

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA  
FACULDADE DE DIREITO  
DIEGO ROCHA DIAS**

**A ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E  
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE  
FUTEBOL**

**Juiz de Fora  
2022**

**DIEGO ROCHA DIAS**

**A ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS  
DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Tributário sob orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora  
2022**

## **FOLHA DE APROVAÇÃO**

**DIEGO ROCHA DIAS**

### **A ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

---

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dra. Elizabete Rosa de Mello  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

---

Prof. Dr. Abdalla Daniel Curi  
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

---

Aloísio da Silva Lopes  
Especialista pela Universidade de Chicago  
Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro - PUC/RJ

PARECER DA BANCA

APROVADO

REPROVADO

Juiz de Fora, 7 de fevereiro de 2022.

## AGRADECIMENTOS

Meus mais sinceros agradecimentos à Universidade Federal de Juiz de Fora, instituição educacional que promove o ensino e a pesquisa de forma crítica e responsável. Registro também minhas considerações e estimas à Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello, exemplo de docente que, ao longo de 8 meses, orientou-me de forma atenciosa e solícita.

Ao Prof. Dr. Abdalla Daniel Curi e ao Prof. Aloísio da Silva Lopes, agradeço por terem aceitado o convite para examinar esta monografia e pelas valorosas considerações que foram tecidas acerca da presente dissertação.

Agradeço aos amigos que fiz na época de escola e que estiveram comigo durante a graduação, bem como aos que conheci na Faculdade de Direito. Ao Henrique, ao Lucas e ao Matheus, meus irmãos de jornada, deixo meu agradecimento pela amizade e por todas as memoráveis conversas e galhofas que temos desde meados de 2017.

À minha querida mãe, melhor amiga e grande incentivadora, Dil, ao meu pai, William, e ao meu pai de criação e de consideração, Marco, agradeço por todo amor, cuidado, carinho e suporte que recebo. Ao Marco, manifesto minha eterna gratidão pelo acolhimento, pelo amor e pela vida maravilhosa a que me destinou.

Aos meus irmãos, Arthur, Lorena e Rafael não só agradeço pela convivência e pelo companheirismo, como também peço desculpas, pois, apesar do dever de ofício de ter que suportar um irmão repleto de idiosincrasias, não deveriam ser submetidos à tamanha implicância e egoísmo. À vocês três, desejo tudo o que há de mais fascinante neste mundo e saibam que, no que precisarem, estarei sempre à disposição, mesmo que seja de forma ranzinza.

## RESUMO

Esta monografia analisa se os clubes de futebol são isentos ao pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica (IRPJ). Justifica-se este estudo diante do cenário de insegurança jurídica no desporto nacional. A Receita Federal do Brasil (RFB) autua as agremiações futebolísticas em razão do não pagamento do referido imposto, enquanto que os clubes suscitam pela isenção. Como há poucas manifestações jurisdicionais sobre o tema e, diante de entendimentos conflitantes proferidos pela Advocacia-Geral da União, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela RFB, constatam-se incertezas se a obrigação é devida ou não. Assim, à luz dos princípios e conceitos do Direito Tributário, abordar-se-á o regime de tributação aplicável aos clubes de futebol no tocante ao IRPJ, apresentando o arcabouço normativo e jurisprudencial pertinentes. O marco teórico adotado é o pós-positivismo jurídico, ao passo que a corrente da dialética consiste na metodologia. Como resultados dessa monografia, depreende-se que a associação civil é um modelo organizativo apto à atividade econômica do futebol profissional, cujos clubes devem ser considerados isentos ao pagamento do IRPJ. A isenção é conferida, geralmente, na modalidade gratuita e configura-se como benefício tributário. Diante da renúncia de receita e com vistas à tributação justa, mostra-se razoável que a fruição da isenção ocorra de forma onerosa, isto é, ante a realização de contraprestações. Analisando exclusivamente a obrigação do IRPJ, a transformação de clube de futebol em Sociedade Anônima do Futebol deve ser feita de forma criteriosa.

**Palavras-chave:** Tributação; Isenção; Clube de Futebol; Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; Benefício tributário.

## **ABSTRACT**

*This monograph analyzes whether soccer clubs are exempt from the payment of corporate income tax (IRPJ). This study is justified by the scenario of legal uncertainty in the national sport. The Brazilian Federal Revenue Service (RFB) assesses soccer associations for non-payment of the tax, while the clubs claim exemption. As there are few jurisdictional manifestations on the subject, and in face of conflicting understandings issued by the Attorney General of the Union, the Attorney General of the National Treasury and the RFB, there is uncertainty as to whether the obligation is due or not. Thus, in light of the principles and concepts of Tax Law, the taxation system applicable to soccer clubs with regard to IRPJ will be addressed, presenting the relevant normative and jurisprudential framework. The theoretical framework adopted is post-positivist legal theory, while the dialectical current consists in the methodology. As results of this monograph, it is inferred that the civil association is an organizational model suitable for the economic activity of professional soccer, whose clubs should be considered exempt from the payment of IRPJ. The exemption is generally granted free of charge and is considered a tax benefit. In view of the waiver of revenue and with a view to fair taxation, it seems reasonable that the enjoyment of the exemption occurs in a costly manner, i.e., in exchange for consideration. Analyzing exclusively the IRPJ obligation, the transformation of a soccer club into a Football Corporations must be done carefully.*

