

# **II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Secretário Executivo** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

#### **Representante Discente - FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

#### **Secretarias:**

##### **Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

##### **Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

##### **Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



## II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

### DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

#### **Apresentação**

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro ( I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

**ENTRE O INTERESSE PÚBLICO E O INTERESSE PRIVADO: A CONCEPÇÃO DE ENTIDADE DESPORTIVA E SUAS REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS**

**BETWEEN PUBLIC INTEREST AND PRIVATE INTEREST: THE CONCEPTION OF SOCCER CLUBS AND ITS TAX REPERCUSSIONS**

**Pablo Lemos Carlos Sant' Anna** <sup>1</sup>

**Juliana de Souza Ribeiro** <sup>2</sup>

**Guilherme Hilário Guillarducci** <sup>3</sup>

**Resumo**

O estudo objetiva analisar a natureza jurídica dos clubes de futebol e, essencialmente, se são entidades sem fins lucrativos ou não, bem como os reflexos financeiros e tributários da atividade desenvolvida por eles. Nesse sentido, a metodologia utilizada, preponderantemente, foi de natureza qualitativa a partir de análise de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), periódicos científicos, notícias veiculadas em sítios eletrônicos, leis e doutrinas especializadas acerca da temática. Como resultado, ainda que parcial, tem-se uma necessária discussão mais profunda por meio de audiências públicas, uma vez que a natureza jurídica afeta substancialmente a sociedade.

**Palavras-chave:** Natureza jurídica, Clubes de futebol, Reflexos financeiros e tributários, Audiência pública, Sociedade

**Abstract/Resumen/Résumé**

The study aims to analyze the legal nature of soccer clubs and, essentially, whether they are non-profit entities or not, as well as the financial and tax consequences of the activity developed by them. In this sense, the methodology used, predominantly, was of a qualitative nature based on analysis of decisions by the Administrative Council for Tax Appeals (CARF), scientific journals, news published on electronic sites, laws and specialized doctrines on the subject. As a result, it has to make the discussion more profound through public hearings, since the legal nature substantially affects society.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Legal nature, Football clubs, Financial and tax effects, Public audience, Society

---

<sup>1</sup> Advogado. Mestre em Direito UVA/RJ

<sup>2</sup> Advogada. Pós Graduação em Direito Civil e Processo Civil - UCAM/RJ; Pós-Graduada em Direito Corporativo e Compliance pela Escola Paulista de Direito

<sup>3</sup> Advogado. Pós-Graduando em Direito Tributário pela UCAM

## 1.Introdução

O presente trabalho tem por objeto de estudo a atividade desenvolvida pelos clubes de futebol, analisando se devem ser compreendidos como entidades sem fins lucrativos e, por conseguinte, gozarem dos benefícios de isenção concedidos pela legislação infraconstitucional. Para tanto, o ora estudo objetiva analisar a natureza jurídica dos clubes de futebol e, essencialmente, se são entidades sem fins lucrativos ou não.

A citada problemática tem atualidade, uma vez que propõe uma substancial repercussão em âmbito tributário, ao revelar a dualidade existente entre um Estado em crise necessitando criar novos mecanismos de captação de receitas e os clubes de futebol cada vez mais endividados querendo consolidar o entendimento de que são entidades sem fins lucrativos e que, portanto, devem ser abrangidos pela referida isenção tributária.

Nesse sentido, é imprescindível, levantar duas argumentações jurídicas que são ventiladas, a saber: os clubes de futebol argumentam que a isenção tributária sobre sua renda deve prevalecer por se considerarem associações civis sem fins lucrativos, gozando do benefício concedido pelo artigo 15 da lei 9532 de 1997; ao contraponto, Fazenda considera o referido benefício inaplicável, pois aduz que as atividades desempenhadas nas instituições esportivas são econômicas e que elas não cumprem os requisitos legais para se enquadrarem como entidades sem finalidades lucrativas.

Para a consecução do objetivo do presente estudo, a metodologia utilizada, preponderantemente, foi de natureza qualitativa a partir de análise de decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), periódicos científicos, notícias veiculadas em sítios eletrônicos, leis e doutrinas especializadas acerca da temática.

## 2. Contextualizando a tributação brasileira e o seu sistema normativo

A tributação brasileira trata-se de uma das mais complexas do mundo, uma vez que se considera demasiadamente onerosa, atingindo principalmente as classes baixas por tributar mais bens de consumo do que patrimônio, rendas e dividendos. Esse aspecto faz com que a carga tributária seja bem mais sentida pelas classes mais baixas, pois boa parte de suas finanças são direcionadas aos bens de consumo necessários para a vida no cotidiano (BRASIL, 2016).

