



**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO E RELAÇÕES INTERNACIONAIS
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA**

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA TRANSFORMAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL
DO BRASIL EM EMPRESAS**

**ORIENTANDO - JOÃO VICTOR FLEURY CALAÇA
ORIENTADORA - PROF. LARISSA MACHADO ELIAS**

**GOIÂNIA - GO
2021**

JOÃO VICTOR FLEURY CALAÇA

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA TRANSFORMAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL
DO BRASIL EM EMPRESAS**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOÍÁS).

Profa. Orientadora - Larissa Machado Elias

GOIÂNIA - GO

2021

JOÃO VICTOR FLEURY CALAÇA

**ASPECTOS TRIBUTÁRIOS DA TRANSFORMAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL
DO BRASIL EM EMPRESAS**

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador (a): Prof. (a) Titulação e Nome Completo

Nota

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo

Nota

Dedico este trabalho a todos os interessados em futebol e tudo o que se
cerca.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não seria possível sem a colaboração de várias pessoas, por isso serei grato a:

— Belchor Rosa Calaça Júnior e Simone de Amorim Fleury Calaça, pais queridos e eternos mestres da vida;

— aos meus orientadores Profa. Larissa Machado Elias e Eurípedes Balsanulfo, *in memoriam*;

— a todas minhas professoras e professores;

— a meus avós Belchor Rosa Calaça, Celina Ferreira Calaça e Yvonise de Amorim Fleury, cuja contribuição moral fez com que eu mantivesse minha ideia e persistisse no trabalho.

— a meus amigos, que me deram todo o suporte necessário para realização, destacadamente, Gabriel Gouveia Aguiar, Giordano Lisita Mello e Cunha e Felipe Ribeiro de Aquino Moura;

— a meus irmãos, Luiz Felipe Fleury Calaça e Ana Luiza Fleury Calaça, eternos companheiros e amigos.

RESUMO

Este trabalho se propôs a estudar a tributação dos clubes de futebol, especificamente no âmbito federal, e como se aplica atualmente no modelo de gestão mais utilizado. Tratou-se de uma análise do panorama, através da legislação atual, de como ocorreria a mudança de modelo caso um time decidisse adotar o modelo empresarial. Dessa maneira, foi pincelado o regime jurídico de cada modelo e os tributos pagos, além da visão geral do Sistema Tributário Nacional, buscando chegar a conclusão da sustentabilidade de cada um. Foi utilizado o método analítico, para poder interpretar os dispositivos legais, doutrinários e jurisprudenciais, definindo assim que tributariamente, não há benefícios maiores para a transformação.

Palavras-chave: Imposto - Associação sem fins lucrativos - Empresas

ABSTRACT

This work was set to study the taxation of football's teams, specifically the ones that are due to federal organisation, and how to use it in the currently roles of management. It meant to analyse the overview, using the current legislation, of how it would happen if some team decide to use the business model. That being said, it was analysed the legislation of witch model and the taxes they have to pay, in addition to the study of Brazil's taxation system, trying to conclude if it would work as well as it should. It was used the analytics method, so it could interpret the legal dispositions, as well the doctrine and jurisprudences, concluding that, in the taxation area, there are no major benefits in the transformation.

Key-words: Taxes - Association with no profitable activities - Enterprises

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	9
1.1. DOS TRIBUTOS FEDERAIS QUE INCIDEM NA RECEITA DAS EMPRESAS.....	10
1.2. DAS IMUNIDADES.....	15
2 DA MODALIDADE ASSOCIATIVA ESPORTIVA	20
2.1 REGIME JURÍDICO.....	20
2.2 TRIBUTOS.....	21
3 DA MODALIDADE EMPRESÁRIA	24
3.1 REGIME JURÍDICO ATUAL.....	24
3.2 TRIBUTAÇÃO.....	26
3.3 PERSPECTIVAS.....	27
CONCLUSÃO	30
REFERÊNCIAS	31

INTRODUÇÃO

O presente trabalho é de autoria de um estudante de Direito, mas que anteriormente já era apaixonado pelo futebol e tudo que envolvia, desde as táticas ao balanço financeiro, e encontrou na faculdade uma matéria que lhe chamou a atenção por se tratar de algo tão objetivo e presente em nossas vidas, o Direito Tributário.

Da leitura de uma análise dos balanços financeiros do exercício de 2019 do time do coração, feito pelo jornalista Rodrigo Capelo, assim como um podcast do professor Wladimir Camargos sobre as propostas de transformação de clubes de futebol em empresas, e com a chegada do momento de realização do TCC, surgiu a ideia de juntar a paixão subjetiva (futebol) com a matéria jurídica de preferência.

Desse modo, o primeiro capítulo deste trabalho é direcionado a um estudo resumido do Sistema Tributário Brasileiro e os tributos federais em espécie, definindo quais são e como calculá-los, entendendo primeiro o macro, para afunilar dentro do mundo desportivo.

Já no Capítulo II passa-se ao estudo a modalidade associativa de organização dos clubes, que é considerado regra no país, e quais tributos são cobrados dessa modalidade, procurando entender as vantagens do modelo utilizado.

Busca-se, no Capítulo III, realizar um estudo sobre a modalidade empresária dos clubes e regimes que os regula na legislação atual, verificar a apuração dos tributos, e, por fim, trazer as perspectivas para o futuro, quem sabe próximo, que afetará todo o futebol brasileiro.