**Keywords:** *Taxation; Exemption; Soccer Club; Tax on income and earnings of any nature; Tax benefit.*

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL .....</b>	<b>10</b>
<b>3 CONCEITOS E DIFERENÇAS ENTRE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS .....</b>	<b>17</b>
<b>4 LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL .....</b>	<b>24</b>
<b>5 ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS DO CARF SOBRE A ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL .....</b>	<b>29</b>
5.1 Apresentação de pareceres consultivos da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil .....	37
<b>6 A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA A SOCIEDADE ANÔNIMA DO FUTEBOL .....</b>	<b>41</b>
<b>7 PROPOSTAS PARA ISENÇÃO ONEROSA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL ...</b>	<b>49</b>
<b>8 CONCLUSÃO .....</b>	<b>53</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>55</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Os clubes brasileiros de futebol, em sua maioria, são grandes devedores da União, especialmente nas relações tributárias, apesar de, ano após ano, terem aumentado suas receitas que se aproximam da casa do bilhão de reais. Em consulta ao sítio eletrônico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) (UNIÃO, 2021), constata-se que os vinte clubes integrantes do Brasileirão Série A 2021 (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021) devem, conjuntamente, cerca de R\$250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais) a título de obrigações tributárias federais, mormente o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica (IRPJ).

Sobre o IRPJ, as agremiações asseveram que são isentas ao pagamento do tributo em razão da outorga que a lei lhes confere. Entretanto, a Receita Federal do Brasil (RFB) tem atuado às entidades desportivas requerendo o recolhimento do referido imposto. Como a Advocacia-Geral da União (AGU), a PGFN e a RFB possuem compreensões divergentes em relação à isenção arguida pelos clubes, apura-se que há indefinição quanto à obrigatoriedade do pagamento do tributo. Situação essa que é acentuada pela ausência de manifestação do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o assunto.

Por conseguinte, as demandas que envolvem a outorga de isenção do IRPJ para os clubes de futebol estão restritas à análise do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado vinculado ao Ministério da Economia que aprecia os recursos que tratem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela RFB. Não obstante à competência para analisar matéria que versa sobre a execução da legislação tributária federal, registra-se que os componentes do CARF, ou seja, os conselheiros, não necessariamente possuem graduação na área do Direito.

O presente trabalho de conclusão de curso adotou como marco teórico o pós-positivismo, teoria que possibilita a adequação ao analisar a subsunção do fato à norma, ensejando a consideração de demais fatores além da literalidade das disposições da regra, como a teoria da interpretação. Nesse sentido, a abordagem que será exposta sobre as normas do IRPJ pertinentes aos clubes de futebol não se restringe à literalidade da lei. Assim, o exame dos dispositivos será permeado de considerações frente às mudanças fáticas, de apresentação de pareceres consultivos de órgãos federais e de entendimentos jurisprudenciais,



corroborando com as interpretações que serão tecidas em conformidade com o ordenamento jurídico.

A dialética consiste na metodologia aplicada neste estudo, pois vislumbra a realidade histórica não apenas como um fluxo, mas como a origem de uma explicação. Nesse sentido, serão analisados os conceitos relevantes ao tema, para, posteriormente, interpretá-los à luz da legislação pátria.

Esta monografia está estruturada da seguinte forma: o segundo Capítulo aborda a natureza jurídica e o conceito de associação civil, espécie de pessoa jurídica que grande parte dos clubes nacionais escolhem se constituir. Há investigação para examinar se é possível que uma associação civil desempenhe a atividade econômica do futebol profissional. Já o terceiro Capítulo promove a conceituação e a diferenciação de incentivo e benefício tributários, ao passo que o quarto Capítulo apresenta o arcabouço normativo relevante à isenção dos clubes de futebol ao não pagamento do IRPJ. No quinto Capítulo, a jurisprudência concernente ao tema será observada e haverá também confrontação das razões contrárias à proposição arguida neste trabalho acadêmico. A Sociedade Anônima do Futebol (SAF) e os preceitos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza a qual essa espécie social se submete serão explanadas no sexto Capítulo, enquanto que no sétimo, e último Capítulo, propostas para a elaboração de isenção onerosa para as agremiações desportivas serão apresentadas.

## 2 NATUREZA JURÍDICA E CONCEITO DE ASSOCIAÇÃO CIVIL

Este Capítulo tem como desígnio enunciar o instituto da associação civil, apresentando tanto a sua natureza jurídica quanto o seu conceito, após a definição de pessoa jurídica e de suas espécies.

Com o intuito de examinar como a renda de cada agremiação desportiva componente do Brasileirão Série A 2021 (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021) é tributada pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica, foi realizada pesquisa que analisou o estatuto social e a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) de todos os vinte clubes participantes. O exame do estatuto social em conjunto com o do CNPJ possibilita a verificação do modelo organizacional adotado pela entidade futebolística, situação essa que impacta na tributação do IRPJ, haja vista a existência de normas específicas para cada forma de constituição da pessoa jurídica. O regime de tributação, portanto, está intrinsecamente relacionado com a estruturação da entidade contribuinte.