Nesse contexto, é possível inferir que pessoas físicas ou jurídicas que possuem uma capacidade econômica maior e que realizam consideráveis movimentações financeiras são pouco afetadas pela tributação. E, diferentemente da maioria dos países ao redor do mundo, o Brasil possui uma tributação pequena sobre o patrimônio e não tributa os dividendos, uma das maiores fontes de lucro das classes mais altas (BRASIL, 2016).

A partir da leitura dos dados acima, é possível compreender que um cidadão de classe alta paga em tributos um percentual bem menor de sua renda do que as classes mais baixas, o que ofende diretamente os princípios da capacidade contributiva e da progressividade. Outro aspecto importante nesse prisma é que nosso país não tributa os dividendos, ao contrário de muitos outros países, privilegiando as classes mais abastadas que possuem investimentos no mercado financeiro. Assim, torna-se recomendável contextualizar, ainda que brevemente, o histórico do sistema normativo brasileiro.

Cabe ressaltar que o atual Código Tributário Nacional (CTN) foi aprovado no ano de 1966, estando claramente defasado em diversos aspectos, visto que as mudanças na sociedade e no direito como um todo nesse lapso temporal foram enormes. Apenas 22 anos depois foi promulgada a Constituição Federal, onde se trata do direito tributário principalmente entre os artigos 145 e 162, com temas de tamanha relevância como princípios, limitações ao poder de tributar, reservas de lei complementar e imunidades tributárias. Por essa razão, diversos artigos do atual CTN caíram em desuso e não possuem qualquer aplicabilidade prática atualmente, levando a necessidade de edição de diversas súmulas e amplificando ainda mais a importância da jurisprudência nesse ramo do direito. Discute-se bastante na doutrina uma ampla reforma tributária no Brasil, havendo praticamente um consenso quanto a sua necessidade (BATTI, 2017).

No Brasil e no Mundo, tem-se consolidado que parte dos valores obtidos pela população deveriam ser transferidos ao Estado para que este pudesse prestar seus serviços essenciais. Se atualmente os tributos estão estritamente ligados ao princípio da legalidade,

só podendo em regra ser instituídos ou modificados por lei, na antiguidade eram estabelecidos de acordo com as regras estabelecidas pelo poder estatal.

Desta forma, os tributos se consolidaram no Direito Brasileiro como uma prestação pecuniária compulsória, que não constitui sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, como prevê o artigo 3º do CTN. É uma das principais fontes de arrecadação do Estado para prover os serviços primordiais que a população necessita.

Nesse contexto, a carga tributária suportada pelas empresas no Brasil é uma das mais altas do mundo, gerando grandes obstáculos para o empreendimento em nosso país. Esse ponto em analogia com a situação dos clubes de futebol gera diversas críticas, visto que para estes o Poder Público concede isenções e vários benefícios – mesmo com movimentações financeiras substanciais- enquanto para aquelas criam cada vez mais tributos, obrigações acessórias e burocracias que dificultam o cotidiano empresarial.

Ademais, infere-se que o tributo em análise possui como uma de suas principais características a pessoalidade, cabendo salientar que todo imposto pessoal sempre pode ser progressivo, independente se incidir sobre renda ou patrimônio de pessoa física e jurídica. No que tange ao imposto de renda sobre pessoas jurídicas, a principal diferença consiste no fato da base cálculo poder ser calculada pelo lucro real, lucro presumido, simples ou arbitrado; quando no imposto de renda a base de cálculo é sempre o montante real. O IRPJ possui uma sistemática bem específica, visto que trata em síntese dos lucros auferidos pelas empresas.

No que tange ao CSLL, tributo que o artigo 15, parágrafo primeiro da lei 9532 de 1997 também ratifica a isenção conferida as entidades sem finalidade lucrativa, vale ressaltar que é uma contribuição estabelecida para que as pessoas jurídicas forneçam recursos financeiros a seguridade social. Seu parâmetro para aferição da base de cálculo ocorre pelo lucro atingido antes da apuração do Imposto de Renda. Em consonância com isso, o CARF possui uma súmula relevante sobre o CSLL:

Súmula CARF nº 83: O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei no 10.865, de 2004.

A par da leitura da referida súmula, cumpre esclarecer que as entidades filantrópicas, recreativas, entidades sem fins lucrativos não pagam IRPJ e CSLL por gozarem de uma isenção em relação a sua renda, desde que revertam os recursos nas suas finalidades essenciais.



## 2.Limitações ao Poder de Tributar e Dispensa Legal de Tributos

Inicialmente, a fim de melhor compreensão do tema, faz-se necessária uma breve contextualização sobre os institutos da imunidade tributária e da isenção tributária ante o sistema normativo tributário brasileiro. Nesse sentido, o primeiro instituto é caracterizado pela não incidência qualificada na Constituição, já o último deve-se interpretar pela dispensa legal do pagamento de um tributo decorrente da competência tributária, caso em que se enquadram as instituições desportivas (ALEXANDRE, 2018).

