

A tributação dos valores auferidos por transferências de atletas: uma análise frente à legislação espanhola e brasileira

Taxation of amounts earned from athlete transfers: an analysis of spanish and brazilian legislation

Matheus Laupman Lima Ferreira Nascimento¹

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo demonstrar a tributação da receita gerada com a transferência de atletas (“direitos econômicos advindos de tal negociação”) em território espanhol e compará-lo com o Direito Tributário Brasileiro. Será analisada a sobre a possibilidade de o Brasil instituir um novo imposto referente a receita gerada com a transferências de atletas (“direitos econômicos”) em seu território, de forma a tributar as entidades de Prática Desportiva Nacionais (Clubes), nos moldes espanhóis.

Palavras-chave: Direito Tributário, Direito Desportivo, Direitos Econômicos, Transferências Nacionais de atletas, Transferências Internacionais de atletas.

ABSTRACT

The present article aims to demonstrate the taxation of the revenue generated by the transfer of athletes (economic rights arising from such negotiation) in Spanish territory and to compare it with the Brazilian Tax Law. It will be analyzed on the possibility of Brazil instituting a new tax related to the revenue generated from the transfer of athletes (economic rights) in its territory, to tax the National Sports Practice Entities (Clubs), in the Spanish way.

Keywords: Tax law, Sports law, Economics Rights, International Transfers, National Transfers.

¹ Advogado e mestrando na PUCSP em Direito desportivo. Tem experiência na área de Direito Difuso, com ênfase em Direito Desportivo. Graduado pela PUC-SP em 2020. Menção Honrosa - TCC - Tributação dos Direitos Econômicos na Espanha em comparação ao Direito Tributário Brasileiro. Coordenador do Grupo de Estudo de Direito Desportivo da PUC-SP. Trabalhou na Federação Paulista de Futebol - Departamento de Filiação. Atualmente associado no Murta e Goyanes Advogados, Secretário do TJD - SP do Futebol. Colunista do IBDD Colaborador do Entre Linhas - IBDD.

INTRODUÇÃO

Diferentemente dos trabalhadores em geral, o ato de mudar de empregador no futebol pode ser custoso e complexo. Os contratos de trabalho entre atletas e clubes têm prazo definido e multas substanciais para os casos de rescisão. Estas multas servem como um incentivo para a formação de atletas, surgindo, então, a principal característica que diferencia os atletas e os trabalhadores de outros setores. Enquanto advogados, médicos e engenheiros têm sua educação custeada, em geral, por si próprios, por suas famílias e pelo Estado, a formação dos atletas de futebol é custeada em larga escala pelos clubes.

Em síntese, os clubes desejam usar o serviço desses atletas por um período e esperam que os atletas se transfiram para outros clubes posteriormente, gerando o pagamento da cláusula rescisória (chamada de cláusula indenizatória pela Lei Federal nº 9.615/1998).

Pela dinâmica exposta, pode-se perceber que, na prática, o mercado do futebol não trata a rescisão antecipada como um problema; o cumprimento integral do tempo de contrato de trabalho não é, em maioria, desejado pelo clube originário, que, em certo aspecto, pode desejar e se beneficiar pelo fato de perder o seu empregado, ainda que se trate de funcionário de alta capacidade técnica, diante do recebimento de um valor em contrapartida.

Nesse contexto, a complexa operação de transferência de um atleta gera repercussões em diferentes esferas: (i) o direito desportivo do trabalho, que vai prever as consequências de uma rescisão do contrato; (ii) o direito associado, que vai tratar do registro dos atletas pelos diferentes clubes; e, ao que importa a esse artigo, (iii) o direito tributário, que vai cuidar dos reflexos fiscais do ganho de capital de um clube pela transferência do atleta.

A Espanha, em especial, tem se mostrado um Estado relevante para o estudo das previsões tributárias referentes às transferências de atletas. Estado muito ativo no mercado de transferências internacionais, em 2021, a Espanha foi o terceiro Estado em número de contratação de atletas vindos de outros Estados, tendo seus clubes investido quase USD 350 milhões para isso. Além disso, a Espanha foi o quarto Estado em transferências de atletas para outros Estados, tendo seus clubes recebido mais de USD 340 milhões nessas operações². A partir da forte participação nessas transações internacionais, os órgãos fiscais espanhóis adquiriram grande experiência em entender a sistemática dessas operações e desenhar a tributação delas.

² Dados extraídos de relatório emitido pela FIFA, o *FIFA Global Report 2021*.

Por sua vez, o Brasil se mostra um Estado de relevância nesse mesmo mercado. Sendo o segundo Estado a transferir atletas para o exterior e o primeiro a receber atletas estrangeiros. Os clubes brasileiros receberam quase USD 300 milhões em 2021 pelas transferências a clubes estrangeiros – o Estado não figura entre os dez que mais investiram em contratações vindas do exterior³.

Analisar como cada um desses Estados trata a tributação dessas operações se mostra relevante para que se possa aprimorar as previsões tributárias no Brasil, sendo este o objetivo principal deste artigo. Ainda, deve-se considerar as mudanças realizadas em 2021 nesse mercado, uma vez que o Estado brasileiro passou a prever um modelo societário específico: a Sociedade Anônima do Futebol, que trouxe novas possibilidades e estruturas fiscais a serem observadas.

Para tanto, este artigo se propõe a analisar de forma comparativa a transferência de atletas nos Estados espanhol e brasileiro, construindo uma análise crítica e ofertando possibilidades de aprendizado para uma melhor arrecadação tributária no Brasil. Irá se utilizar o método indutivo comparativo para alcançar os objetivos desejados e será dividido em quatro itens.

