efeitos extraterritoriais. Contudo, a decisão majoritária da House of Lords rejeitou a abordagem cautelosa de Lord Walker e, ao fazê-lo, promoveu uma interpretação expansiva da regra de retenção na fonte “em claro contraste com a lógica territorial que historicamente pautou a jurisprudência britânica”³⁰.

²⁹ ZILVETI, Fernando Aurelio. A polêmica tributação do esportista. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 23, p. 177, 2009. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1613>. Acesso em: 15 abr. 2025.

³⁰ SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's

Fato é que, ao atribuir à renda um nexos com o Reino Unido exclusivamente com fundamento casuístico e extremamente relativo (na atividade ali desempenhada pelo atleta que teria gerado aquela renda), a Corte fragiliza a segurança jurídica que tradicionalmente decorre da previsibilidade dos critérios formais – como residência do pagador ou local do pagamento – na delimitação da competência tributária em âmbito internacional.

Além do mais, do ponto de vista de como funcionam os contratos de patrocínio esportivo, a lógica da fonte econômica adotada pela Corte também pode ser refutada. Ao vincular a renda auferida por Agassi à jurisdição britânica exclusivamente com base na atividade ali desempenhada pelo atleta, a decisão parte da premissa implícita de que o êxito de sua carreira estaria enraizado unicamente em sua atuação no Reino Unido.

Tal raciocínio desconsidera a natureza global da fama de atletas de elite e a lógica contratual que rege patrocínios e acordos publicitários, firmados precisamente em razão da projeção internacional da imagem do profissional – e não de sua *performance* localizada em uma única jurisdição. Como observa Uchoa Filho, “a principal razão pela qual os pagamentos são feitos em função dos contratos de patrocínio não são os serviços que uma pessoa como Agassi pode prestar por jogar tênis, mas sim a reputação do atleta, como um tenista famoso no mundo”³¹. Assim, o erro da argumentação adotada pela corte reside em desconsiderar a natureza transnacional da remuneração recebida por um tenista como Agassi, operando uma vinculação forçada entre o rendimento e o território apenas com base na presença atlética episódica e torneios ingleses de grande renome, como no caso de Wimbledon.

Mesmo que, por exemplo, o fato de Agassi ter sido campeão de Wimbledon possa ter contribuído para a sua fama mundial, o circuito inglês não é o único responsável pela lucratividade da sua imagem. O atleta também atuou em outras jurisdições, como França, Austrália, Estados Unidos etc.

Com isso, haveria uma dificuldade evidente em mensurar qual parcela da renda obtida com patrocínios seria efetivamente atribuível ao Reino Unido, ainda que se concorde com a ideia de que o país deva ser considerado a fonte da renda para fins tributários. A própria natureza difusa e cumulativa da construção da imagem de um atleta internacional impede uma correlação direta entre eventos específicos e a totalidade dos ganhos auferidos por contratos de patrocínio de

definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 704, 2012.

³¹ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 56-57.

abrangência global. A adoção de tal critério poderia levar a arbitrariedades e disputas entre jurisdições concorrentes, cada qual reivindicando um quinhão do rendimento com base em critérios igualmente plausíveis, mas dificilmente quantificáveis.

Ainda, é relevante apontar que, apesar da vigência, à época dos fatos, do tratado para evitar dupla tributação firmado entre Reino Unido e os Estados Unidos (país de residência do tenista e de seus patrocinadores, Nike e Head), o julgamento não adentrou em considerações sobre cláusulas específicas do referido acordo³². Com isso, assim como no precedente brasileiro proferido pelo CARF no caso do jogador Careca, a decisão da House of Lords não se aprofundou com relação à qualificação dos rendimentos tributados naquele caso. No caso específico julgado pela justiça britânica, os rendimentos de Agassi poderiam ser enquadrados, a depender das condições contratuais, não apenas como rendimentos de entretenimento e esportes, mas também nas hipóteses do art. 12 (*royalties*) ou até do art. 7º (lucros de empresas) do tratado Reino Unido-Estados Unidos³³. Contudo, tal questão não chegou a ser abordada no precedente inglês.