A única exceção é o ICMS, que não pode ter isenções concedidas por alguma lei, mas apenas por meio de convênios entre os estados. Ademais, o artigo 178 do Código Tributário Nacional estabelece que a isenção, salvo se concedida por prazo determinado e com condições onerosas, pode ser revogada ou modificada a qualquer a qualquer tempo por lei, devendo apenas respeitar os princípios da anterioridade e da não surpresa do contribuinte no caso de sua revogação.

Também em razão da isenção possuir interpretação pela literalidade legal, vale destacar que o emprego de equidade não pode resultar na dispensa do pagamento de um tributo devido. A título de ilustração, se o dispositivo legal menciona a isenção em relação aos cegos, surdos não poderão gozar da isenção por equidade, mas sim apenas aquele que estiver expressamente previsto na lei, tal como se observa na decisão infra:

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PORTADORES DE MOLÉSTIA GRAVE. ART. 6º, XIV, DA LEI N. 7.713 /88. ISENÇÃO SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA E NÃO REMUNERAÇÃO. ART. 111, II, DO CTN. NORMA ISENTIVA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. 1. O entendimento do STJ é de que, à luz do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, a norma tributária concessiva de isenção deve ser interpretada literalmente, na hipótese, a concessão de isenção do imposto de renda a partir da data da comprovação da doença vai de encontro à interpretação do art. 6º, XIV, da Lei 7.713 /1988, que prevê que a isenção se dá sobre os proventos de aposentadoria, e não sobre a remuneração. 2. Agravo Interno não provido. (AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL Ag Int no Resp 1601081, SP 2016/0131057-6 (STJ) rel. Min. HERMAN BENJAMIN, T2 - SEGUNDA TURMA DJe 11/05/2017)

Vale esclarecer, ainda, que a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, como consolida o artigo 175 do Código Tributário Nacional em seu parágrafo único, visto que são obrigações autônomas e independentes, sendo que seu descumprimento pode transformar essa obrigação em principal, aplicando-se uma multa ao contribuinte. Como se vê, entidades imunes e

isentas possuem a obrigação de manter em dia todas suas obrigações acessórias como escriturações contábeis e livros.

Ainda conforme entendimento majoritário e o informativo 657 do STF, uma lei nova que revoga uma isenção configura um aumento indireto do tributo e está sujeita ao princípio da anterioridade, visto que materialmente o tributo passa a existir, devendo o contribuinte ter acesso prévio a carga tributária que será responsável, não podendo ser surpreendido.

Os princípios supracitados visam possibilitar que o contribuinte se planeje para arcar com o pagamento do tributo com uma certa antecedência, sem permitir que lhe onerem excessivamente. O princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, alíneas B e C da Constituição Federal, tem o escopo de conceder um prazo para o contribuinte se programar em face do aumento ou da criação de um novo tributo, impedindo, em regra, que este aumento ou criação sejam cobrados no mesmo exercício ou em um período inferior a 90 dias, ressalvado exceções que podem ser cobradas imediatamente como nos casos do II, IE, IOF, IEG e no empréstimo compulsório em caso de guerra. Na mesma linha de raciocínio, o princípio da não surpresa ao contribuinte visa impedir que este sofra cobranças inesperadas e sem tempo hábil para se planejar e efetuar o pagamento.

No que tange as imunidades, cabe inicialmente destacar seu conceito que se constituem por uma não incidência de determinado tributo qualificada pela Constituição. Neste caso, o fato gerador sequer ocorre, pois, a carta magna consolida as hipóteses em que isto não será possível (TORRES, 2005).

Ainda em relação a imunidade, vale ressaltar que ela é extensiva as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público em relação ao patrimônio, rendas e serviços vinculados às suas atividades essenciais, sendo essencial destacar que essa imunidade não ocorrerá quando houver exploração da atividade econômica por parte do Estado com as sociedades de economia mista e empresas pública, caso em que haverá sujeição ao mesmo regime das empresas privadas.

Diante do cenário apresentado, é fundamental que se coloque em análise alguns posicionamentos dos tribunais superiores em relação às imunidades e às isenções tributárias concedidas. Assim, cumpre ressaltar o teor da Súmula Vinculante de nº 52, a qual ratifica o entendimento de que a entidade imune manterá seu benefício fiscal desde que direcione os recursos obtidos as suas finalidades essenciais:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da

Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Por essa análise, é possível constatar que os benefícios concedidos gozam de considerável rigidez, visto que é possível que essas entidades realizem atividades distintas das suas essenciais, mas permanecerão com seu benefício se destinarem integralmente os recursos obtidos nas suas atuações essenciais. O dispositivo tem o intuito de possibilitar outros meios de serviços para as entidades que possibilitem sua sobrevivência financeira, desde que os valores conseguidos com estas atividades diversas sejam totalmente direcionados para as finalidades da pessoa jurídica de direito privado em questão.