O primeiro item: Conceitos relevantes sobre a transferência de atletas, exporá alguns dos conceitos básicos para se entender a transferência de atletas como fato gerador de tributos e como fonte de receitas.

No item dois: A Tributação Sobre A Transferência De Atletas na Espanha se pretende apresentar a justificativa legal e a atuação do fisco espanhol.

Por sua vez no terceiro item: A Tributação sobre a Transferência de Atletas no Brasil irá se demonstrar a análise da tributação do Direito Federativo de atletas sob a perspectivas da legislação brasileira.

Por fim, o quarto, e último item, demonstrará os motivos pelos quais a tributação do fisco espanhol está equivocada na sua interpretação sistêmica.

1. CONCEITOS RELEVANTES SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE ATLETAS

Como referido, o fato gerador da obrigação de um clube pagar valores a outro pela transferência de um atleta é a rescisão de um contrato de trabalho existente entre o atleta e o clube original. O valor a ser pago é aquele discriminado na cláusula indenizatória, prevista no art. 28, § 1º,

³ Dados também extraídos do *FIFA Global Report 2021*.

da Lei Federal nº 9.615/1998⁴, podendo ser diferente para uma transferência nacional (até duas mil vezes a média do salário contratual) e para uma transferência internacional (sem limitação legal).

Dito isso, a operação de transferência de um atleta, típica do futebol, envolve diversos termos, conceitos e estruturas que merecem uma maior atenção antes de se avançar na análise das questões tributárias relevantes.

Como regra, cada atleta de futebol só pode estar habilitado para disputar partidas por um único clube por vez. Assim, a partir do momento que um clube registra um atleta em uma federação para representá-lo em competições, a relação que se cria é de exclusividade e, conseqüentemente, outros clubes não podem registrar e fazer uso dos serviços desse atleta. Esse direito de usar os serviços de um atleta registrado em uma federação é o que se convencionou chamar de **direito federativo**⁵. Nos casos em que o registro ocorre a partir de um contrato de trabalho, como é o caso dos atletas profissionais de futebol, esse direito federativo assume a característica de ser acessório ao vínculo trabalhista, ou seja, existe enquanto o contrato de trabalho estiver vigente.

Não raras vezes, esses direitos federativos são confundidos com os direitos econômicos, que têm um foco diferente. A relação entre os dois vem desde o instituto do passe. Em síntese, o passe era um instituto pelo qual “[p]or força do vínculo desportivo – que possuía autonomia em relação ao empregatício -, permanecia o atleta profissional, mesmo após a extinção de seu contrato de trabalho, vinculado a seu ex-empregador...”⁶. Para poder registrar um atleta, o novo clube precisava, então, comprar esse vínculo desportivo, o passe.

Com o fim do instituto do passe, o registro de um atleta por um clube em uma entidade de administração do desporto deixou de ter valor por si. A nova estrutura criada fez do direito federativo um acessório de contrato de trabalho, nos casos em que é necessário que se registre um contrato de trabalho para que se possa utilizar a prestação de serviços de um jogador.

A rescisão desse contrato de trabalho tem um valor e o direito de receber o valor dessa rescisão é o que se entende por direitos econômicos. Ainda que haja divergências doutrinárias sobre a natureza desses direitos econômicos, pode-se conceituá-los como:

“...condicionais direitos à prestação de indenização, pela extinção antecipada unilateral do contrato laboral desportivo sem justa causa por parte do jogador, e de compensação, para a cessão em definitivo [...] ou para a cessão

⁴ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em 10/10 /2023.

⁵ Grifo nosso, o Direito Federativo é uma construção originária do Direito Desportivo. Ler: MELO, Álvaro Filho, SANTORO Luiz Felipe; Direito e Futebol; Marcos jurídicos e linhas mestras; 1ª ed. São Paulo: Latin, 2019;

⁶ BASTOS, Guilherme Augusto Caputo. *Direito Desportivo*. Brasília: Alumnus, 2014. p. 42.

por empréstimo [...], visando à transferência, direitos capazes de gerar benefícios econômicos”⁷.

Para além dos conceitos elencados, é comum que se veja em notícias e negociações de transferências de atletas a divisão desses direitos econômicos entre diferentes atores. Ou seja, o clube que tem com o atleta um contrato de trabalho e, por consequência, o direito de receber valores em caso de rescisão, negocia o repasse de parte desses direitos econômicos a terceiros por diversos motivos. Vale destacar uma questão por vezes obscura nas negociações: os direitos econômicos não se relacionam diretamente com o atleta, mas com o contrato de trabalho assinado. Assim, ao fim de uma relação de trabalho a que se referem determinados direitos econômicos, esses direitos se extinguem, podendo vir a surgir novos direitos econômicos, decorrentes de um novo contrato de trabalho assinado.

Para tornar essa dinâmica mais clara, podemos recorrer a um exemplo. Suponha-se que o clube A queira contratar um atleta de um clube B, mas não tem interesse ou condições de arcar integralmente com os valores pretendidos. Como parte da negociação, os clubes acordam que o clube B cedente do atleta receberá um valor líquido e ficará, ao final da operação, com um determinado percentual dos direitos econômicos do atleta. O que ocorre nesse caso é que o clube A que está contratando o atleta assume a obrigação de pagar um valor líquido e mais o percentual de valores futuros a serem recebidos a título de direitos econômicos – não há hipótese, portanto, de o clube anterior “segurar” os direitos econômicos que anteriormente existia, uma vez que extintos.

Embora o exemplo anterior envolva dois clubes e ocorra no contexto de uma operação de transferência, haviam outras situações comuns no mercado do futebol que envolviam terceiros estranhos a esse sistema. Essas operações foram proibidas pela FIFA a partir de 2015⁸⁸, submetendo clubes que descumprirem essa determinação a possíveis sanções associativas.