Fora utilizado a metodologia analítica, pela qual fez-se a leitura dos textos referenciados, juntamente com os dispositivos legais, doutrinários e jurisprudenciais, para poder chegar a conclusão da viabilidade da transformação, tanto para os clubes quanto ao Estado - que ao utilizar o sistema atual, perde a oportunidade de uma grande fonte de receita.

1. DAS DISPOSIÇÕES GERAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) instituiu o atual Sistema Tributário Nacional brasileiro, aprimorando o já instituído pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Nela há a distribuição das competências tributárias, a diferenciação dos tipos de tributos e como instituí-los.

Primeiramente, em seu art. 145, o constituinte dispõe que a União, os Estados e os Municípios podem instituir: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Tributos, esses, que serão tratados futuramente, especificamente os de competência da União.

Nesse contexto, percebe-se que o Direito Tributário brasileiro trabalha com um rol taxativo, através do qual há uma limitação de quem pode ou não instituir determinado tributo, de maneira que evite a bitributação do contribuinte e/ou “guerras fiscais” entre os entes da República.

Logo após essa introdução, a “carta magna brasileira” define, em seu art. 146 e 146-A, que cabe à lei complementar dispor sobre o Direito Tributário nas disposições não trazidas pela CF/88 e pelo CTN, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (BRASIL, [1988])

Depreende-se, nesse sentido, que o legislador procurou solidificar os dispositivos, visto que para a aprovação de uma lei complementar é necessário que a maioria absoluta tanto da Câmara dos Deputados quanto do Senado Federal aprove-a.

Portanto, verifica-se que para que os governantes possam realizar uma Reforma Tributária ampla, como propuseram neste ano de 2020, deveriam realizar emendas à Constituição, para extinguir impostos previstos, além de criar e revogar leis complementares que regula os tributos, o que, devido ao rito previsto, demandaria discussões, criação de comissões. Logo, dificilmente seria realizada a mudança em um mandato presidencial.

Assim, o texto constitucional passa a trazer normas mais específicas do Direito Tributário, as quais serão a seguir aferidas.

1.1. DOS TRIBUTOS FEDERAIS QUE INCIDEM NA RECEITA DAS EMPRESAS

O art. 145 da CF/88 dispõe que os três entes da Federação podem cobrar impostos, taxas e contribuições de melhoria. Devido ao tema a ser discutido neste trabalho, é mister que se foque nos tributos federais, principalmente aqueles que incidem sobre as empresas, especificamente os impostos.

Em relação à esses, a *lex mater* traz 13, dentre os quais 7 (sete) são de competência da União: Imposto de Renda (IR); Imposto de Grandes Fortunas (IGF); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto Territorial Rural (ITR); Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); e Imposto sobre Operações Fiscais (IOF).

Dentre os citados, é imperativo que se faça uma análise detalhada do IR, visto que é o único unânime entre todas as empresas. Ele consta no art. 153, III da CF/88 como Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Nesse sentido, deve-se entender, primeiramente, o que é renda:

Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. [...] é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...], é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza. (CARRANZA, *apud* PAULSEN, 2020, p. 569)

Assim, pode-se observar que o tributo apenas incide quando há aumento do patrimônio durante o período do exercício. Destarte, o CTN dispôs que o seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, a qual:

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito.

Depreende-se, portanto, que o legislador foi bem sucinto ao definir o fato gerador do tributo a ser cobrado, visto que tutela patrimônio já adquirido pela pessoa jurídica, tributando apenas o acréscimo dele durante o exercício.

Outrossim, o sujeito ativo é a União e o passivo é o titular da disponibilidade e sua base de cálculo é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O §2º do art. 153 da CF/88 estabelece os critérios a serem observados na sua instituição: generalidade, universalidade e progressividade. O primeiro diz respeito à ideia de que todos os contribuintes que praticarem o fato gerador estarão sujeitos ao pagamento do imposto. O outro critério (universalidade), significa que o tributo em questão deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo sujeito passivo.

A última norma principal acerca desse imposto, a progressividade, é aquela que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. Está diretamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, “quanto mais renda maior a alíquota”. Nesse sentido, a Receita Federal adotou alí-

quotas que podem variar de 7,5% até 27,5% para pessoas físicas, além da tributação sobre o lucro de pessoas jurídicas.

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) tem suporte, no âmbito da legislação ordinária, nas Leis nº. 7.713/88 e nº. 9.250/95. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por sua vez, tem suporte nas Leis nº. 8.981/95 e nº. 9.430/96, entre outras. Pela temática do estudo, a análise será voltada para este.

Dessa maneira, a declaração IRPJ pode ser feita de duas maneiras: trimestralmente ou, se pagar com base no lucro real, poderá fazer a opção por anualmente.

A base de cálculo para esse tipo contribuinte pode ser o lucro real ou presumido. Aquele:

pressupõe maiores rigores formais para a apuração efetiva do lucro da pessoa jurídica, mediante consideração das suas receitas e das deduções cabíveis. Apura-se efetivamente o lucro ocorrido, calculando-se sobre ele o montante devido a título de IRPJ. Não há que se confundir o lucro líquido – que é o lucro contábil – com o lucro real. O que difere é que as deduções e compensações admissíveis para a apuração do lucro líquido não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, ou seja, do lucro real. Assim, obtido o lucro líquido, fazem-se as adequações necessárias (adições, exclusões e compensações) para a apuração do lucro real. (PAULSEN, 2020, p. 583)

Desse diapasão, verifica-se que essa apuração mostra-se como um facilitador para as pessoas jurídicas apurarem o acréscimo da renda, visto que permite que ela escolham a forma, permitindo a sua simplificação dependendo do tamanho de sua receita.