Portanto, como se verifica, a lógica do legislador ao conferir imunidades na Carta Magna, bem como os atuais entendimentos jurisprudenciais e as isenções concedidas por meio de leis específicas têm um ponto em comum: são conferidas a quem, em tese, preenche os requisitos legais de não exercer atividade econômica e de direcionar seus recursos exclusivamente nas suas finalidades essenciais. Diante desse contexto, surge a seguinte indagação: seriam os clubes de futebol sociedades empresárias ou seriam pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa, como o exemplo das associações, desde que cumpram com suas obrigações acessórias? Para tal indagação, cumpre aclarar as concepções de clube de futebol ante o ordenamento jurídico brasileiro.

### 3. Concepções sobre os clubes de futebol

A natureza jurídica dos clubes de futebol no Brasil possui uma característica bem distinta das instituições ao redor do mundo. Enquanto na Europa a grande maioria dos clubes funcionam como empresas, algumas até com capital aberto, no Brasil os clubes ainda possuem uma estrutura de entidades sem fins lucrativos geridos através do seu estatuto social (COSTA, 2012). A par disso, analisando os principais clubes do país, observa-se que a maioria deles possui em seus estatutos a natureza jurídica de associação civil, regidos, portanto, pelo artigo 54 e seguintes do Código Civil. Ademais, o artigo 16 da Lei Pelé (lei 9532/97) parece reforçar a autonomia dos clubes como pessoa jurídica de direito privado, mais especificamente como associações, estipula que os clubes serão regidos especificamente por seus estatutos e contratos sociais.

Corroborando a argumentação de que os clubes de futebol constituem associações sem fins lucrativos, em três de julho de 2018(03/07/2018), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) apreciou o problema em sua instância

superior pela primeira vez. E, por decisão majoritária- seis votos contra dois- o conselho superior entendeu que os clubes de futebol profissionais se enquadram como associações civis sem fins lucrativos desde que não distribuam lucro entre os sócios e limitem a remuneração dos seus diretores, afastando, no caso concreto, uma cobrança de cerca de oitenta e cinco milhões de reais do Clube Atlético Paranaense, conforme se observa a decisão a seguir transcrita:

Adentrando o exame de mérito, discorre sobre seu enquadramento na isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, na condição de associação civil sem fins lucrativos. Nessa linha, argumenta que é uma associação civil sem fins lucrativos e que a pretexto de interpretar literalmente a lei, o autuante suprimiu uma parte do caput do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997. Também argumenta acerca da inoportunidade de transformação da natureza jurídica das entidades, pela Lei Pelé, e tece considerações sobre a confusão indevida dos conceitos de atividade econômica e atividade de fins lucrativos. Afirma que o autuante, por via transversa, está a defender a tese de que a Lei Pelé teria automaticamente transformado toda e qualquer entidade ou associação atuante na área do futebol profissional em uma empresa com fins lucrativos. Transcreve o artigo 2º da Lei Pelé e argumenta que confundir 'atividade econômica' com atividade econômica de fins lucrativos é definir o todo pela sua parte; Confundir o gênero com a espécie. Transcreve o § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e afirma que o mesmo aponta, com clareza, que existe atividade econômica sem fins lucrativos. – CARF - CLUBES DE FUTEBOL. ASSOCIAÇÃO CIVIL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA - ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ (BRASIL,2018).

Em atenção à decisão acima, cumpre reiterar que as entidades filantrópicas, recreativas, entidades sem fins lucrativos não pagam IRPJ e CSLL por gozarem de uma isenção em relação a sua renda, desde que revertam os recursos nas suas finalidades essenciais, conforme entendeu o CARF na decisão supracitada quando ratificou a isenção tributária ao Clube Atlético Paranaense. Nesse sentido, é o que prescreve a lei legislação infraconstitucional, mais precisamente no artigo 15 da lei 9532 de 1997, isentando os clubes de futebol sobre o pagamento de tributos sobre sua renda em razão do dispositivo que os considera como entidades sem finalidades lucrativas, como se verifica a seguir:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Insta esclarecer que associações civis sem finalidade lucrativa são entidades privadas com personalidade jurídica de direito privado e caracterizadas pelo agrupamento de pessoas em prol de um mesmo objetivo. Para que esse enquadramento permaneça,

estas pessoas jurídicas de direito privado não podem exercer atividade econômica e consequentemente não podem distribuir dividendos entre os seus sócios (DINIZ, 2020).