Aproveitando-se a menção à regulamentação da FIFA, chega-se ao último ponto de esclarecimento preliminar antes de adentrar às questões tributárias, foco deste artigo: as normas que regem as transferências de atletas.

A prática esportiva de alto rendimento é uma atividade tipicamente privada, organizada a partir da vontade de pessoas em competirem entre si. Assim, o desenvolvimento do futebol ao longo de mais de um século se pauta pela expansão de um sistema associado: grupos de pessoas que foram

⁷ Enciclopédia, p. 180#

⁸ <https://ibdd.com.br/tpo-e-tpi-as-mudancas-regulamentares-da-fifa-e-a-interpretacao-da-entidade-em-relacao-as-clausulas-inseridas-nos-contratos-firmados-entre-clubes-de-futebol/> Marcondes, Marchetti Rafael. Manual da Tributação no Esporte, Ed Quartier Latin, São Paulo, 2020

se associando em clubes, federações regionais, nacionais, continentais, internacionais etc. A força da modalidade no mundo é a força desse sistema. Por consequência, já há algum tempo, as entidades responsáveis por organizar o futebol no mundo não se restringem a regular o jogo, debruçando sua atenção, também, sobre questões econômicas e sociais relevantes para esse sistema.

Estar no sistema não é uma obrigação para a prática desportiva, o sistema associado à FIFA não tem o monopólio do futebol, assim como o sistema associado à FIBA não tem o monopólio do basquete etc. Trata-se de uma escolha, respaldada pela autonomia da vontade de atletas e clubes. Apesar disso, para participar desse sistema é necessário que os participantes cumpram as regras do sistema, do que não podem se escusar. O resultado dessa sistemática é que as regras emitidas pelas entidades dirigentes, sem que o sejam, assumam elementos próximos ao que se nota nos instrumentos de *hard law*⁹.

Mas não são apenas essas regras que regem o mercado do futebol. Como diversas outras indústrias, mesmo aquelas nas quais se verifica uma vasta regulamentação privada, as normas públicas têm relevância e precisam ser respeitadas, sendo analisadas em conjunto com as normas do sistema.

Quando se observa o Direito Tributário, um direito público por natureza, podemos notar que as normas são emanadas do Estado. Isso não afasta a importância das normas desportivas para este artigo. Cabe às leis a previsão sobre os tributos, a sua incidência, os seus efeitos fiscais etc., contudo, por vezes, essas leis precisam recorrer às normas do sistema para entender a dinâmica das relações havidas e o fato gerador dos tributos a serem cobrados¹⁰. Assim, dialogam com as normas públicas e normas privadas das organizações de desporto.

2. A TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE ATLETAS NA ESPANHA

A Espanha é um Estado que participa ativamente do mercado de transferências internacionais de jogadores, tanto como origem, como sendo destino de diversos atletas. O equilíbrio não está apenas na quantidade de atletas transferidos, mas no valor das operações – há uma equivalência razoável entre os milhões de dólares que a cada ano entram no país e os que o deixam, diferentemente do exemplo brasileiro, concentrado na entrada de valores.

⁹ MORAES, Guilherme Campos de. *Lex Sportiva: entre a esfera pública, a autonomia privada e a necessidade de accountability*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2016. p. 54-55.

¹⁰ Para mais informações acerca da relação entre o Direito público e privado que se observa no mercado do futebol, recomenda-se a leitura de: FACHADA, Rafael T. *Direito Desportivo: uma disciplina autônoma*. Rio de Janeiro: Autografia, 2021.

Como consequência, a atenção do fisco espanhol não se destina apenas aos montantes que entram no Estado, ficando sobre sua atenção também os valores de saída. Recentemente, os órgãos fiscais espanhóis desenvolveram o entendimento de que os ganhos patrimoniais de clubes estrangeiros, inclusive os brasileiros, originados pela transferência de atletas para clubes espanhóis devem ser tributados em território espanhol.

Esse raciocínio se desenvolveu a partir da previsão do imposto de renda para não residentes na *Ley n° 35/2006*¹¹. Inclusive, nos últimos anos, a Espanha veio aumentando a alíquota total, que atualmente é de cerca de 24,5%, conforme artigo 63 da referida norma.

Para a cobrança dos tributos, as autoridades espanholas consideram também as relações desenvolvidas com outros Estados. São acordos, convênios e tratados assinados entre o Estado espanhol e Estados estrangeiros para, em geral, evitar a dupla tributação. Quando analisamos a tributação dos clubes brasileiros na Espanha, devemos ter como norte a Convenção entre Brasil e Espanha destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto de renda, assinada em 14 de novembro de 1974. Na Espanha, a convenção foi publicada no Boletim Oficial do Estado em 31 de dezembro de 1975. No Brasil, a promulgação ocorreu pelo Decreto n° 76.975/1976¹².

Em especial, o art. 13 desta Convenção trata dos ganhos de capital através de três itens: (i) no primeiro, prevê que os *ganhos provenientes da alteração de bens imobiliários* devem ser tributados pelo Estado contratante em que o bem estiver situado – não é o caso das transferências de atletas; (ii) o segundo se destina, em síntese, aos ganhos provenientes de alienação de bens mobiliários, o que também não é o caso – inclusive, deve-se lembrar que um atleta não é um bem; e (iii) a última previsão se destina a prever que os *ganhos provenientes da alienação de quaisquer bens ou direitos diferentes dos mencionados nos parágrafos 1 e 2 são tributáveis em ambos os Estados Contratante*, o que pode eventualmente ser considerado a situação das transferências de atletas, se se considerar a alienação de direitos.