Mesmo que o art. 17 do tratado entre Reino Unido e Estados Unidos não tenha sido analisado expressamente no julgamento, estudos apontam o caso Agassi como um marco na ampliação do conceito de fonte para fins de tributação da renda de atletas no contexto dos tratados para evitar dupla tributação³⁴. Talvez isso se dê, justamente, pelo viés antielisivo adotado pela Corte, que coincide com as interpretações que vêm sendo dadas ao art. 17 da Convenção Modelo da OCDE.

Trata-se, a nosso ver, de uma tendência mundial que vem se revelando mesmo antes do julgamento do caso Agassi. A propósito, Ramon Tomazela dos Santos observa em seu livro sobre acordos de bitributação tributação que o escopo do art. 17 tem sido ampliado desde 1977, “com um declarado propósito antielisivo”, justamente para “alcançar estruturas em que artistas e desportistas que constituíam pessoas jurídicas para evitar a tributação da renda no Estado da fonte”³⁵.

³² UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 39.

³³ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012, p. 40.

³⁴ MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. The critical need for reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty. *Tax Management International Journal*, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 4, fev. 2011. Disponível em: <https://www.bna.com>. Acesso em: 6 maio 2025.

³⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. *A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação*. Série Doutrinas Tributárias. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, v. XLI, p. 354.

Seja como for, é inegável que a leitura expandida realizada no caso Agassi sobre a noção jurídica de fonte do rendimento de *performances* de atletas aumentou substancialmente a base tributável do Reino Unido e inaugurou uma prática que vem sendo replicada pelas autoridades fiscais britânicas em eventos internacionais esportivos, como Wimbledon e a Maratona de Londres. A repercussão do precedente foi tamanha que, anos depois, o velocista jamaicano Usain Bolt anunciou que não participaria de uma competição em Londres em razão da possibilidade de ser tributado no Reino Unido sobre parte de sua receita global de patrocínio, mesmo recebida de empresas sem presença naquele país³⁶.

4. O caso Lionel Messi e o planejamento tributário internacional envolvendo transferência dos direitos de imagem para outras jurisdições

O caso do jogador argentino Lionel Messi envolveu acusação de suposta omissão de rendimentos decorrentes da exploração de seus direitos de imagem, no período em que o atleta representava o FC Barcelona. Os supostos rendimentos a descoberto teriam deixado de ser declarados à Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha (AEAT) no período de 2007 a 2009³⁷.

Segundo o que se sabe, Messi teria se valido de estrutura societária internacional, controlada por ele e seus familiares, por meio das quais seus direitos de imagem foram cedidos para serem explorados por entidades localizadas em jurisdições de baixa tributação. A estrutura teve início com a cessão formal dos direitos de imagem, em 2005, para a empresa Sports Consultants LTD, sediada em Belize e vinculada à sua mãe. Essa entidade, por sua vez, transferiu os direitos a outras sociedades constituídas em países como Uruguai, Reino Unido e Suíça³⁸.

Essas sociedades teriam sido instrumentalizadas para ocultar os rendimentos obtidos com contratos publicitários de empresas como Adidas, Pepsi e Banco Sabadell, que pagavam diretamente às entidades no exterior, sem que houvesse a devida declaração à Agência Tributária da Espanha³⁹.

³⁶ SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 693, 2012.

³⁷ MORENO LANZAS, Borja. *Fraude, elusión y evasión fiscal: estudios de casos en el ámbito deportivo*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Gestão e Administração Pública) – Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de València, Valência, 2023, p. 55.

³⁸ MORENO LANZAS, Borja. *Fraude, elusión y evasión fiscal: estudios de casos en el ámbito deportivo*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Gestão e Administração Pública) – Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de València, Valência, 2023, p. 56.

³⁹ MORENO LANZAS, Borja. *Fraude, elusión y evasión fiscal: estudios de casos en el ámbito deportivo*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Gestão e Administração Pública) – Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de València, Valência, 2023, p. 56.

As autoridades fiscais entenderam que, apesar da interposição formal dessas sociedades, os rendimentos derivavam da atuação pessoal de Messi como residente fiscal na Espanha e, portanto, estavam sujeitos ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF). O valor total considerado sonegado foi estimado em cerca de 4,1 milhões de euros, relativos aos exercícios de 2007 a 2009, resultando na condenação do jogador e de seu pai por três delitos contra a Fazenda Pública⁴⁰.