Realizada a pesquisa, conclui-se que dezoito dos vinte clubes membros do Brasileirão Série A 2021 (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021) são associações civis desportivas sem fins lucrativos. Consequentemente, apenas duas agremiações não estão dispostas sob tal modelo, o Red Bull Bragantino e o Cuiabá Esporte Clube, ambos constituídos como sociedade empresária limitada. Considerando o amplo predomínio do modelo associativo no mais alto nível do futebol brasileiro (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021), indaga-se sobre os motivos que ensejam a preferência pela organização dos clubes de futebol como associações civis. Assim, passa-se à inquirição do instituto da pessoa jurídica e de suas espécies, para a posterior compreensão da natureza jurídica e do conceito de associação civil.

Segundo Orlando Gomes, as pessoas jurídicas são entes formados pelo agrupamento de homens que, visando um objetivo comum, estruturam-se de forma organizada, afetam um patrimônio próprio e independente do de seus sócios, procedendo como uma unidade. Diante disso, as obrigações são contraídas em nome da instituição, não se confundindo com os membros que a compõem, uma vez que adquirem capacidade e personalidade própria (GOMES, 2019, p. 134). Por conseguinte, a personalização representa o inevitável fenômeno do fato associativo, deferindo a certos grupos sociais a faculdade de persecução de fins

comuns, os quais, sem a união de esforços e haveres seriam extremamente difíceis, ou até mesmo, impossíveis, de serem realizados através de ações individuais (GOMES, 2019, p. 134).

O Direito positivo brasileiro, nos artigos 40, 41 e 44 do Código Civil (BRASIL, 2002), classifica as pessoas jurídicas em pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado, subdividindo as de direito público em pessoas jurídicas de direito público interno e externo. As pessoas jurídicas de direito público externo são entes regidos pelo Direito Público Internacional (GOMES, 2019, p. 138), como os Estados da comunidade internacional e as organizações transnacionais, como, por exemplo, a Organização das Nações Unidas (ONU) e o Fundo Monetário Internacional (FMI).

Por outro lado, as pessoas jurídicas de direito público interno são tuteladas pelo Direito Público (GOMES, 2019, p. 138), em especial pelo Direito Administrativo, ramo do saber do Direito que regulamenta as relações jurídicas entre a população, os agentes e os órgãos públicos, além das pessoas jurídicas que integram a Administração Pública. Nesse sentido, consiste tanto nas entidades componentes da organização política pátria, isto é, a Administração Pública Direta, como a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, quanto nas instituições constituídas e mantidas pelo Poder Público para a promoção de serviços de interesse coletivo, integrando a Administração Pública Indireta, como as autarquias, inclusive as associações públicas, e as demais entidades de caráter público criadas por lei, nos termos do art. 41 do Código Civil (BRASIL, 2002).

No tocante às pessoas jurídicas de direito privado, Caio Mário da Silva Pereira entende que:

As pessoas jurídicas de direito privado são entidades que se originam do poder criador da vontade individual, em conformidade com o direito positivo, e se propõem realizar objetivos de natureza particular, para benefício dos próprios instituidores, ou projetadas no interesse de uma parcela determinada ou indeterminada da coletividade (PEREIRA, 2020, p. 270).

Ante a elucidação do conceito, registra-se que o art. 44 do Código Civil (BRASIL, 2002) apresenta as espécies de pessoas jurídicas de direito privado, quais sejam: as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, as empresas individuais de responsabilidade limitada e os partidos políticos são espécies de pessoas jurídicas de direito privado. Para o presente tema, não se mostra oportuno aprofundar sobre as

organizações religiosas, as empresas individuais de responsabilidade limitada e os partidos políticos, eis que são categorias com fins bem particulares e não atinentes ao desporto, logrando de regramentos específicos e que não tocam o assunto desta monografia. Contudo, para a ampla compreensão do instituto de associação civil, urge conceituar tanto as fundações quanto as sociedades, pois são as três espécies fundamentais da pessoa jurídica de direito privado (PEREIRA, 2020, p. 298).

A fundação não é formada pela congregação de pessoas físicas e nem pela conjugação de vontade, mas sim pela afetação do patrimônio particular para um determinado escopo (GOMES, 2019, p. 142). Ademais, só será constituída a fundação cuja finalidade esteja presente em um dos incisos do parágrafo único do art. 62 do Código Civil (BRASIL, 2002), quais sejam: assistência social; cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; educação; saúde; segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos e atividades religiosas. Em que pese a consideração quanto ao caráter cultural da atividade do desporto profissional, infere-se que a fundação é uma espécie de pessoa jurídica estranha ao futebol profissional, dado que a taxatividade do rol dos incisos elucidados não abarca o desporto (BRASIL, 2002).