Assim, a partir do terceiro item, o governo espanhol desenvolveu o entendimento sobre ter competência para tributar os clubes brasileiros pelos ganhos obtidos por transferências de atletas. O valor total devido ao fisco espanhol, no referido entendimento, deve ser calculado pela diferença entre o montante pago pelo clube espanhol e o custo de contratação do atleta pelo clube cedente, englobando

¹¹ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764#:~:text=Ayuda-Ley%2035%2F2006%2C%20de%2028%20de%20noviembre%2C%20del%20Impuesto,de%2029%2F11%2F2006>. Acesso 20/10/2023.

¹² https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d76975.htm Acesso em 10/10/2023

ainda alguns gastos inerentes à operação da transferência. O não adimplemento da obrigação tributária sujeita o devedor às diversas consequências de seu inadimplemento.

Este entendimento foi consolidado pela *Consulta Vinculante V2164-14*¹³, apresentada pelo Real Madrid CF à Secretaria Geral de Tributos da Espanha. Consultas como essa, que são muito comum para balizar o Direito Tributário, podem ser classificadas como normas jurídicas impróprias de natureza complementar.

Em síntese, o Real Madrid CF apresentou a aludida consulta para questionar o fisco espanhol a respeito de sua obrigação tributária em reter uma parte do valor pago pela transferência de um atleta para outra equipe à título de imposto de renda de não residentes. Isso se deu concretamente no contexto da transferência do atleta colombiano James Rodriguez do AS Monaco ao Real Madrid CF, uma operação que notícias apontam ter alcançado EUR 75 milhões¹⁴.

Avaliando o mérito da consulta, a Secretaria Geral de Tributos da Espanha afirmou ao Real Madrid CF que o pagamento por direitos econômicos relativos a um atleta profissional, ou seja, o pagamento do valor da transferência que possibilitou ao Real Madrid CF ter acesso aos direitos federativos, equivale a uma aquisição de ativo imaterial, de modo que existe uma relação jurídica entre ganho e perda de capital pelo clube cedente.

Vale destacar que, na forma do art. 33 da Lei do Imposto de Renda sobre não residentes, *[g]anhos e perdas de capital são as variações no valor dos ativos do contribuinte que se tornam aparentes por ocasião de qualquer alteração na composição dos primeiros, a menos que sejam classificados como receita.*

Desta forma, no entendimento do fisco espanhol, a operação analisada se trata de uma aquisição: um clube espanhol adquirindo direitos econômicos referentes a um atleta; e o respectivo direito passará a ser exercido em território espanhol, uma vez que se materializa no instante do registro do atleta na Federação Espanhola de Futebol, requisito obrigatório para atuação de atletas por uma equipe espanhola.

Nessa toada, a Secretaria Geral de Tributos da Espanha entendeu que, ao pagar a multa rescisória para contratar um atleta, a equipe cessionária estaria contraindo um direito exercitável em território espanhol, o que faria com que a receita gerada por esta transferência fosse considerada um ganho de capital obtido expressamente em território espanhol, e por consequência, sujeita ao imposto de renda sobre não residentes, na forma da sua legislação.

¹³ <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2164-14-05-08-2014-700051> Acesso em 19/10/2023.

¹⁴ https://www.marca.com/2014/07/22/futbol/equipos/real_madrid/1406060516.html Acesso em 19/10/2023.

Apesar do raciocínio arrojado, a Secretaria isentou o Real Madrid CF da responsabilidade de reter o valor devido pelo clube estrangeiro e de eventual responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo discutido. Isso porque o art. 31.4.e do Decreto Legislativo nº 05/2004 afasta a obrigação de retenção na fonte de impostos previstos em regulamentos e o art. 9.1 exclui a responsabilidade solidária nesses casos.

Assim, a agência fiscal espanhola passou a aumentar a fiscalização em operações de transferência de atletas com a finalidade de exigir o imposto de renda sobre não residentes. O conjunto de clubes envolvidos na questão conta com os clubes brasileiros e dois casos de repercussão internacional ocorridos nos anos de 2014 e 2017 podem ilustrar essa relação.

No primeiro caso, o São Paulo FC foi autuado em 2014 pelas transferências dos atletas Douglas Pereira dos Santos ao FC Barcelona e Paulo Henrique Ganso ao Sevilla FC. Conforme site *Transfermarkt*, referência para o mercado em informações sobre transferências de atletas, essas operações movimentaram, respectivamente, EUR 4 milhões e EUR 9,5 milhões¹⁵.

Por sua vez, em 2018, o SC Corinthians Paulista foi autuado pela transferência do atleta Guilherme Arana ao Sevilla FC, operação avaliada pelo site *Transfermarkt* por aproximadamente EUR 11 milhões¹⁶.

Em ambos os casos os clubes buscaram discutir as autuações em esferas administrativas e judiciais, demonstrando a atuação rígida do fisco espanhol. Os casos, até a presente data, permanecem em discussão judicial.

3. A TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE ATLETAS NO BRASIL

O início da prática do futebol no Brasil, assim como ocorreu no restante do mundo, se deu a partir de um aspecto lúdico. As pessoas que tinham interesse na prática esportiva foram desenvolvendo associações em série para organizarem o seu jogo.

No primeiro degrau dessa pirâmide associativa estão os clubes assim, os clubes de futebol nasceram no final do século XIX e por décadas do século XX no formato de associações e grande parte deles assim permanecem¹⁷.

Não existe no Brasil uma obrigação de os clubes seguirem um determinado modelo de pessoa jurídica. Em 2003, a Lei Federal nº 9.615/1998 foi alterado para prever ser “*facultado às entidades*

¹⁵ Informações disponíveis em > <https://www.transfermarkt.com.br/douglas/profil/spieler/58426> e https://www.transfermarkt.com.br/ganso/transfers/spieler/67920/transfer_id/1540100 Acesso em 20/06/2023.