No que tange ao caso específico dos clubes de futebol, também não é permitida a remuneração dos seus dirigentes, devendo laborar no cargo sem qualquer salário, sob pena de configurar um desvio das suas finalidades (CABIANCA, 2019).

Todavia, vem se percebendo um movimento doutrinário e jurisprudencial para que os clubes de futebol sejam considerados sociedades empresárias, na medida em que atuam como atividade típica de empresa (BERTELLA, 2015). A partir dessa posição, em discussão recente sobre o tema, a prefeitura de São Paulo ajuizou uma execução fiscal em face da Sociedade Esportiva Palmeiras, cobrando o valor de aproximadamente R\$ 55 milhões de reais atinentes a uma suposta inadimplência de IPTU. Em sua defesa, a entidade menciona o artigo 15 da lei 9532 de 1997, aduzindo que é uma entidade sem fins lucrativos e que, para tanto, também gozaria de isenção específica concedida pela prefeitura paulista, sendo indevida, portanto, a cobrança realizada. Inconformada com a execução supramencionada, a Sociedade Esportiva Palmeiras interpôs recurso onde em 22 de fevereiro de 2019, conseguiu provimento com o fito de suspender a cobrança do IPTU até o fim da discussão administrativa (LOPES, 2020).

Ademais, o clube alega também que em momento algum teria sido informado da revogação da isenção ou recebido qualquer auto de infração, ferindo os princípios da não surpresa do contribuinte e da anterioridade.

Ainda sob o argumento em favor da desqualificação dos clubes como associações sem finalidade lucrativa, fundamenta-se pelo princípio da capacidade contributiva do direito tributário que tem como escopo a distribuição equitativa da carga tributária, fazendo com que os mais abastados naturalmente contribuam com cifras maiores (FERNANDES, 2019). Por esse raciocínio, observa-se que os clubes de futebol movimentam grandes receitas anualmente, principalmente com a venda de jogadores e bilheteria, motivo pelo qual esta corrente entende que a isenção concedida a estes gera um desequilíbrio nas relações jurídico-tributárias por não ter isonomia.

Nos últimos anos a Fazenda Pública vem autuando diversos clubes, buscando reinterpretar as normas vigentes e consolidar o argumento de que os clubes movimentam elevadas transações financeiras para quem não busca fins lucrativos, além de incentivar que os órgãos competentes identifiquem quem não está cumprindo rigorosamente os requisitos que possibilitam a concessão do benefício tributário em questão, conforme veiculado no sítio eletrônico no texto da Folha de São Paulo de que a União cobra mais

de R\$ 14 bilhões de reais de entidades consideradas filantrópicas. (WIZIACK; PRADO, 2018).

Enquanto o Fisco tem aumentado consideravelmente o número de autuações feitas a entidades teoricamente sem fins lucrativos aduzindo o descumprimento dos requisitos que concedem tal benefício, diversos tributaristas especialistas no terceiro setor argumentam que as associações devem permanecer usufruindo do benefício até o momento em que forem comprovadas as irregularidades após garantia do contraditório e da ampla defesa, visto que revogar essas isenções sem a discussão de mérito poderia ensejar uma insegurança jurídica incalculável.

Nessa linha de raciocínio, equiparar as entidades esportivas com sociedades empresárias, pode ser uma saída possível para atenuar a crise estatal, podendo até conferir tratamento diferenciado aos clubes em virtude do seu tamanho e faturamento, assim como ocorre entre as microempresas e as grandes empresas. Além disso, tal enquadramento poderia até possibilitar que entidades desportivas em situação falimentar socorram ao judiciário para pleitear os benefícios da recuperação judicial.

#### 4. Da gestão temerária e necessidade de boas práticas

Os clubes de futebol devem manter suas obrigações fiscais e trabalhistas em dia, foi sancionado em 2015 o projeto de lei 13.155, que versa sobre o PROFUT, dispositivo que tem por escopo permitir que as entidades renegociem suas dívidas caso cumpram alguns requisitos - como realizar em dia seus pagamentos, ter suas demonstrações contábeis auditadas e não antecipar receitas futuras- sob pena de gravíssimas penalidades em caso de descumprimento.

Trata-se de uma preocupação do Governo Federal em manter os clubes desportivos em pleno funcionamento, concedendo diversos benefícios para que ampliem seus prazos para pagamento e consigam fazer uma reunião de credores para satisfazer, a longo prazo, todas dívidas existentes.