Por seu turno, as sociedades são formadas por pessoas que reúnem bens ou serviços para o exercício de atividade econômica, cujos resultados serão partilhados entre os sócios, sendo que entre esses existem direitos e obrigações recíprocas (AMARAL, 2018, p. 402). Quanto à classificação, as sociedades podem ser divididas entre sociedades simples e sociedades empresárias.

A sociedade simples permite o sócio realizar profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa (AMARAL, 2018, p. 402), consoante ao parágrafo único do art. 966 do Código Civil (BRASIL, 2002). Nesse tipo de sociedade, em razão da natureza das atividades desenvolvidas, em regra, os sócios não são considerados empresários, eis que valem-se desse modelo societário tão somente para fins de estruturação da atividade desenvolvida.

De outra maneira, as sociedades empresárias são caracterizadas pelo desempenho de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens e serviços, nos termos do *caput* do art. 966 do Código Civil (BRASIL, 2002). Tendo em conta a existência de diversas espécies de sociedade empresária, para o presente Capítulo será válido abordar somente a modalidade da sociedade empresária limitada, pois consiste na única classe societária observada entre todos os vintes clubes participantes do Brasileirão Série A 2021 (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021). De acordo com o *caput* do art. 1.052 do Código Civil (BRASIL, 2002), a sociedade limitada é aquela cujos sócios são responsáveis até o valor de suas quotas, embora todos respondem solidariamente pela integralização do capital social. Por conseguinte, os resultados obtidos pelo Red Bull Bragantino e pelo Cuiabá Esporte Clube são partilhados entre os sócios dessas agremiações, na proporção de suas respectivas quotas.

Após a análise sobre as fundações, as sociedades e a explanação das características particulares dessas espécies de pessoa jurídica de direito privado, será desenvolvido a natureza jurídica e o conceito da associação civil.

As associações civis possuem natureza jurídica de realidade técnica ou de realidade jurídica, pois o arcabouço normativo considera essas entidades como seres dotados de existência própria, inconfundível com a vida das pessoas físicas que os criaram. Assim, existe tanto um *corpus* que organiza e controla as atividades desenvolvidas pela associação, ou seja, a administração da entidade, quanto um *animus*, que se configura nos interesses comuns para a constituição e representação da instituição (PEREIRA, 2020, p. 260). Nessa perspectiva, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que os sócios não são responsáveis na modalidade de subsidiariedade pelo inadimplemento da associação civil, conforme o julgamento do RESp 1.398.438 SC 2013/0269598-4 (BRASIL, 2017):

**CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ASSOCIAÇÃO CIVIL. PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. ART. 1.023 DO CC/02. NÃO APLICÁVEL.**

1. Recurso especial interposto em 15/08/2012 e atribuído a este gabinete em 25/08/2016.

2. Associações civis são caracterizadas pela união de pessoas que se organizam para a execução de atividades sem fins lucrativos. Sociedades simples são formas de execução de atividade empresária, com finalidade lucrativa.

**3. Art. 1.023 do CC/02 aplicável somente às sociedades simples.**

4. Recurso especial a que se nega provimento (BRASIL, 2017), grifos nossos.

Hodiernamente, entretanto, deve-se considerar que a cisão entre os associados e a associação para fins de responsabilidade civil, em razão da natureza jurídica do entidade em comento, não é absoluta, pois o art. 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), com redação dada pela Lei nº 13.874 (BRASIL, 2019), possibilita o juiz, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações civis, e não tributárias, sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da entidade beneficiados direta ou indiretamente.

Apesar de o sócio não responder subsidiariamente pelas dívidas não tributárias contraídas pela instituição, poderá ser responsabilizado pelas relações jurídicas constituídas com desvio de finalidade ou confusão patrimonial que lhe beneficiaram. De outra forma, nas obrigações de ordem tributária, somente o sócio administrador será responsável na modalidade subsidiária, se agir, com dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Outrossim, a associação civil é conceituada como:

[...] união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, inexistindo, entre os associados, direitos e deveres recíprocos, porque estes membros têm de ter iguais direitos, podendo, porém, o estatuto instituir categorias com vantagens especiais (GOMES, 2019, p. 139).

Para Francisco Amaral, as associações civis são constituídas por meio de um negócio jurídico formal e coletivo, sendo que as declarações de vontade presentes no ato constitutivo são convergentes para um objetivo em comum, o de formarem a pessoa jurídica e dela participarem (AMARAL, 2018, p. 400). Nos termos do art. 54 da Código Civil (BRASIL, 2002), deverá conter, no ato constitutivo, sob pena de nulidade: a denominação, os fins e a sede da associação; os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados; os direitos e os deveres dos associados; as fontes de recursos para a sua manutenção; o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução, e a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

Além disso, o estatuto consiste no conjunto de normas de organização e de comportamento da associação e de seus associados. A inexistência de direitos e deveres recíprocos entre associados se dá em razão da busca pelo interesse comum, ocasionando que cabe a cada associado, desde que não seja titular de cargo especial, somente prestar compromisso perante o estatuto.