¹⁶ <https://www.transfermarkt.com.br/guilherme-arana/profil/spieler/346766> Acesso em 20/06/2023.

¹⁷ GULTERMAN, Marcos: **O Futebol explica o Brasil**. Editora Conexão, São Paulo: 2009.

desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 [do Código Civil]". Sem maiores especificações, os clubes que buscaram esses modelos passaram a pagar os seus tributos na forma da legislação aplicável à estrutura adotada.

Em 2021, através da Lei Federal nº 14.193/2021¹⁸, o ordenamento brasileiro passou a possibilitar a constituição da Sociedade Anônima do Futebol, que conta com o Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF). Como se verá adiante, esse regime disciplina de maneira específica a tributação dos clubes de futebol organizados na forma de SAF.

Quando analisados os clubes que disputam as séries A e B do Campeonato Brasileiro de Futebol Masculino, ou seja, aqueles que realizam as transferências internacionais de atletas por mais altos valores, pode-se verificar que 34 deles são associações, cinco são SAF e apenas um é uma SA¹⁹. Considerando-se a preponderância de associações e a consistente migração de clubes para o formato de SAF, passa-se a analisar a tributação que incide sobre os valores auferidos por transferências de atletas nesses dois modelos.

A esse respeito, as associações são entidades sem fins lucrativos, o que as faz serem isentas do pagamento do imposto de renda, na forma do art. 15 da Lei Federal nº 9.532/1997²⁰. A exceção à essa regra se restringe aos *rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações de renda fixa ou de renda variável*, conforme o seu § 2º, o que não é o caso dos valores auferidos pela transferência de atletas. Assim, a princípio e pela norma acima mencionada, os clubes que se organizarem na forma de associações não são tributados no Brasil pela receita auferida quando da transferência de seus atletas para o exterior, independente da pormenorização da natureza dessa operação.

Por outro lado, a isenção não atinge os clubes que se organizaram de forma a gerarem e distribuírem lucro. Ainda assim, o TEF prevê um regime especial para os tributos pagos pelas SAF.

Nos primeiros cinco anos de sua constituição, a instituição deve recolher ao fisco brasileiro um imposto único planejado para substituir a cobrança do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Sobre Lucro Líquido (CSLL), do PIS, da COFINS e de outras contribuições previdenciárias. A alíquota desse imposto é de 5%, que deve incidir sobre todas as receitas da SAF, em regime de caixa mensal, com exceção à cessão de direitos de atletas. Incluem-se nessa conta, por

¹⁸ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/114193.htm Acesso em 20/10/2023

¹⁹ <https://www.cbf.com.br/> Acesso em 20/10/2023.

²⁰ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso 23/10/2023

exemplo, as receitas oriundas de contratos de televisionamento, patrocínios, bilheterias, programados de sócios etc.

A partir do sexto ano de constituição, a alíquota é reduzida para 4%, mas amplia-se a base de cálculo, passando a incidir também sobre as receitas decorrentes de transferências de atletas.

Como se nota, o regime de tributação das SAFs se diferencia do que se aplica às sociedades anônimas e às sociedades limitadas. Além de mais simplificado, reunindo diversos tributos em um único, o Estado brasileiro optou por não tributar o lucro, mas a receita. Isso traz algumas vantagens ao próprio Estado e à indústria. Primeiro, simplifica ainda mais os cálculos, diminuindo gastos desnecessários com burocracia. Segundo, em um mercado de altas receitas e sem histórico de lucros, uma vez que grande parte dos clubes são associações e tendem a reinvestir todas as suas receitas em suas atividades, a opção se mostra mais previsível.

Deve-se destacar: apesar de parecer uma alíquota baixa, a sua previsão decorre de uma alteração no sistema jurídico que visa a alterar toda a estrutura do mercado. A expectativa do legislador é que a criação de SAF e de seu regime especial de tributação incentivem a constituição de sociedades empresariais em substituição às associações, que, como mencionado, não pagam imposto de renda e outros tributos.

Conforme a 11ª edição do relatório *Análise Econômico-Financeira dos Clubes Brasileiros de Futebol*²¹, emitido pelo Itaú BBA, os clubes brasileiros alcançaram quase R\$ 5,9 bilhões de receitas em 2019, antes de sofrerem os reflexos da pandemia de covid-

19. Se o regime especial de tributação já estivesse vigente e após o período de transição, esses clubes teriam pagado quase R\$ 240 milhões em impostos ao fisco brasileiro.

É, assim, uma arrecadação que a receita federal não tinha e passa a ter com a mudança que se percebe no mercado.

4. A IMPOSSIBILIDADE DE SE TRIBUTAR CLUBES BRASILEIROS POR VALORES RECEBIDOS POR TRANSFERÊNCIAS DE ATLETAS À ESPANHA

Expostas as questões tributárias relevantes para a tributação de clubes na Espanha e no Brasil, passa-se à reflexão sobre a possibilidade de se tributar os clubes brasileiros quando do recebimento de valores pela transferência de atletas para clubes espanhóis.

²¹ https://www.itaubba.com.br/arquivosstaticos/itaubba/Analise_Clubes_Brasileiros_Futebol_Itau_BBA.pdf. Acesso em 23/10/2023

Para tanto, deve-se lembrar a importante existência da Convenção entre Brasil e Espanha que protege os contribuintes de ambos os Estados de uma dupla tributação em matéria de imposto de renda, assinada em 14 de novembro de 1974. Como mencionado, a convenção integra o ordenamento espanhol desde 1975, quando foi publicado no Boletim Oficial do Estado, e o ordenamento brasileiro desde 1976, o que se deu pelo Decreto nº 76.975/1976.