A alíquota padrão para essa apuração é de 15%, adicionados de 10% sobre o montante do lucro real que superar, no mês, R\$ 20.000,00, conforme o art. 2º, §§ 1º e 1º, da Lei n. 9.430/96. O IRPJ é apurado sobre o lucro arbitrado em caráter excepcional, quando a pessoa jurídica tributada com base no lucro real não cumprir corretamente as respectivas obrigações acessórias

A tributação por lucro presumido, por sua vez, pode ser utilizada por Empresas com receita total no ano-calendário anterior de até R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais). Apuram-no mediante aplicação de um percentual sobre a receita de 8% como regra geral. pessoa jurídica fica dispensada da apuração do lucro real e das formalidades que lhe são inerentes.

Observa-se, portanto, que a progressividade é mínima, pois utiliza-se da mesma alíquota para uma grande diferença de valores, inclusive a tributação por lucro presumido tem uma alíquota menor do que a do lucro real, mesmo que aquela permita pessoas jurídicas que tenham receita média de até R\$ 6.500.000,00 mensais.

Outra espécie tributária que deve-se destacar são as contribuições, as quais são voltadas a finalidades específicas e destinadas a determinado grupo de constituintes. Está prevista no art. 149 da CF/88, aonde é definida como competência exclusiva da União:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (BRASIL, [1988])

Elas podem ser: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública. Em relação à primeira citada, verifica-se que ela está envolvida nos dispositivos constitucionais que tratam da Ordem Social, ou seja, podem incidir em várias áreas como saúde (art. 196), previdência (art. 201), assistência social (art. 203), áreas que ca-

racterizam a seguridade social, mas também à educação (art. 205), cultura (art. 215), e, principalmente, ao desporto (art. 217), entre outras.

Pode-se citar duas contribuições, dentre as sociais, muito importante para o estudo e que deverão ser mais aprofundadas: Contribuições de seguridade social sobre a receita (PIS e Cofins); e Contribuição de Seguridade Social sobre o Lucro (CSL). Este está previsto no art. 195, I, “c” da CF/88:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

c) o lucro;

Lucro, esse, que é o acréscimo patrimonial decorrente do exercício da atividade da empresa ou entidade equiparada. O sujeito ativo é a União e o contribuinte pode ser o empregador, da empresa (principalmente) e entidades a ela equiparada - as sociedades cooperativas, salvo de consumo, estão isentas por força da lei.

A cobrança pode ser anual ou trimestral, assim como no IRPJ e a base de cálculo é o resultado do trimestre ou do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Assim como no IRPJ, ela também pode ser calculado pelo lucro líquido (CSLL) ou pelo lucro presumido, essa contribuição, no entanto, não incide sobre o lucro inflacionário.

A sua alíquota é de 8%, em regra, e superior de 15% para instituições financeiras. O valor a ser pago não pode ser deduzido na base de cálculo do IRPJ.

É, portanto, uma forma que a União encontrou para onerar o lucro das empresas de forma que possa corrigir um possível não obediência da progressividade, em que apenas as pessoas jurídicas que obtenham realmente um lucro são contribuintes.

O PIS e Cofins, por sua vez, também estão previstos no art. 195, I da CF/88, porém na alínea “b”, incidindo sobre a receita ou o faturamento, não podendo incidir sobre receitas advindas da exportação de mercadorias e serviços, como decorrência da imunidade, que será tratada futuramente.

Pelo Programa de Integração Social (PIS), o empregado da iniciativa privada tem acesso aos benefícios determinados por lei e ainda colabora para o desenvol-

vimento das empresas do setor, cujo pagamento é responsabilidade da Caixa Econômica Federal.

Existem dois regimes jurídicos para cada uma dessas contribuições: o comum ou cumulativo e o não cumulativo, em comum em todos os regimes é o sujeito ativo, ou seja, a União.

No regime comum, submetem-se as pessoas jurídicas contribuintes do IRPJ com base no lucro presumido e as imunes de acordo com o art. 150 da CF/88. Incidem sobre o faturamento da empresa com a alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para o Cofins.

No regime não cumulativo, por seu turno, são submetidas a empresas maiores, com receita total anual superior a setenta e oito milhões de reais, nos termos do art. 13 da Lei n. 9.718/98, que são obrigatoriamente contribuinte do IRPJ com base de cálculo por lucro real.

A Lei n. 10.637/02 estabelece como fato gerador do PIS não cumulativo o faturamento mensal, mas compreendido como o total das receitas auferidas, sua base de cálculo, incidindo, como regra, com alíquota de 1,65%.

O pagamento do Cofins por esse regime, no entanto, incide sobre “o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, conforme dispõe o art. 1º, da Lei nº 12.973/14, incidindo uma alíquota, em regra, de 7,6%.

Destarte, verifica-se que a incidência dessas contribuições visa a inserção social de seus beneficiários, em que, no caso do PIS, o empregado pode até sacar o montante juntado durante os anos devidamente trabalhados.

Diane do exposto, verifica-se as delimitações dos principais tributos de competência da União, então deve-se entender quando alguns deles não são cobrados, principalmente devido à garantia das imunidades tributárias.