Evidentemente é mais uma tentativa do poder público de incentivar a modernização na gestão dos clubes, visando tira-los do enquadramento de entidades amadoras sem fins lucrativos, dando em contrapartida termos melhores de negociação em relação a dívidas com a Receita Federal, com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o Banco Central e também com seus débitos de FGTS

Assim, além de ter o objeto principal de gerar saúde financeira aos clubes por aumentar seus parcelamentos e melhorar as condições para pagamento de dívidas, o projeto supracitado estabeleceu diversas penalidades para os clubes que não cumprirem os requisitos estabelecidos, podendo influenciar até no âmbito desportivo, como no caso de um rebaixamento aos clubes que não seguirem a risca a responsabilidade financeira estabelecida, como estabelece o dispositivo subsequente:

Art. 40. A Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações: § 3º Em campeonatos ou torneios regulares com mais de uma divisão, serão observados o princípio do acesso e do descenso e as seguintes determinações, sem prejuízo da perda de pontos, na forma do regulamento: I - a entidade de prática desportiva que não cumprir todos os requisitos estabelecidos no inciso II do § 1º deste artigo participará da divisão imediatamente inferior à que se encontra classificada.

No que tange as penalidades impostas pela lei, suas consequências geraram diversas controvérsias no mundo tributário. Boa parte da doutrina aduz que os clubes inadimplentes devem ter o mesmo tratamento de qualquer contribuinte com débitos em aberto, a oposição de uma execução fiscal para discutir os valores, não sendo razoável que eventuais inadimplementos gerem prejuízos esportivos.

Ademais, uma penalidade imposta esportiva a um clube que esteja inadimplente pode gerar danos dificilmente reparáveis, pois ao fim de uma longa discussão tributária a entidade pode ter razão e comprovar que não possuía aquela dívida, já tendo sofrido o grave dano de um rebaixamento, por exemplo, como já ocorreu em diversos casos no nosso país, o problema atual reside no fato de que a lei não está sendo rigorosamente cumprida. Por mais que o dispositivo qualifique como gestão temerária o adiantamento de receitas de exercícios futuros, diversos clubes seguem adotando tais práticas sem que sejam impostas as referidas penalidades, ocorrendo uma omissão estatal no que se refere a fiscalização dos clubes, permitindo que sigam com as mesmas práticas sem sofrer as devidas penalidades.

Conforme já exposto acima, um dos grandes objetivos do PROFUT é profissionalizar a gestão dos clubes de futebol, admitindo uma nova concepção sobre os clubes de futebol. Para tanto, visa implementar nas associações desportivas práticas de governança corporativa, buscando impedir atos de corrupção, estabelecer códigos de ética nas relações internas e externas que a entidade participar e, essencialmente, concretizar uma verdadeira estrutura de gestão empresarial.

Uma grande dificuldade imposta para esse novo modelo de governança ser implementado nos clubes é sua estrutura arcaica, com estatutos elaborados 40, 50 anos atrás que os enquadram em alguns casos em uma natureza jurídica inadequada ao atual ordenamento jurídico brasileiro, como o Vasco e o Fluminense que são “sociedades civis”, afastando sua realidade dos modelos empresariais comuns hoje em dia.

A CPI do futebol foi uma grande tentativa de moralizar o esporte e penalizar os atos de corrupção, mas o relatório terminou sem nenhum indiciamento e apenas com diversas recomendações para mudanças no esporte, tendo como exemplo um projeto de lei que determinaria a obrigatoriedade de que todas negociações financeiras no futebol fossem comunicadas ao Controle de atividades financeiras (COAF).

Traçando um paralelo, atualmente a maioria dos clubes europeus de futebol já possuem uma estrutura empresarial, com boa parte deles inclusive atuando como empresas de capital aberto, colocando ações a disposição. A título de ilustração, o clube de futebol Sporting de Portugal adotou em seu estatuto social, aprovado na Assembleia Geral de 28/06/2014, a natureza jurídica de sociedade empresarial anônima, conforme o artigo 1º “A sociedade tem natureza de sociedade anônima desportiva, adota a denominação de “ Sporting Clube de Portugal- Futebol, SAD” e durará por tempo indeterminado” ( SPOTING, 2014). Como se verifica, há uma grande diferença entre a estrutura empresarial dos clubes europeus, nos quais já se adota um modelo empresarial, enquanto os brasileiros ainda são considerados, em sua maioria, como entidades civis sem fins lucrativos e sem qualquer estrutura empresarial.



## 5.A Lógica do contraditório e a interlocução entre Direito e Economia

Conforme exposto no texto intitulado “A Lógica do Contraditório: ainda somos medievais”, é essencial trazer ao caso concreto as diferenças entre essa lógica e o princípio do contraditório, demonstrando como os constantes conflitos entre teses tributárias geram uma enorme insegurança jurídica.

Previsto em nossa Carta Magna como um dos principais princípios do mundo jurídico, o princípio do contraditório visa garantir a todos os envolvidos o acesso a todos meios de defesa e a rebater todas as alegações colocadas, devendo o magistrado basear suas decisões nas argumentações colocadas em debate no processo. Trata-se de uma garantia fundamental conferida para que todos tenham no processo uma possibilidade ampla de se defender.