Dito isso, torna-se necessário questionar a interpretação dada pelo fisco espanhol em relação aos valores auferidos pelos clubes quando da transferência de atletas. Isso porque o direito que é alienado em uma transferência não tem valor pecuniário, a princípio. Para o mercado do futebol, a transferência de um atleta é a troca de vinculação de uma entidade esportiva por outra. Precificar essa transferência pode significar precificar a própria pessoa e o seu trabalho. O recorte deste artigo não permite análise aprofundada que merece a relação humana e trabalhista que se apresenta, contudo há que se mencionar os possíveis retrocessos.

Mas, então, a que título ocorrem os pagamentos entre clubes? Trata-se, em verdade de uma indenização à entidade anterior, que deixa de contar com os serviços do atleta em seu elenco e precisa buscar outro para a sua posição ou que investiu valores e tempo substanciais em sua formação. O fato de um clube poder ter interesse em receber essa indenização, ou seja, em transferir o atleta, não desfigura a natureza do pagamento. Ao contratar o atleta, o novo clube passa a ter direito de receber uma multa em caso de rescisão desse contrato, uma indenização para o fato inoportuno de não poder mais contar com seu atleta e precisar contratar outro.

Essa lógica é importante para que se lembre: um atleta é um ser humano e seres humanos não podem ser negociados, não podem ser comprados ou vendidos, mas podem e devem ter que arcar com as consequências de não cumprirem contratos até o seu prazo previsto, indenizando a outra parte, quando necessário.

Dito isso, mesmo que se considere a argumentação desenvolvida pelo fisco espanhol, que deve ser vista com ressalvas, mas tem alguma lógica sob alguns pontos de vista, a tributação dos clubes brasileiros por valores auferidos quando da transferência de atletas à Espanha encontra uma segunda questão.

Como mencionado, o convênio assinado entre os dois Estados tem como principal foco impedir a dupla tributação dos contribuintes. O instrumento é, assim, uma proteção para as pessoas físicas e jurídicas que desenvolvem alguma operação em ambos os Estados. Em diplomas legais com esse objetivo, e como ocorre, inclusive, no convênio específico, a regra que norteia toda a previsão é

a do *primus inter pares*, ou seja, a aplicação dos tributos deve considerar a legislação interna mais benéfica ao contribuinte.

Isso está expresso no art. 24.1 do Convênio²²:

“[o]s nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diversa ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação”.

Desta forma, a regra acima demonstra de forma objetiva que entre Brasil e Espanha não pode haver uma dupla tributação.

Além disso, o artigo 4 do *Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo referente a ley de impuesto sobre la Renta de Nos residentes*²³, estabelece o seguinte:

“Artículo 4. Tratados y convenios. Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno de conformidad con el artículo 96 de la constitución española”

Ora, diante das normativas apresentada, podemos evidenciar que a *Ley de impuesto sobre la Renta de No residentes* está subordinada a toda e qualquer Convênio ou Tratado Internacional, ou seja está subordinada ao Convênio Internacional envolvendo Brasil e Espanha com a finalidade de evitar a dupla tributação internacional (Decreto nº 76.975²⁴, publicado em 05 de janeiro de 1976), e por consequência ao princípio da Não Discriminação supramencionado.

Se observamos este princípio da Não Discriminação, temos que os Estados signatários devem possuir um tratamento igualitário entre as partes, inclusive aplicando interpretação da legislação interna mais benéfica ao contribuinte.

Neste sentido, se observamos o disposto pela Constituição Brasileira de 1988, mais precisamente, o seu artigo 150, VI, C²⁵, temos que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

²² https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d76975.htm Acesso em 10/10/2023

²³ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764#:~:text=Ayuda-Ley%2035%2F2006%2C%20de%2028%20de%20noviembre%2C%20del%20Impuesto,de%2029%2F11%20F2006.> Acesso 20/10/2023.

²⁴ <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>

²⁵ https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso 01/11/2023

VI- Instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (grifos nossos)

Desta forma, os entes federativos não poderiam tributar o patrimônio, renda ou serviços de entidades de prática desportiva como, só a título de exemplo, o São Paulo Futebol Clube e o Sport Club Corinthians Paulista, isto porque as respectivas entidades são associações sem fins lucrativos, bem como possuem objetivos estatutários visando o fomento de práticas sociais e educacionais, como determina seus respectivos Estatutos Sociais.

Portanto indagamos as seguintes questões: Não seria esta normativa disposta pelo artigo 150, VI, C, da Constituição Federal de 1988, uma norma mais benéfica ao contribuinte? Sendo a resposta afirmativa, poderia o fisco espanhol tributar as entidades retro mencionadas, quando ocorrida a hipótese tratada?

Ao nosso ver, sim, esta norma estabelecida pela Constituição Federal de 1988 é uma norma mais benéfica ao contribuinte, portanto o fisco espanhol não poderia, à luz da *Consulta Vinculante V2164-14*, tributar as entidades de prática desportiva com a estrutura jurídica de associação civil sem fins lucrativos com objetivos estatutários de fomentar as atividades sociais e educacionais, e, portanto, respeitar os princípios da não discriminação e do “*primus inter partes*”.

Neste mesmo sentido, os doutrinadores João Bosco Coelho Pasin e Víctor Targino de Araújo²⁶, possuem o mesmo entendimento, vejamos:

*“No. La Agencia Tributaria española y sus servidores no pueden ignorar la pertinencia de la legislación brasileña al interpretar el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que no puede ser aplicado de forma literal y restrictiva, alejada de los objetivos del convenio destinado a evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta entre Brasil y España, que debe ser cumplido sin discriminaciones, con la debida reciprocidad y privilegiando la condición primus inter pares.”*²⁷

²⁶ Iberian American Law Review of Sports’ Business and Economics – Pag 131

²⁷ Não. A Agência Tributária Espanhola e seus servidores não podem ignorar a relevância da legislação brasileira na interpretação do Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de março, que não pode ser aplicado literal e restritivamente, longe dos objetivos do acordo destinado a evitar a dupla tributação e prevenir a tributação evasão fiscal entre Brasil e Espanha, que deve ser cumprida sem discriminação, com a devida reciprocidade e privilegiando a condição primus inter pares.” Tradução Livre.