1.2. DAS IMUNIDADES

A Seção II, do Capítulo I, do Título VI da CF/88 dispõe sobre as limitações das pessoas jurídicas de direito público do poder de tributar. Nela, destaca-se o art. 150, *in verbis*:

Verifica-se, nesse dispositivo, alguns princípios tributários, como: legalidade (I), igualdade (II), anterioridade (III). Entretanto, deve-se observar o inciso VI, no qual estão estabelecidas as imunidades.

Elas dizem respeito às regras que proíbem a tributação de determinados sujeitos, pessoas ou bens. São consideradas garantias fundamentais da pessoa contra possíveis abusos estatais e protetoras das liberdades individuais, como na liberdade de crença, em que há a imunidade para templos de qualquer religião.

Nesse sentido:

Normalmente, tais valores estarão relacionados a liberdades e garantias fundamentais, assegurados constitucionalmente como base do ordenamento. Tais liberdades e garantias, por serem o alicerce do ordenamento jurídico brasileiro, não podem ser modificados sequer por emenda constitucional, como se extrai do artigo 60, § 4º, IV, da Constituição Federal. (SCHOUERI, 2018 p. 427).

Destarte, visto a sua garantia constitucional, deve-se aprofundar, por questões temáticas, àquela prevista na alínea “c”, das instituições sem fins lucrativos.

O CTN regulou os requisitos para a concessão dessa garantia em seu artigo 14: a) aplicação de todos os recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no País; b) manutenção de escrituração regular; e c) não distribuição de lucro. Este que não deve ser confundida com ausência de atividade econômica ou de resultado positivo, mas que apenas não distribua o lucro entre seus sócios, como pode ser verificado nas palavras de ÁVILA (*apud* PAULSEN [2020, p. 165]): “A expressão constitucional *sem fins lucrativos* refere-se à finalidade da instituição e não ao eventual *superavit* obtido por entidade que não tenha por fim o lucro: a finalidade é relevante e o *superavit* não”. Desde que os resultados positivos sejam investidos nos fins da instituição, nenhum desvio de finalidade haverá.

Nesse rol, insere-se as instituições de assistência social e educação com qualquer atividade, tal como esporte, independente da receita, desde que siga os requisitos legais:

As instituições de assistência social, também beneficiárias da imunidade são aquelas que desenvolvem uma das atividades descritas no art. 230 da CF. Não se exige filantropia, ou seja, não se exigem que atuem exclusivamente com pessoas carentes, de modo gratuito e universal e que dependam exclusivamente de donativos. Podem exercer atividade econômica rentável, desde que sem finalidade de lucro, ou seja, desde que revertam seus resultados para a atividade assistencial. Há impedimento à distribuição de lucros, esta sim descaracterizadora da finalidade assistencial e do caráter não lucrativo. (PAULSEN, 2020, p. 166)

Portanto, depreende-se que essas associações podem ter receitas, porém não pode distribuí-las entre seus associados e devem exercer sua atividade fim, entretanto o legislador não se preocupou em inserir uma receita máxima, o que pode acarretar em confusões fiscais a serem tratadas posteriormente.

Complementarmente a esses requisitos, a Lei nº 9.430/96, prevê que elas não estão isentas as obrigações acessórias, o que poderá acarretar, em caso de descumprimento, a suspensão da garantia por não cumprimento dos requisitos legais:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência. (BRASIL, 1996)

Portanto, diante do entendimento das imunidades como garantia constitucional e as suas limitações em relação às entidades sem fins lucrativos, é evidente que não há a possibilidade de revogação, o que trará consequências a serem vistas posteriormente a uma espécie de entidade que movimenta bastante dinheiro, os clubes de futebol.

2. DA MODALIDADE ASSOCIATIVA ESPORTIVA

Em 1894, Charles Miller, paulistano filho de ingleses, retornou ao Brasil após um período de estudo na Inglaterra, onde aprendeu a jogar futebol. Chegando ao país tropical, ele reuniu um grupo de ingleses habitantes da capital paulista, formando duas equipes: “The Team Gaz”, com os funcionários da Companhia de Gás, e o São Paulo Railway, da companhia ferroviária para jogar a partida que seria considerada o “marco inicial” do futebol brasileiro em 1985.

A partir desse momento, a modalidade esportiva foi se popularizando cada vez mais, permitindo que pessoas se reunissem para criarem times e disputar campeonatos. Reunião, essa, que foi a base para que os clubes se fundassem a partir de sócios, iniciando assim associação clube para a prática de futebol, que, posteriormente, viria a se profissionalizar através de instrumentos jurídicos tais como os estatutos.

Nesse contexto, é imperativo que se observe-se a evolução desse modelo em vigor nos considerados “12 grandes” clubes de futebol no Brasil, principalmente, em consonância com a presente monografia, na questão do regime jurídico atual e os tributos a serem pagos na esfera federal.

2.1 REGIME JURÍDICO

Desde o surgimento das associações desportivas, devido à omissão estatal, elas estavam fora da incidência tributária, visto que eram tratadas como atividade de lazer, como os considerados “clubes”.

Com a profissionalização da modalidade e dos times, passou-se a observar o tanto de capital envolvido e não aproveitado pelos entes estatais para arrecadação. Entretanto, a Constituição Federal garantia a proteção das associações, desde que não houvesse a distribuição de lucro entre os sócios.

Nesse contexto, o fato dos clubes de futebol serem constituídos como associações sem fins lucrativos causa grande divergência doutrinária. Esse fato ocorre devido à promulgação da Lei nº 9.615/98, também conhecida como Lei Pelé.