Em relação a lógica do contraditório, fundada na discordância entre os atores, entende-se apenas se garante o debate no caso concreto em análise, resolvendo de forma individualizada aquela lide, mas devolvendo para sociedade a perpetuação da divergência que poderá ensejar a propositura de diversas novas demandas. Assim, não teria sido capaz de gerar uma segurança jurídica a sociedade e, pelo contrário, resultaria em intermináveis teses e discussões. (FILHO; SILVA, 2015)

Frequentemente os tribunais superiores mudam seus entendimentos e geram considerável reflexo na sociedade, como ocorreu recentemente no caso em que o STF determinou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, gerando direito a repetição do indébito a milhares de contribuintes e gerando para o poder público o dever de fazer essa restituição em um momento de déficit fiscal considerável. Nos próximos 5 anos, prazo prescricional para pleitear a repetição, as discussões sobre o direito a restituição frente ao colapso do poder público se intensificarão, sendo que decisões judiciais de tal substância refletem na sociedade como um todo.

Por outra ótica, vale salientar como o mundo jurídico gera grandes reflexos na sociedade como um todo e, também, na economia. Em tempos de uma grande crise no país, diversos profissionais discutem incessantemente novas formas de reduzir gastos e captar receitas. Nesse sentido, é possível visualizar a responsabilidade que o judiciário terá quando tratar do problema em análise buscando atenuar, dentro do possível, a controvérsia. Discussões de tamanha relevância possuem um caráter multilateral, produzindo efeitos nos aspectos econômicos, jurídicos e sociais.

Contudo, as discussões parecem se alongar por bastante tempo, visto que os interesses contrapostos podem gerar modificações significativas no cotidiano estatal e das

associações desportivas. Além disso, independentemente da posição que os tribunais superiores consolidarão, os efeitos modulados das decisões judiciais pode ser um caminho mais seguro, para viabilizar a continuidade das entidades desportivas e proporcionar mais segurança jurídica e econômica a todos os atores envolvidos.

## 6. Considerações Finais

O presente estudo teve por motivação avaliar os aspectos acerca da discussão tributária sobre a isenção dos clubes de futebol, analisando se realmente deveriam se enquadrar como entidades sem fins lucrativos mesmo movimentando valores tão consideráveis ou se deveriam receber da Fazenda Pública o mesmo tratamento que recebem as demais empresas.

Seu principal escopo foi avaliar se é mais interessante para nossa sociedade a criação de uma nova fonte de receita ao poder público ou se as entidades desportivas devem permanecer com seus benefícios, possibilitando sua existência e favorecendo seu aspecto cultural, social e constitucional.

Nesse contexto, iniciou-se um aprofundamento sobre a carga tributária brasileira, esclarecendo diversos pontos sobre sua complexidade e concluindo que, diferentemente de outros países, no Brasil a tributação é focada principalmente nos bens de consumo, não tributando dividendos e tributando com alíquotas extremamente reduzidas a renda, esclarecendo que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo sobre bens e serviços, enquanto no mesmo momento opta pela não tributação de dividendos, o que é feito pela maioria dos países no mundo, com raríssimas exceções.

A análise tributária brasileira também passou por um breve histórico da tributação em nosso país, analisando os aspectos da nossa carga tributária, equiparando suas características específicas com as cargas de outros países e posteriormente vindo a observar de forma específica o Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tributos que são objeto de isenção conferida pelo artigo 15 da lei 9532 de 1997.

Para elucidação da questão também foi essencial esclarecer as diferenças entre os institutos da imunidade tributária e da isenção tributária, deixando claro que no caso do segundo, por se tratar de um benefício concedido pela legislação infraconstitucional, a isenção pode ser revogada a qualquer momento desde que não concedida por prazo determinado e com condições, na inteligência do artigo 178 do Código Tributário Nacional, exatamente o que poderia ocorrer no presente caso. Em outra etapa, foram

analisados os posicionamentos dos tribunais superiores, tanto no judiciário como no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), inferindo-se que os benefícios são mantidos nos casos em que os recursos obtidos forem inteiramente destinados as finalidades essenciais da entidade, não podendo também distribuir lucro entre seus sócios e remunerar seus diretores.

Em seguida, o trabalho ressaltou os pontos centrais da discussão na ótica dos clubes de futebol, analisando sua natureza jurídica e as dificuldades financeiras que levaram a edição da lei chamada PROFUT, dispositivo que tem o escopo conceder melhores condições de parcelamento as dívidas das entidades desportivas caso atendam alguns requisitos, deixando evidente por quais razões é primordial que os clubes adotem estruturas empresariais, favorecendo práticas de governança corporativa e compliance em suas atividades e coibindo práticas fraudulentas.