A associação civil objetiva a realização de atividades de caráter moral, artístico, desportivo ou de lazer, sem quaisquer fins lucrativos, conseqüentemente, não pode proporcionar vantagens econômicas aos associados, dado que o interesse associativo decorre exclusivamente da vontade de realizar atividades não lucrativas. Não obstante a isso, não há impedimento para que as associações civis desempenhem atividades econômicas, as quais possibilitam maior obtenção de renda e, posteriormente, o sustento e o desenvolvimento da própria instituição. Dessa maneira, os proveitos auferidos serão integralmente reinvestidos na entidade, proporcionando, além do progresso da própria associação, mais eficiência na execução de seus objetivos sociais.

Corroborando com a presente perspectiva, Caio Mário da Silva Pereira assevera que:

Caracteriza-se a associação sem fim econômico como a que se não dedica a operações industriais ou comerciais, nem proporciona aos membros uma vantagem pecuniária, tendo o cuidado de assinalar que a procura de vantagens materiais, indispensáveis a que a associação viva e atinja suas finalidades de ordem moral, não retira o caráter não lucrativo do fim social: a contribuição dos associados, a remuneração de certos serviços, a cobrança de ingresso a conferências ou concertos não são característicos do fim lucrativo, como não o é igualmente a verificação de superávit na apuração de balanços periódicos. Não é incompatível com a gratuidade destes a formação de patrimônio, aquisição de sede própria ou de bens de capital (PEREIRA, 2020, p. 298).

Ante o exposto, depreende-se que a associação civil pode desempenhar atividade econômica como uma fonte de recursos para sua manutenção e para o alargamento patrimonial, desde que esteja previsto no estatuto da instituição, consoante a inteligência do inciso IV do art. 54 do Código Civil (BRASIL, 2002). Como a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998), logo, ao realizar uma interpretação conforme o ordenamento jurídico nacional, constata-se a possibilidade de uma instituição associativa desenvolver a exploração e a gestão do desporto profissional. Nesse sentido, a

associação civil desportiva sem fins lucrativos pode promover a atividade econômica do futebol profissional, uma vez que as receitas auferidas no desenvolvimento da atividade futebolística tem como escopo tão somente o financiamento de sua finalidade de ordem sociocultural, ou seja, a promoção do desporto.

Conclui-se que o clube brasileiro de futebol profissional que se institui como associação civil é uma pessoa jurídica de direito privado, possuindo capacidade e personalidade próprias, o que o torna independente e autônomo em relação aos sócios. Sobre a natureza jurídica do modelo associativo, infere-se que é possível, na ocorrência das hipóteses de abuso da personalidade jurídica, a responsabilização civil dos dirigentes e associados do clube de futebol ou direta ou indiretamente beneficiados pelas ações eivadas de ilicitude.

Ademais, tendo em vista a valência da associação civil para a prática da atividade econômica, as agremiações, geralmente, realizam, de forma substancial, a atividade econômica do futebol profissional e, secundariamente, atividades correlatas ao desporto como, por exemplo, a venda de ingressos dos jogos e contratos de patrocínio, cujos eventuais superávits serão convertidos exclusivamente em proveito da agremiação. Observa-se, assim, que a constituição do clube de futebol como entidade associativa não implica em qualquer limitação à economicidade da instituição e nem proporciona percalços para um gerenciamento profissional e eficiente da agremiação, porquanto plenamente capaz para explorar o desporto profissional de modo competitivo, na mesma medida das sociedades empresárias futebolísticas, diferenciando-as pela ausência de partilha dos resultados. Dessa forma, verifica-se que o modelo associativo é apto para a conjuntura hodierna do futebol profissional, marcada pela administração profissional e organizada das obrigações firmadas pela agremiação.

Para além da habilitação do modelo associativo para a gestão e a execução do futebol profissional, muitas entidades futebolísticas escolhem estar constituídas como associações civis para usufruir das vantagens tributárias concedidas a essa espécie de pessoa jurídica. Por conseguinte, os favorecimentos fiscais, que serão analisadas no Capítulo subsequente, amenizam a tributação dos proveitos auferidos pelas agremiações, configurando-se num fundamento preponderante para que dezoito das vinte agremiações integrantes da elite do futebol brasileiro em 2021 (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021) sejam constituídas como associações civis desportivas sem fins lucrativos.



### **3 CONCEITOS E DIFERENÇAS ENTRE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS**

No Brasil, as décadas de 1960 e 1970 representaram um período marcado pela consignação desorientada de vantagens tributárias, cujos efeitos dessa irresponsabilidade corroboraram com o desequilíbrio fiscal que perdurou até os anos de 1990 (BOMFIM, 2014, p. 78). Com o advento da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a concessão de desonerações tributárias restou controlada, haja vista que a Magna Carta (BRASIL, 1988) possui diversos dispositivos que limitam a outorga dessas benesses, estabelecendo, pela primeira vez na história brasileira, maior responsabilidade e transparência na outorga de favorecimentos tributários (BOMFIM, 2014, p. 78).

Conceitua-se desoneração tributária como a ressalva ao comando normativo geral de incidência dos tributos, compreendendo-se tanto em prestações passivas quanto em atos tributários negativos, cujas espécies são os benefícios e os incentivos tributários. (BOMFIM, 2014, p. 50) Por representar tratamento tributário privilegiado, somente os contribuintes que estão em conformidade com os requisitos legais ficam desobrigados ao pagamento do tributo.