A discussão jurídica no caso girou em torno da delimitação entre estratégias lícitas de planejamento tributário e condutas tipificadas como fraude fiscal. O uso de sociedades sediadas no exterior – ainda que legalmente constituídas – foi analisado à luz da efetiva substância econômica das operações, concluindo-se que os rendimentos relacionados à imagem do jogador, por serem gerados a partir de sua atuação pessoal em território espanhol, deveriam ser submetidos à tributação pelo IRPF, independentemente da formalização contratual com pessoas jurídicas estrangeiras⁴¹.

Apesar da alegação de desconhecimento quanto à estrutura societária montada, as autoridades fiscais e o Judiciário sustentaram que a adoção consciente desse tipo de arranjo caracteriza uma forma de ignorância deliberada. Observou-se, ainda, que tais estruturas têm evoluído em complexidade, recorrendo a jurisdições opacas não apenas com a finalidade de mitigar a carga fiscal, mas sobretudo com o propósito de dificultar a rastreabilidade dos rendimentos perante a administração tributária espanhola⁴².

Trata-se, a nosso ver, de uma variante da elisão fiscal subjetiva. Só que, enquanto a elisão fiscal subjetiva tradicional se opera através do deslocamento de elementos de conexão subjetivos, tais como a própria residência ou domicílio do sujeito passivo⁴³, o planejamento tributário em questão consiste na transferência dos direitos de imagem do sujeito (que continua a residir naquela jurisdição) para a titularidade de pessoa jurídica residente em outra jurisdição, cuja tributação é mais benéfica.

⁴⁰ MORENO LANZAS, Borja. *Fraude, elusión y evasión fiscal: estudios de casos en el ámbito deportivo*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Gestão e Administração Pública) – Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de València, València, 2023, p. 57.

⁴¹ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi: la conflictiva relación de artistas y deportistas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Huelva: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 2018, p. 35-36. Lección inaugural del curso académico 2018-2019. ISBN 978-84-17288-51-8.

⁴² RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi: la conflictiva relación de artistas y deportistas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Huelva: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 2018, p. 36-38. Lección inaugural del curso académico 2018-2019. ISBN 978-84-17288-51-8.

⁴³ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 327-328.

A estrutura de transferência dos direitos de imagem do atleta para titularidade de uma companhia que irá explorá-la comercialmente (*rent-a-star company*) é comum no ramo de entretenimento. O racional por trás do arranjo é justamente transferir os rendimentos a uma entidade submetida a regime fiscal mais vantajoso – como ocorreu no caso em questão, em virtude dos benefícios oferecidos pela jurisdição estrangeira onde a cessionária dos direitos foi estabelecida.

Guardadas as devidas proporções, esse tipo de planejamento tributário já foi discutido no Brasil, principalmente no âmbito do CARF. Precedente emblemático é aquele que envolveu o tenista Gustavo Kuerten, conhecido como “caso Guga”, em que se discutiu a possibilidade de descon sideração da personalidade jurídica de empresa constituída no próprio país da residência (Brasil) para a exploração de seus direitos de imagem do tenista, já que a tributação na pessoa jurídica se mostraria mais benéfica do que se ocorresse diretamente sobre a pessoa física. Nesse julgamento, a Receita Federal do Brasil buscou tributar diretamente o atleta na pessoa física, alegando que a empresa era mera interposta e que os rendimentos decorrentes da cessão de imagem deveriam ser considerados como renda do próprio Guga.

Segundo Fábio Calcini⁴⁴, embora a pessoa jurídica estivesse formalmente constituída, com contratos e registros contábeis regulares, o Fisco entendeu que a figura do sócio era inseparável da prestação dos serviços, sendo ele o verdadeiro sujeito passivo do imposto. Em tal oportunidade, o CARF acolheu por voto de qualidade a tese da acusação de que teria ocorrido omissão de rendimentos pela pessoa física, requalificando os fatos para atribuir a tributação diretamente ao atleta.

Sem adentrar no mérito das regras domésticas de direito envolvidas no caso Guga, a menção a este precedente é importante para ilustrar que a tônica debatida no caso Messi é própria de planejamentos tributários envolvendo a renda de atletas.