O estudo passou ainda pela discussão acerca do texto denominado “A lógica do contraditório” e avaliando a repercussão da discussão em análise na interlocução entre direito e economia, mencionando como a consolidação de um entendimento no primeiro poderá influenciar no segundo. Os reflexos que podem ser causados pela decisão do judiciário acerca da possibilidade de tributar os clubes são substanciais, podendo ao mesmo tempo concretizar uma nova grande fonte de lucro estatal e o fim das atividades de diversas entidades desportivas em nosso país.

É possível constatar como a presente discussão é essencial sob diversos aspectos, sendo recomendável inclusive a realização de audiências públicas para deliberar sobre o tema, ouvindo todos interessados na questão, desde entidades desportivas que gozam da imunidade até órgãos públicos como a Receita Federal, sem esquecer da participação da própria população, grande interessada no tema. Assim, torna-se imprescindível avaliar a natureza jurídica dos clubes para compreender se realmente devem gozar da mencionada isenção, levando em conta que sua tributação pode ser um dos caminhos para que o país possa ter sua crise fiscal atenuada. Ademais, também deve ser ponderada a função que as entidades desportivas exercem em nossa sociedade, desde seu aspecto social até a movimentação da economia criando empregos com seus grandes eventos. Portanto, para que o debate possa ser mais fértil, é importante valorar todos os argumentos trazidos pelos envolvidos no conflito para que se possa efetivar uma melhor harmonia entre interesses públicos e interesses privados, como se apresenta nesse estudo.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, R. **Direito Tributário**. 12ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018.
- BATTI, G. B. Reforma tributária no Brasil: Uma necessidade inadiável. **Revista Ciências da Sociedade (RCS)**, Pará, v. 1, p.68-79, Jan/Jun 2017. Disponível em:
- BERTELLA, A. C. **O clube de futebol como sociedade empresária**. 2015. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**, 1966.
- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Especial do Contribuinte n. 10980.726897/2011-23. Relatora: Cristiane Silva Costa. Acórdão: 9101-003.648. 3 de julho de 2018.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988.
- BRASIL. Lei 9532/1997
- CABIANCA, L. D. **Possibilidade de personalidade jurídica para clubes de futebol e suas implicações**. 2019.) <http://dspace.mackenzie.br/handle/10899/20151>
- COSTA, F. O. **Estruturação jurídica do clube-empresa**. 2012. 143f. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Direito e instituições políticas, FUMEC, Belo Horizonte, 2012.
- DINIZ, M. H. **Curso de direito civil brasileiro**. Vol.1. Teoria Geral do Direito Civil. 37ª ed. São Paulo. Saraivajur, 2020.
- FERNANDES, Bianca Alves. O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação às espécies tributárias. 2019. 62 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019. Disponível em<<https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/27874>>
- FILHO, R. M. I.; SILVA, F. D. L. L. A Lógica do Contraditório: Ainda somos medievais, Rio de Janeiro, 2015. Disponível em [https://www.academia.edu/24271613/A\\_L%C3%93GICA\\_DO\\_CONTRADIT%C3%93RIO\\_ainda\\_somos\\_medievais\\_THE\\_LOGIC\\_OF\\_CONTRADICTORY\\_we\\_are\\_still\\_medieval](https://www.academia.edu/24271613/A_L%C3%93GICA_DO_CONTRADIT%C3%93RIO_ainda_somos_medievais_THE_LOGIC_OF_CONTRADICTORY_we_are_still_medieval) acesso em 20/08/2020.
- LOPES, P. Palmeiras suspende cobrança de 63 milhões de reais por IPTU de estádio. **Uol**, 2019. Disponível em:<<https://www.uol.com.br/esporte/futebol/ultimas-noticias/2019/02/23/palmeiras-suspende-cobranca-de-r-63-milhoes-por-iptu-de-estadio.htm>>. Acesso em 21/09/2020

SPORTING CLUBE PORTUGAL. **Estatuto.** Disponível em:  
[https://www.sporting.pt/incscp/pdf/investor\\_relations/ir\\_estatutos\\_020215.pdf](https://www.sporting.pt/incscp/pdf/investor_relations/ir_estatutos_020215.pdf)  
Acessado em 24 set. 2020.

TORRES, R. L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário.** Vol. III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WIZIACK, J.; PRADO, M.. União cobra R\$ 14,4 bilhões de igrejas, clubes e entidades assistenciais. Folha de S. Paulo, Brasília, 15 jan. 2018. Disponível em:  
<<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2018/01/1950433-uniao-cobra-r-144-bilhoes-de-igrejas-clubes-e-entidades-assistenciais.shtml>> Acesso em: 21/10/2019