O Direito Tributário não deve se restringir a dispositivos sancionatórios, por isso constata-se como legítima a existência de preceitos de estímulo, possibilitando o legislador incentivar, através da sistemática de recompensas tributárias, a população a se comportar de uma determinada maneira, ou seja, caso o contribuinte cumpra os encargos dispostos na lei, agindo de maneira exemplar, será tributariamente favorecido (BASSO, 2010, p. 42-43). Nesse sentido, as vantagens tributárias são deferidas como prêmios ao contribuinte cujo comportamento vai ao encontro do ordenamento jurídico ou ao contribuinte cuja atividade desenvolvida é bem vista pelo Estado.

Não obstante a relevância de todos os institutos constitucionais que atribuem desonerações tributárias, como a imunidade, a moratória, a remissão, a não incidência, a alíquota zero e a anistia; esta monografia limitar-se-á exclusivamente ao aprofundamento da isenção, eis que representa a vantagem tributária suscitada pelos clubes de futebol no tocante às obrigações decorrentes do IRPJ. Entretanto, antes de adentrar no conceito de isenção e, posteriormente, classificá-la como incentivo ou benefício tributários, tendo em conta que as finalidades das vantagens tributárias possuem relação íntima com a natureza da norma que as

constitui, mostra-se salutar abordar as funções do tributo e a espécie de norma que institui os incentivos e benefícios tributários.

Acerca das finalidades do tributo, Luís Eduardo Schoueri assevera que o tributo pode ser compreendido a partir das modalidades das funções fiscais, que pode ser tanto de ordem mediata quanto de ordem imediata (SCHOUERI, 2021, p. 26). Na relação mediata, os tributos possuem função fiscal arrecadadora, assim, caberá ao operador do Direito examinar se, no caso concreto, os recursos orçamentários foram auferidos e aplicados à luz da legislação nacional. A atribuição da arrecadação, possibilita, precipuamente, o financiamento das políticas públicas desenvolvidas pelo Estado, já que o tributo configura-se como a principal fonte de recursos para o Poder Público cumprir com suas finalidades (SCHOUERI, 2021, p. 26).

Por outro lado, na relação imediata os tributos promovem a função extrafiscal, perseguindo objetivos alheios ao meramente arrecadatário, servindo como instrumento de estímulo ou de desestímulo para certas ações humanas. No desempenho da extrafiscalidade, os tributos podem ser classificados como distributivos, estabilizadores e alocativos ou indutivos (SCHOUERI, 2021, p. 26). Enquanto o propósito distributivo tem como desígnio a distribuição de renda, com a conseqüente redução das desigualdades sociais, a função estabilizadora destina-se a alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços e um bom índice de crescimento econômico (SCHOUERI, 2021, p.26).

A atribuição alocativa enseja na indução de condutas na população pelo agente político, eis que se a tributação se vincula a comportamentos humanos, assim, o legislador pode valorar as ações através da incidência tributária (SCHOUERI, 2021, p. 26). A título de exemplo, o Poder Público, com o escopo de inibir uma conduta julgada como contrária ao interesse público, como o ato de fumar, pode aumentar excessivamente a carga tributária desse bem, evitando o aumento de seu consumo.

Ademais, os tributos que possuem o objetivo alocativo, geralmente, são constituídos por normas de intervenção por indução, cujo cumprimento não seja ligado a uma sanção pela ocorrência de ato ilícito. Essa espécie de norma busca favorecer ou premiar o particular que adotou as providências dispostas na lei, dado que o interesse em promover vantagens tributárias e a conseqüente inobservância do princípio da isonomia ocorre em razão do

interesse público pela conduta a ser adotada pelo particular ou pela atividade desenvolvida pelo contribuinte (BOMFIM, 2014, p.24).

A respeito das normas de intervenção por indução, Gilson Pacheco Bomfim conceitua que:

[...] neste tipo de norma, a sanção negativa é substituída pelo estímulo, incentivo, prêmio ou sanção positiva (como, por exemplo, isenções, créditos de impostos, reduções da alíquota ou da base de cálculo, etc.). O agente pode aderir ou não ao comportamento previsto pela norma, mas caso decida não aderir a tal comportamento, não fará jus aos benefícios, incentivos ou prêmios previstos pelo comando legal. É importante destacar que a intervenção por indução pode se dar também por intermédio de desestímulos. No caso de desestímulos, o Estado atribui, ao sujeito que praticar a conduta não desejada, custos que não lhe seriam imputados (BOMFIM, 2014, p. 24).

Os incentivos tributários, constituídos por normas indutoras fundadas na extrafiscalidade, têm o escopo de fomentar o particular a realizar condutas pertinentes ao interesse público, oferecendo, para tanto, tratamento tributário facilitado. Tem-se, como exemplo, a isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre rendimentos em caderneta de poupança, premiando o cidadão que age em concordância com os objetivos econômicos e sociais do Estado, *in casu*, o fortalecimento da poupança interna (BOMFIM, 2014, p. 51).