5. Comentários finais

Os casos analisados demonstram que a tributação internacional da renda auferida por atletas de alta renda impõe desafios sofisticados de qualificação jurídica e de harmonização normativa entre diferentes jurisdições.

Embora os critérios de residência e de fonte figurem como fundamentos clássicos de conexão tributária, sua aplicação concreta revela-se complexa diante de estruturas contratuais heterogêneas e da multiplicidade de ordenamentos implicados.

⁴⁴ CALCINI, Fábio Pallaretti. Caso Guga e a descon sideração da pessoa jurídica para fins fiscais. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 1º nov. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-01/fabio-calcini-guga-descon sideracao-pessoa-juridica/>. Acesso em: 1º abr. 2025.

Nesse contexto, a regra especial prevista nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação – que atribui competência ampliada ao Estado da fonte no tocante aos rendimentos de atletas e artistas de entretenimento – revela desafios em matéria de delimitação da fonte e qualificação jurídica da renda.

Por derradeiro, foi visto que residência e fonte, ainda que formalmente demonstradas, podem ser desafiadas: (i) na ausência de cumprimento dos requisitos legais, como no precedente brasileiro envolvendo o jogador Careca; (ii) relativizadas, com base em vínculos econômicos substanciais, a exemplo do que decidiu a House of Lords no caso Agassi, (iii) ou ainda reafirmadas para desconsiderar estruturas voltadas a planejamentos tributários internacionais, como se deu no julgamento espanhol envolvendo Lionel Messi.

Referências bibliográficas

- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Acórdão n. 2202-00.442, de 17 de novembro de 2010. Relator: Cons. Ana Paula Locoselli. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/>. Acesso em: 30 mar. 2025.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. Caso Guga e a desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 1º nov. 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-nov-01/fabio-calcini-guga-desconsideracao-pessoa-juridica/>. Acesso em: 1º abr. 2025.
- FORBES. *The World's 50 Highest-Paid Athletes*. [S. l.], 2024. Disponível em: <https://www.forbes.com/lists/highest-paid-athletes/>. Acesso em: 28 mar. 2025.
- MOLENAAR, Dick; GRAMS, Harald. The critical need for reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty. *Tax Management International Journal*, [S. l.], v. 40, n. 2, p. 1-8, fev. 2011. Disponível em: <https://www.bna.com>. Acesso em: 6 maio 2025.
- MORENO LANZAS, Borja. *Fraude, elusión y evasión fiscal: estudios de casos en el ámbito deportivo*. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Gestão e Administração Pública) – Facultad de Administración y Dirección de Empresas, Universitat Politècnica de València, Valência, 2023.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Tratados Internacionais em Matéria de Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 3, p. 341-379, 1983. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1939>. Acesso em: 30 mar. 2025.
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *Del caso Lola Flores al caso Leo Messi: la conflictiva relación de artistas y deportistas con la Agencia Estatal de Administración Tributaria*. Huelva: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Huelva, 2018. Lección inaugural del curso académico 2018-2019. ISBN 978-84-17288-51-8.
- REINO UNIDO. HOUSE OF LORDS. Agassi v. Robinson (Her Majesty's Inspector of Taxes). UKHL 23, p. 3. Julgado em: 17 maio 2006. Disponível em: ht

- [tps://publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agassi.pdf](https://publications.parliament.uk/pa/ld200506/ldjudgmt/jd060517/agassi.pdf). Acesso em: 30 mar. 2025.
- SANTOS, Ramon Tomazela. *A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação*. Série Doutrinas Tributárias. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021, v. XLI.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 28, p. 149-172, 2012. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1753>. Acesso em: 28 mar. 2025.
- SIMPSON, Alan. Taxation of non-resident entertainers and sportsmen: the United Kingdom's definition of performance income and how it ought to be measured. *Washington University Global Studies Law Review*, St. Louis, v. 11, p. 693-712, 2012.
- UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Caso Agassi: análise da tributação internacional de rendimentos dos contratos de patrocínio de esportistas: um novo conceito de fonte? In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2012. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. A polêmica tributação do esportista. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 23, p. 175-191, 2009. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1613>. Acesso em: 15 abr. 2025.