Nela, no parágrafo único do art 2º, tem a previsão de que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica, logo, não poderiam se organizar no modelo associativo como é conhecido, nos termos do art. 53 do Código Civil de 2002.

No entanto, verifica-se que a lei contrariou a Constituição, em seu art. 217, I, no qual garante a autonomia para os clubes se organizarem e funcionarem como associações. Motivo, esse, pelo qual o art. 2º da Lei Pelé foi ignorado como regra geral, permitindo que os times continuassem com a modalidade associativa sem fins lucrativos, a qual tem imunidade garantida pela CF/88.

Nesse sentido, a doutrina majoritária reafirma esse posicionamento:

No que diz respeito à constituição jurídica dos clubes praticantes de desporto profissional, entendemos que o art. 217, I do Texto Constitucional garante a essas entidades sua autonomia, em relação à sua organização e funcionamento, razão pela qual, nenhuma outra norma vinculada em legislação ordinária poderá alterar esse direito. Dessa forma, se um clube de futebol, praticante do desporto profissional, foi criado como associação sem fins lucrativos, não é possível alterar essa constituição através de uma lei ordinária, já que o Texto Magno garante à entidade a sua autonomia de constituição jurídica. (SILVA *apud* VERSOLA, SILVA [201-, p. 12])

Portanto, mostra-se evidente que, no contexto atual, é permitido que um clube de futebol, por maior que seja seu faturamento, possa ser considerado como uma associação sem fins lucrativos, dado a uma incoerência entre legislações, o que, como será trabalhado, tem grande influência na questão fiscal.

2.2 TRIBUTOS

Em vista da postura doutrinária de caracterizar os clubes como associações sem fins lucrativos, deve-se observar a imunidade para o pagamento de impostos, trazida pelo art. 150 da Constituição Federal.

Nesse sentido, os times que se organizarem dessa maneira estariam desobrigados ao pagamento, por exemplo, do IRPJ, inclusive que incidiria sobre as maiores receitas, como bilheteria e venda de ativos.

Entretanto, dado que a imunidade constitucional atinge somente aos impostos, os clubes têm obrigações em relação às contribuições sociais, as quais foram discutidas na seção primária da presente monografia.

Diante desse fato, é intuitivo que as associações não são contribuintes da CSLL, visto que, como não visam a obtenção de lucro e não podem obtê-lo, não há do se falar da obrigação, pois não há o fato gerador.

Outrossim, atendidos todos os ditames constitucionais e as regras disciplinadas no CTN, as receitas das entidades esportivas não serão alcançadas pela exação do COFINS.

Nos termos do parágrafo 7º, do artigo 195 da legislação tributária nacional, essas regras seriam:

- A. Não remuneração de dirigentes;
- B. Reinvestimento dos superávits nos termos do estatuto;
- C. Perfeito atendimento da escrituração contábil;
- D. Apresentação tempestiva da DIPJ; e
- E. Recolhimento dos tributos sobre o rendimento pago por ela ou creditado.

No entanto, a questão do COFINS ainda não está pacificada. Isso ocorre porque de acordo com o Parecer Normativo nº 5, de 22 de abril de 1992, firmou entendimento de que toda receita dessa classe de entidades deveriam ser tratadas sob forma de não incidência.

Porém, posteriormente, em 1998, houve a edição da Lei nº 9.718, que alargou a base de oneração da contribuição, equiparando a definição de faturamento à receita bruta das entidades, sendo irrelevante a atividade desenvolvida.

Essa questão foi para no STF, o qual, por sua vez, ainda não pacificou o entendimento com uma súmula, mas, jurisprudencialmente, vem julgando pela desoneração e deferiu liminar suspendendo a cobrança. Portanto, atualmente, os clubes associações não são contribuintes.

Nesse sentido, verifica-se que, dentre os tributos propostos a serem estudados, as entidades desportivas são responsáveis pelo pagamento apenas do PIS, o qual a apuração ocorre tendo por base a folha de pagamento, atingida sempre pela alíquota de 1%.

Basicamente, portanto, a tributação dos clubes hoje compreende o pagamento de 4,81% da receita bruta obtida de eventos esportivos, patrocínios e licenciamento da marca, sendo desses 1% destinado ao PIS, que representa 0,33% de Encargo Sobre o Faturamento (ESF), e 5% da receita global, além de 4,5% da folha de pagamento de INSS, o qual não é uma contribuição em estudo, que representa 4,48% do ESF, de acordo com estudos detalhados realizados por Piraci Oliveira, mais detalhado em sua obra: "Clubes brasileiros de futebol e seus reflexos fiscais: Análise da evolução legislativa e seus reflexos fiscais pertinentes às atividades desenvolvidas pelos clubes de futebol no Brasil".

Diante desse cenário, observa-se que a quantia recolhida pelo Estado é pequena em comparação com o que poderia ser caso não houvesse a imunidade,

principalmente em casos de times da Série A cujo o faturamento é alto, além de transações e fontes de receitas milionárias que recebe, perdendo, portanto, uma oportunidade de uma grande fonte de renda.

3 DA MODALIDADE EMPRESÁRIA

Durante o século XX, o futebol foi se popularizando e se profissionalizando. Com esse devido crescimento, surgiram oportunidades para que algumas pessoas enxergassem o possível valor que poderia ser retornado a partir do investimento no esporte mais popular no mundo, e foi nesse contexto que surgiu os clubes-empresas.