Embora também sejam instituídos através de normas de intervenção por indução, os benefícios tributários possuem apenas o intuito de amenizar o regime de tributação ou de situações adversas enfrentadas pelo contribuinte (BOMFIM, 2014, p. 51). Essa espécie de desoneração tributária, portanto, não objetiva estimular determinada conduta, mas sim em ofertar alívios tributários, privilegiando o particular que desenvolve atividades valorosas ao interesse público, seja de ordem econômica, política ou social (BOMFIM, 2014, p. 52). Acerca do benefício fiscal, Carolina Chaves Hauer entende que:

Benefício fiscal representa, assim, o desagravamento fiscal, instituído para a tutela de interesses extrafiscais relevantes, derogatório do princípio da igualdade, e que constituem um meio frequente, em particular em países com menores recursos financeiros, para a promoção do desenvolvimento, como é o caso presente do Brasil (HAUER, 2018, p. 394).

Como exemplo, tem-se a isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza aos rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social às pessoas com 65 anos ou mais, nos termos da Instrução Normativa RFB N° 1500 (UNIÃO, 2014). Assim, almeja-se tão somente aliviar a carga tributária das pessoas idosas, cujas rendas são impactadas pelos gastos necessários com a saúde, e não em induzir as pessoas ao envelhecimento, restando evidente as razões de caráter social do benefício em comento (BOMFIM, 2014, p. 51).

Diante das considerações elucidadas, verifica-se que os benefícios tributários objetivam gratificar uma conduta já realizada pelo contribuinte, mitigando a carga tributária e favorecendo o desenvolvimento de sua atividade, a qual é considerada relevante para o Poder Público, ao passo que os incentivos tributários têm a finalidade de induzir no contribuinte a realização de condutas desejadas pelo legislador, recompensando-o se praticadas. Diferenciar as espécies de desonerações tributárias possibilita abordar as formas de limitação e de controle das benesses tributárias, bem como para analisar a compatibilidade da norma frente aos princípios da isonomia e da proporcionalidade (BOMFIM, 2014, p. 52-53).

Após a explanação sobre vantagens tributárias, passa-se ao exame do instituto da isenção para que, posteriormente, seja possível enquadrar a vantagem tributária arguida pelos clubes de futebol como benefício ou incentivo tributários. No tocante à isenção, Leandro Paulsen entende que:

A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo. O afastamento da carga tributária, no caso da isenção, se faz por razões estranhas à normal estrutura que o ordenamento legal imprime ao tributo, seja em atenção à capacidade contributiva de cunho extrafiscal (PAULSEN, 2020, p. 298).

Diante disso, constata-se que a isenção pressupõe a constituição do crédito tributário, haja vista que a conduta adotada pelo contribuinte é ensejadora da incidência da norma tributária, como efeito, a isenção não é uma hipótese de não incidência, mas sim de exclusão do crédito tributário. O art. 176 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) dispõe que a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão. Consequentemente, caso o contribuinte

cumpra com requisitos legais terá seu crédito tributário principal excluído, ou seja, não é mais compelido ao pagamento do tributo.

Certifica-se que a isenção pode ser classificada à luz da abrangência e das condições do tributo (PAULSEN, 2020, p. 298-300). No tocante à abrangência, a isenção poderá ser considerada genérica ou individual, enquanto que sobre as condições, poderá ser enquadrada como simples ou onerosa (PAULSEN, 2020, p. 298-300). De acordo com o art. 176 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a isenção, em regra, é concedida de forma genérica, posto que na lei instituidora da vantagem tributária há os tributos a que se aplica, ficando todos contribuintes isentos ao pagamento dos referidos tributos (PAULSEN, 2020, p. 299). De forma distinta, na modalidade individual, nos termos do *caput* do art. 179 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a isenção é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Quando concedida sob o modelo simples ou gratuito, a isenção é deferida independente de contraprestação do contribuinte, sendo que a benesse tributária pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo (PAULSEN, 2020, p. 300), em concordância com a inteligência do art. 178 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Por seu turno, na forma onerosa, a isenção é ofertada temporariamente, sendo imprescindível para fruição que o contribuinte cumpra com os encargos prescritos na lei. Em virtude de ser concedida por prazo determinado, configura-se como direito adquirido do contribuinte (PAULSEN, 2020, p. 300), mesmo em face de lei que revogue o favorecimento, havendo, inclusive, entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal (STF). Nesse sentido, está o Verbete da Súmula 544, do STF: “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”, (BRASIL, 1969).

Observa-se a adoção do entendimento sumular em vários julgados proferidos pela Corte Suprema, em especial nas ementas a seguir:

**EMENTA: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRADO IMPROVIDO.**

I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a **isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF.** II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III - Agravo regimental improvido (BRASIL, 2011), grifos nossos.

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO.**

**É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado.** O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento (BRASIL, 2014), grifos nossos.

Como a isenção é uma dispensa legal ao pagamento do tributo, depreende-se por consequência lógica que os proveitos auferidos pelos clubes de futebol possuem incidência tributária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica. Caso essas agremiações cumpram as condições dispostas na lei, as quais serão analisadas no Capítulo a seguir, todavia, terão o crédito tributário excluído por isenção, não sendo mais obrigadas ao pagamento do IRPJ.