No que se refere ao segundo argumento, qual seja a natureza jurídica da receita gerada pela transferência do atleta, temos que esta receita se deve à quebra de um contrato, ou seja, assume um caráter indenizatório.

Isto implica afirmar que, que quando o clube perde seu atleta e recebe a referida quantia, ele não está realizando uma venda propriamente dita, mas sim sendo indenizado pela quebra de seu contrato.

Imprescindível salientar, que a FIFA defende um princípio máximo a respeito da manutenção dos contratos desportivos. Princípio este descrito pelo artigo 12 Bis, do Regulamento de Status de Transferências da FIFA²⁸, vejamos:

*“12bis Overdue payables.
Clubs are required to comply with their financial obligations towards players and other clubs as per the terms stipulated in the contracts signed with their professional players and in the transfer agreements.”²⁹*

Princípio este que foi recepcionado pela *lex sportiva* brasileira, mais precisamente pelo Regulamento Nacional de Registro e Transferências de atletas de Futebol (RNRTAF)³⁰, que, em seu artigo 26, estatui:

*“Seção II – Manutenção da Estabilidade Contratual
Art. 26 - O atleta sob contrato especial de trabalho desportivo somente estará livre para se transferir a outro clube ao término do prazo contratual ou mediante mútuo acordo devidamente formalizado com seu empregador.”*

Além disso, devemos lembrar que esta cláusula indenizatória possui o limite de 2.000 (duas mil vezes) o salário do atleta para Transferências Nacionais e sem limitações para as Transferências internacionais, conforme dispõe o artigo 86, incisos I e II da lei nº 14.597 /2023^{31 31}

²⁸ <https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2019-october-2019.pdf?cloudid=kgfplkndqjekwitobec1>

²⁹ <https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2019-october-2019.pdf?cloudid=kgfplkndqjekwitobec1>

²⁹ “12bis Contas a pagar vencidas.

Os clubes são obrigados a cumprir as suas obrigações financeiras para com os jogadores e outros clubes, nos termos estipulados nos contratos assinados com os seus jogadores profissionais e nos acordos de transferência.” Tradução Livre.

³⁰ https://conteudo.cbf.com.br/cdn/202201/20220103141959_422.pdf Acesso em 20/10/2023

³¹ Art. 86. O atleta profissional poderá manter relação de emprego com organização que se dedique à prática esportiva, com remuneração pactuada em contrato especial de trabalho esportivo, escrito e com prazo determinado, cuja vigência não poderá ser inferior a 3 (três) meses nem superior a 5 (cinco) anos, firmado com a respectiva organização esportiva, do qual deverá constar, obrigatoriamente:

I - cláusula indenizatória esportiva, devida exclusivamente à organização esportiva empregadora à qual está vinculado o atleta, nas seguintes hipóteses:

a) transferência do atleta para outra organização, nacional ou estrangeira, durante a vigência do contrato especial de trabalho esportivo;

Por fim, além deste caráter indenizatório da receita gerada pela transferência de atletas, devemos lembrar que no caso concreto este valor não deve ser observado e caracterizado como lucro, mas sim como um superávit, tendo em vista que as entidades de prática desportivas envolvidas são associações sem fins lucrativos, portanto tem a obrigação legal de investir todo e qualquer superávit na própria entidade, buscando cumprir suas finalidades estatutárias.

CONCLUSÃO

Diante todo o exposto, temos que o Fisco Espanhol trouxe uma nova situação ao ramo do Direito Desportivo, quando buscou tributar a receita gerada pela transferência de atletas, os chamados direitos econômicos.

Para tal feito, o Fisco Espanhol tomou como fonte de sua aplicação o Decreto nº 76.975, publicado em 05 (cinco) de janeiro de 1976, pelo qual contém a convenção contra a Dupla Tributação celebrado entre Brasil e Espanha, bem como a Consulta Vinculante V2164-14, apresentada pelo Real Madrid CF à Secretaria Geral de Tributos da Espanha – (Secretaria).

Entende o Fisco espanhol que, ao adquirir os chamados “direitos econômicos”, bem como os direitos federativos de um atleta, a equipe cessionária estaria contraindo um direito exercitável em território espanhol, o que faz com que a receita gerada por esta transferência seja considerada um ganho de capital obtido expressamente em territórios espanhóis, e por consequência, sujeita ao *impuesto sobre la Renta de não Residentes* – IRNR e sua respectiva legislação.

Ocorre, todavia, que o Fisco Espanhol não observou o princípio da Não Discriminação e do *interpartes*, pelo qual deve se aplicar aos contribuintes a legislação mais benéfica entre os países envolvidos, ou seja Espanha ou Brasil e, mesmo, o domicílio fiscal. Neste sentido a legislação brasileira não busca tributar os clubes constituídos na forma de associações civis sem fins lucrativos, uma vez que estas entidades possuem o benefício fiscal da isenção, e, portanto, o Fisco Espanhol não poderia autuar as entidades de prática esportiva, como, a título de exemplo, o São Paulo Futebol Clube e o Sport Club Corinthians Paulista.

b) retorno do atleta às atividades profissionais em outra organização esportiva, no prazo de até 30 (trinta) meses; ou
c) (VETADO).

II - cláusula compensatória esportiva, devida pela organização que promova prática esportiva ao atleta, nas hipóteses dos incisos III, IV e V do caput do art. 90 desta Lei.