No Brasil, esse modelo ainda não é o mais comum, apesar de tentativas do legislador em colocá-lo como modelo único e obrigatório, e não tem uma legislação específica, o que sugere que nas omissões legais se usem outros dispositivos.

Assim, deve-se, primeiramente, entender como funciona esse modelo de gestão e verificar na questão fiscal se ele é sustentável, além de pontuar sobre as leis em tramitação nas Casas Legislativas.

3.1 REGIME JURÍDICO ATUAL

Nos mesmos termos das outras disposições desportivas, a sociedade empresária esportiva também é regulada pela Lei Pelé. Nela, em sua redação original, obrigava os clubes, no prazo de 2 anos, a se transformarem em empresas, disposição, essa, que fora demonstrada sua inconstitucionalidade na seção que tratava do modelo associativo.

À época da promulgação, o art. 27 tinha como redação:

Art. 27. As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:

I - sociedades civis de fins econômicos;

II - sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;

III - entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das atividades de que trata este artigo.

Parágrafo único. As entidades de que tratam os incisos I, II e III que infringirem qualquer dispositivo desta Lei terão suas atividades suspensas, enquanto perdurar a violação.

Com a interpretação doutrinária e jurisprudencial de que esse dispositivo seria antagônico ao art. 127 da CF/88, a atual redação traz a autonomia para que os clubes possam escolher seu modelo de gestão.

Finalizado essa discussão, o dispositivo que trouxe à tona o clube-empresa, sofreu alterações ao longo dos anos, incorporando consigo as normas gerais do modelo.

Nesse contexto, deve-se destacar alguns dos pontos principais.

Primeiramente, no § 2º é tratado a ressalva patrimonial:

§ 2º A entidade a que se refere este artigo não poderá utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta da assembleia geral dos associados ou sócios e na conformidade do respectivo estatuto ou contrato social.

Em sua criação, o legislador demonstrou preocupação em tutelar o clube, razão de “paixão”, dos abusos que poderiam sofrer pela busca do principal objetivo empresarial, o lucro.

Esse fato é bem exposto por Antônio Sérgio Figueiredo Santos:

A ressalva patrimonial foi uma forma encontrada pelo governo no sentido de resguardar o patrimônio das entidades de prática desportiva para proteger os clubes na atividade empresarial de fins lucrativos, ante sua vulnerabilidade, quando expostos neste mercado. (SANTOS, *apud* NETO, 2010)

Outro ponto a ser destacado é a participação de uma empresa em mais de uma entidade desportiva, tutelado pelo art. 27-A:

Art. 27-A. Nenhuma pessoa física ou jurídica que, direta ou indiretamente, seja detentora de parcela do capital com direito a voto ou, de qualquer forma, participe da administração de qualquer entidade de prática desportiva poderá ter participação simultânea no capital social ou na gestão de outra entidade de prática desportiva disputante da mesma competição profissional.

Regra, essa, que surgiu a partir do temor de um possível conflito de interesses entre dois times com os mesmos sócios, prejudicando um esportivamente em detrimento ao outro. Entretanto, esse dispositivo não atinge os contratos de administração e investimento em estádios, patrocínios, licenciamento, imagem e outros aspectos que não têm relação direta na gestão das atividades esportivas.

O art. 23 dispõe acerca do combate à prática dos atos de improbidade por dirigentes:

Art. 23. Os estatutos ou contratos sociais das entidades de administração do desporto, elaborados de conformidade com esta Lei, deverão obrigatoriamente regulamentar, no mínimo: (Redação dada pela Lei nº 13.155, de 2015)

- I - instituição do Tribunal de Justiça Desportiva, nos termos desta Lei;
- II - inelegibilidade, por dez anos, de seus dirigentes para desempenho de cargos e funções eletivas ou de livre nomeação de: (Redação dada pela Lei nº 13.155, de 2015)
 - a) condenados por crime doloso em sentença definitiva;
 - b) inadimplentes na prestação de contas de recursos públicos em decisão administrativa definitiva;
 - c) inadimplentes na prestação de contas da própria entidade;
 - d) afastados de cargos eletivos ou de confiança de entidade desportiva ou em virtude de gestão patrimonial ou financeira irregular ou temerária da entidade;
 - e) inadimplentes das contribuições previdenciárias e trabalhistas;
 - f) falidos.

A lei também traz disposições sobre o financiamento público, nos parágrafos 6º, 7º e 8º do art. 27:

§ 6º Sem prejuízo de outros requisitos previstos em lei, as entidades de que trata o caput deste artigo somente poderão obter financiamento com recursos públicos ou fazer jus a programas de recuperação econômico-financeiros se, cumulativamente, atenderem às seguintes condições:

I - realizar todos os atos necessários para permitir a identificação exata de sua situação financeira;

II - apresentar plano de resgate e plano de investimento;

III - garantir a independência de seus conselhos de fiscalização e administração, quando houver;

IV - adotar modelo profissional e transparente; e

V - apresentar suas demonstrações financeiras, juntamente com os respectivos relatórios de auditoria, nos termos definidos no inciso I do art. 46-A desta Lei.

§ 7º Os recursos do financiamento voltados à implementação do plano de resgate serão utilizados:

I - prioritariamente, para quitação de débitos fiscais, previdenciários e trabalhistas; e

II - subsidiariamente, para construção ou melhoria de estádio próprio ou de que se utilizam para mando de seus jogos, com a finalidade de atender a critérios de segurança, saúde e bem estar do torcedor.

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, a entidade de prática desportiva deverá apresentar à instituição financiadora o orçamento das obras pretendidas.

Pode-se observar que nesses parágrafos o legislador se preocupou em corrigir os possíveis rombos contábeis consequentes de administrações ruins nos clubes, visto que os clubes considerados grandes ainda têm dívidas muito altas, como também restringiu apoio estatal e impôs limites na atuação das diretorias.

Portanto, verifica-se que a legislação que trata dos clubes-empresas é curta e não pincela todos os aspectos, deixando que muitos dispositivos sejam importados de outras legislações, principalmente no que se trata no campo fiscal.

3.2 TRIBUTAÇÃO

Diferentemente das associações, as empresas privadas não gozam da imunidade prevista no art. 150 da CF/88, portanto são contribuintes de qualquer tributo em que ocorrer o fato gerador.

Os clubes de futebol, ao adotarem o modelo empresarial, além de obedecerem as regras impostas na Lei Pelé, também estarão sob a tutela dos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil (CC/02). Dessa forma, portanto, eles devem seguir os dispositivos tratados no início do trabalho acerca dos tributos (IRPJ, PIS/COFINS, CSLL).

Em relação ao PIS, lembra-se que existem dois regimes: Não-Cumulatividade e Cumulatividade. Naquele a alíquota é de 1,65%, enquanto neste é de 0,65%, porém menos comum devido ao limite de faturamento do regime de lucro presumido.

O COFINS, por sua vez, será onerado de acordo com as regras aplicáveis as demais empresas comerciais, mas o clube também poderá escolher o regime. A apuração sob Regime da Não Cumulatividade tem como alíquota 7,65% e valem com as mesmas regras de apuração do PIS. Já a Apuração sob o Regime da Cumulatividade/Faturamento, a alíquota é de 3%.

Para o Imposto de Renda e a Contribuição Social, verifica-se que a oneração far-se-á como se fosse uma sociedade comercial equiparada a qualquer outra. Após a apuração do lucro contábil, deverá haver ajustes que atingirão o chamado lucro real, de alíquota de 15%, com adicional de 10% na parcela excedente.

Para a doutrina majoritária, seria ilícito a adoção de pagamento do IRPJ sob a sistemática do lucro presumido para os clubes considerados grandes, visto que o faturamento não pode ser superior a R\$ 78.000.00,00.

Enfim, deve-se observar mais uma vez os estudos de Piraci U. Oliveira, segundo o qual a sociedade empresária, como clube de futebol, paga:

1. PIS: 0,65% da receita (lucro presumido); 1,65% do valor agregado (lucro real), assim, Encargos Sobre o Faturamento Lucro Real (ESFLR) = 1,10% e Encargos Sobre o Faturamento Lucro Presumido (ESFLP) = 0,65%;
2. COFINS: 3% da receita (lucro presumido); 7,65% do valor agregado (lucro real); ESFLR = 4,59% e ESFLP = 3%;
3. IRPJ: 15% do lucro real, com adicional de 10% do que excede a R\$ 20 mil mensais, ESFLR = desprezível e ESFLP = 2,88%;
4. CSLL: 9% do lucro real, ESFLR = desprezível e ESFLP = 2,88%;
5. Total + INSS + ISS: Presumido = 21,77%; Real = 15,43%.

Diante desse contexto, verifica-se que, ao final, há a vantagem de optar, quando couber, pelo regime do lucro real, porém, na questão fiscal, o modelo associativo ainda leva grande vantagens para o clube. Fato, esse, que prejudica o Estado, pois perde a oportunidade de arrecadar sobre uma fonte com grande circulação de capital. Dessa forma, já há Projetos de Lei em tramitação que visam facilitar a mudança do modelo.

3.3 PERSPECTIVAS

Em vista dos fatos expostos, já mostra-se evidente que a legislação atual é omissa na questão de clubes-empresa, impondo certas dificuldades que onerariam demais as associações que decidissem pela mudança.

Nesse contexto tanto o PL n° 5.082/2016 (SAF), quanto o PL n° 2.758/2019 (SAFUT), pretendem criar uma modalidade inovadora de organização dos clubes, sobretudo, não obrigatória, nos termos da CF/88, evitando, assim, o desgaste tal qual ocorreu com o art. 27 da Lei Pelé.

Do ponto de vista tributário, ambos permitem que os clubes recolham o percentual de 5% da totalidade da receita mensal, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, CSLL, PIS/COFINS e Contribuição Previdenciária Patronal, nos termos do § 1º do art. 50 da SAF e 48 da SAFUT:

Art. 50 § 1o. A SAF optante pelo Re-Fut fica sujeita ao recolhimento único de 5% (cinco por cento) da receita mensal, apurada pelo regime de caixa, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; e
- V - Contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 48. A entidade de prática de futebol que optar pelo regime especial de tributação de que trata o art. 47 desta Lei ficará sujeita ao pagamento equivalente a 5% (cinco por cento) da receita mensal, apurada pelo regime de caixa, o qual corresponderá ao pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
 - II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
 - III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; e
- art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.
V - contribuições previstas nos incisos I e III do caput do

A SAFUT se mostra um pouco mais flexível, pois apresenta algumas possibilidades aos clubes, como por exemplo (i) a criação da SAFUT; (ii) transformação para uma das modalidades de sociedades empresárias reguladas pelo Código Civil ou então a (iii) manutenção do modelo de associação sem fins lucrativos.