§ 1º O valor da cláusula indenizatória esportiva a que se refere o inciso I do caput deste artigo será livremente pactuado pelas partes e expressamente quantificado no instrumento contratual:

I - até o limite máximo de 2.000 (duas mil) vezes o valor médio do salário contratual, para as transferências nacionais;

Posteriormente, avaliamos a possibilidade de o Fisco Brasileiro tributar as receitas geradas pelas transferências de atletas e chegamos à conclusão de que estes valores poderão ser tributados caso o clube for empresa ou se o clube for constituído sob a forma de Sociedade Anônima do Futebol, a SAF, novo instituto criado pela legislação brasileira.

Por fim, entendemos que este novo instituto poderá trazer uma maior profissionalização do futebol brasileiro, bem como ser para o Fisco Brasileiro uma excelente oportunidade de tributar altos valores, uma vez que sabemos que o mundo da bola movimenta milhões.

REFERÊNCIAS

LIVROS

- ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de incidência tributária**, 6ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2019.
- Akatsu, L. & Pinho, J. G. de. (2002). **Sociedade da informação, accountability e democracia delegativa; investigação em portais de governo no Brasil**. Revista de Administração Pública, 36, 5, 723-45
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003;
- BELLON, Gabriel. Artigo inédito (Não Finalizado). **Os Clubes de Futebol e a isenção Tributária Federal**.
- BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense: 2000.
- CARRAZA; Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**; 31ª ed, São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 30ª edição; São Paulo:Saraiva, 2018.
- CARVALHO Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 5ª edição; São Paulo:Saraiva, 2002.
- GULTERMAN, Marcos: **O Futebol explica o Brasil**. Editora Conexão, São Paulo: 2009. Iberian American Law Review of Sport's Business and Economics – page 113.
- Informe Jurídico do advogado Pedro Vítor Barros do Escritório Cuatrecasas de Barcelona (ESP), anexado ao Ofício Circular nº 013/2018 da CBF
- MELO, Álvaro Filho, SANTORO Luiz Felipe; **Direito e Futebol; Marcos jurídicos e linhas mestras**; 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- Ofício Circular nº 013/2018 de 18 de março de 2018 enviado pela Confederação Brasileira de Futebol (CBF) aos seus Clubes Filiados.;
- Raupp, F.M., & Pinho, J.A.G. (2016). **Review of passive transparency in Brazilian city councils**. Revista da Administração, 51(3), 288-296;

Revista Brasileira de Direito Desportivo, ano XVII nº 30/2018 – Edição Especial, Homenagem ao Professor Álvaro Melo Filho.

SITES

Regulation on the Status and Transfer of players March 2020 -
<https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-march-2020.pdf?cloudid=pljykaliyao8b1hv3mnp>.

Regulamento Nacional de Registro e Transferência de Atletas de Futebol 2020 –
<https://www.cbf.com.br/a-cbf/regulamento/de-registro-e-transferencia/regulamentos-de-registro-e-transferencia-e-de-intermediarios-1>;

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm;

<https://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina/>

<https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2019-october-2019.pdf?cloudid=kgfplkndjekwitobec1>

http://www.espn.com.br/noticia/641845_agora-e-oficial-agente-levou-quase-r-100-milhoes-de-comissao-por-pogba-no-united

[http://www.bicharaemotta.com.br/wp-content/uploads/2015/08/B-M-Artigo-](http://www.bicharaemotta.com.br/wp-content/uploads/2015/08/B-M-Artigo-Intervencao-de-Terceiros.pdf)

[Intervencao-de-Terceiros.pdf](http://www.bicharaemotta.com.br/wp-content/uploads/2015/08/B-M-Artigo-Intervencao-de-Terceiros.pdf)

<https://www.cbf.com.br/a-cbf/regulamento/de-registro-e-transferencia/regulamentos-de-registro-e-transferencia-e-de-intermediarios-1>

<https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2019-october-2019.pdf?cloudid=kgfplkndjekwitobec1>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/portaria-mf-no-45-de-4-de-fevereiro-de-1976>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/ato-declaratorio-interpretativo-srf-no-6-de-6-de-junho-de-2002>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/ato-declaratorio-interpretativo-srf-no-27-de-21-de-dezembro-de-2004>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/ato-declaratorio-interpretativo-srf-no-4-de-17-de-marco-de-2006>

<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2164-14-05-08-2014-700051>

<https://portalcorreio.com.br/real-madrid-apresenta-artilheiro-da-copa-do-mundo-james-rodriquez/amp/>

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

<http://globoesporte.globo.com/futebol/times/sao-paulo/noticia/2014/08/sao-paulo-acerta-venda-de-douglas-para-barca-mas-lateral-fica-ate->

2015.html#:~:text=S%C3%A3o%20Paulo%20e%20Barcelona%20entraram,Morumbi%
20at%C3%A9%20junho%20de%202021

<https://globoesporte.globo.com/futebol/times/corinthians/noticia/corinthians-oficializa-venda-de-guilherme-arana-ao-sevilla.ghtml>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>

<https://resources.fifa.com/image/upload/regulations-on-the-status-and-transfer-of-players-2019-october-2019.pdf?cloudid=kgfplkndqjekwitobec1>

https://www.santosfc.com.br/wp-content/uploads/2015/08/Estatuto-Social-SFC_reduzido.pdf

<https://static.corinthians.com.br/content/NovoEstatuto2017.pdf?rand=Z389KhOGAInSBoXv>

<http://www.saopaulofc.net/o-clube/estatuto-e-regimento>

<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/espanha/decreto-no-76-975-de-2-de-janeiro-de-1976>

<https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2164-14-05-08-2014-700051>