Portanto, da forma como descrito nos textos dos projetos, entende-se que haverá o alargamento da base de cálculo hoje praticada pelos clubes, considerando que algumas receitas que não a integram, como por exemplo a venda de um jo-

gador, passarão a compor a base imponible para o cálculo do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

A SAFUT encontra-se foi arquivada, enquanto a SAF tramita no Senado Federal e tinha previsão de votação para 2020, adiada corretamente devido à pandemia de Covid-19.

CONCLUSÃO

O esporte é um fenômeno global que desperta interesses e possui uma atenção social como poucos outros setores desfrutam. O futebol, por sua vez, se consagrou como o esporte mais popular do mundo e do Brasil, trazendo para a nação a alcunha de “país do futebol”.

Nesse contexto, verifica-se que há aqui dois aspectos inerentes a população: saber pelo menos uma informação sobre o esporte e ser contribuinte de tributos.

Dessa maneira, o trabalho foi concebido e trabalhado, primeiramente, sobre o Sistema Tributário Brasileiro. Inicialmente tratou-se os aspectos gerais e constitucionais da incidência do tributos, e, principalmente as imunidades trazidas pelo art. 150, mais especificamente a que atinge as associações sem fins lucrativos. Assim, foi demonstrado que para receber a imunidade batava a não distribuição da receita entre os associados, extendendo então para os clubes.

Posteriormente, foi tratado sobre o modelo associativo. Foi exposto que, devido à imunidade constitucional, os times não são contribuintes dos impostos, mas devem pagar o PIS. Também foi demonstrado que a Lei Pelé tentou impor que os clubes se transformassem em empresas, o que foi barrado pela inconstitucionalidade da norma, que ia de encontro à autonomia das entidades esportivas.

Por fim, chegou-se ao modelo empresarial. Verificou-se que, por omissão legislativa, não há um regime tributário específico para essa modalidade, que, portanto, segue as regras de tributação de empresas comuns. Pontuou-se também sobre os projetos de lei em discussão que visam a facilitar a transformação sem aumentar demais os encargos.

Diante do que foi exposto, percebeu-se que, ao tentarem legislar sobre o assunto, os legisladores ignoraram a constitucionalidade dos dispositivos, tentando obrigar os clubes a se organizarem e funcionarem segundo a lei promulgada, o que faria com que eles se tornassem contribuintes dos tributos que eles não são.

Nesse sentido, entende-se que esse fato instalou uma insegurança jurídica para a transformação, pois os artigos em que se tratavam da mudança foram considerados inconstitucionais. Logo, atrasou o processo que pleiteava o Estado.

Assim, como foi observado durante o estudo, ainda não há lei específica que trate da transformação, portanto houve uma omissão estatal quanto ao assunto durante a primeira tentativa de tutelar o assunto até os dias atuais.

Entretanto, pode-se vislumbrar uma solução em um futuro próximo, visto que há projetos em tramitação que permitem que os times tornem-se empresas, e consequentemente contribuintes, em que não os oneram em excesso, mas garante uma nova forma de arrecadação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Dessa maneira, é possível concluir que o Estado perde uma grande oportunidade de arrecadar em cima de um negócio que movimenta muito capital, devido à leis mal pensadas, cujos dispositivos foram considerados inconstitucionais, e omissões, ao não empreender em discussões mais aprofundadas sobre o assunto desde 1998.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 4 nov. 2020.

BRASIL. **Lei nº 11345, de 14 de setembro de 2016**. Dispõe sobre a instituição de concurso de prognóstico destinado ao desenvolvimento da prática desportiva, a participação de entidades desportivas da modalidade futebol nesse concurso e o parcelamento de débitos tributários e para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, e 10.522, de 19 de julho de 2002; e dá outras providências. [S. I.], 14 set. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11345.htm. Acesso em: 9 set. 2020.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 5082, de 26 de abril de 2016**. Cria a via societária, e estabelece procedimentos de governança e de natureza tributárias, para modernização do futebol, e dá outras providências. [S. I.], 26 abr. 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2082511>. Acesso em: 9 set. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9615, de 24 de março de 1998**. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. [S. I.], 24 mar. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm. Acesso em: 9 set. 2020.

CAMARGOS, Wladimir Vinycius de Moraes. **A constitucionalização do esporte no brasil**: Autonomia Tutelada: Ruptura e Continuidade. Orientador: Professor Doutor Alexandre Bernardino Costa. 2017. 188 p. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

CRUZ, André Santa. **Direito Empresarial**. 8. ed. rev. atual. e aum. São Paulo: Método, 2018. ISBN 9788530979720.

NETO, Jaime Barreiros. **Direito Desportivo**. Curitiba: Juruá, 2010. 252 p.

OLIVEIRA, Piraci U. **Clubes brasileiros de futebol e seus reflexos fiscais**: Análise da evolução legislativa e seus reflexos fiscais pertinentes às atividades desenvolvidas pelos clubes de futebol no Brasil. Rio de Janeiro: Mauad, 2004. 109 p. ISBN 85-7478-137-1.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 616 p. ISBN 9788553616275.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. ISBN 978-85-472-2340-3.

VERSOLA, Humberto Luis; SILVA, Henrique Araújo. Isonomia tributária e incidência das contribuições sociais sobre atividades dos clubes de futebol na modalidade associativa. **Revista Jurídica da Libertas Faculdades Integradas**, [s. l.], ano 5, n. 1, [201-].