A lei que defere a isenção dessas agremiações, conforme será constatado no próximo Capítulo, tem como escopo somente a redução da carga tributária, abrandando o regime de tributação aplicável às entidades desportivas. Nessa perspectiva, a isenção em comento deve ser classificada como benefício tributário, haja vista que a extrafiscalidade é resultado da vontade do legislador federal em privilegiar a agremiação, entendendo que ali são desenvolvidas atividades julgadas como relevantes pelo Poder Público, considerando, em especial, fatores políticos e sociais, e não em fomentar que os clubes de futebol sejam constituídos como associações civis, o que afasta, assim, a possibilidade do enquadramento da isenção como incentivo tributário.

Conforme será demonstrado no Capítulo subsequente, para esta monografia, a isenção ao não pagamento do IRPJ outorgada aos clubes de futebol deve ser classificada na modalidade simples ou gratuita, em razão da desnecessidade de qualquer contraprestação do

contribuinte, fato que se configura numa afronta aos princípios da isonomia e da capacidade tributária e que pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

As agremiações que integram a principal divisão do futebol brasileiro profissional (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL) auferem receitas milionárias, oriundas, fundamentalmente, dos contratos com as emissoras de televisão, de marketing e de venda de direitos desportivos de atletas. Pontua-se que, a depender do êxito esportivo, as entidades desportivas chegam a alcançar, num ano calendário, receitas vultuosas, como o montante de R\$950.000.000,00 (novecentos e cinquenta milhões de reais) atingido pelo Clube de Regatas do Flamengo (CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO, 2019).

Nesse sentido, evidencia-se a violação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, uma vez que entidades que percebem receitas tão fartas, sem a necessidade de realizar contraprestações de caráter socioeconômico, gozam de favorecimentos tributários. Assim, seria razoável que a isenção do pagamento do IRPJ para os clubes de futebol ocorresse na modalidade onerosa, com a estipulação das condições de forma proporcional à capacidade tributária de cada agremiação, estabelecendo encargos que efetivamente darão retorno à sociedade, e não simples ações beneficentes intermitentes.

Como efeito, constatar-se-á um desvirtuamento no benefício tributário concedido, já que a entidade privilegiada é desenvolvida exponencialmente às expensas dos cofres públicos, eis que, por opção, o legislador permite o não pagamento dos tributos que são devidos. Diante das considerações de que a isenção do pagamento IRPJ para os clubes de futebol deve ser compreendida como benefício tributário e ocorre, geralmente, na modalidade simples ou gratuita, no próximo Capítulo a norma que outorga isenção do pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza para as agremiações desportivas será objeto de exame.

#### **4 LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL**

Neste Capítulo serão apresentadas as atuais normas atinentes ao IRPJ e que são aplicáveis aos clubes de futebol organizados sob o modelo associativo, haja vista que o estudo da isenção perpassa, substancialmente, por uma análise estritamente legal, já que a isenção é uma vantagem fiscal outorgada por lei.

Estabelece o art. 15 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) que 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 instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Desse modo, resta cristalino que o clube de futebol organizado como associação civil se submete à norma apresentada. Acompanha esta noção o § 1º do artigo em comento, o qual estabelece que as entidades são isentas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido.

Considerando que o presente trabalho de conclusão de estudo analisa a tributação da renda auferida das agremiações desportivas, apenas o IRPJ será perquirido.

O § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) dispõe que às instituições isentas, incluindo-se, portanto, os clubes de futebol, aplicam-se os preceitos do art. 12, § 2º, alíneas *a* a *e*, § 3º e dos arts. 13 e 14 da lei supracitada. Como essas disposições consistem nos requisitos para a fruição da isenção, logo, passa-se a analisá-las.

As alíneas *a* a *e* do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) rogam que a instituição deve:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

[...]

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de



março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações; (Redação dada pela Lei nº 13.204, de 2015);

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, 1997).

Além disso, o § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) exara que considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Já os artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) dispõem que:

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido (BRASIL, 1997).

Art. 14. À suspensão do gozo da imunidade aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996 (BRASIL, 1997).

Apresentada a base legal para a outorga de isenção do pagamento do IRPJ, conclui-se que há, materialmente, apenas seis requisitos para que uma agremiação seja isenta ao pagamento do tributo em questão, sendo que nenhum desses quesitos consistem, efetivamente, em contraprestações.

Considerando que o art. 14 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) tão somente regula o procedimento de suspensão do gozo da isenção, o preceito em voga não pode ser compreendido como uma encargo material para a concessão do benefício tributário, visto que só tutela eventual sanção ao contribuinte. No mesmo sentido, o art. 13 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) não deve ser interpretado como condição para o deferimento da isenção, eis que unicamente institui sanções ao contribuinte que já faz jus à isenção e que incorreu em qualquer das condutas ali previstas. Por isso, as condições estabelecidas nos artigos 13 e 14 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) representam normas de revogação ou de sanção, mas não de concessão para a fruição da isenção, e, por isso, não podem ser consideradas como contraprestações.

Ainda, as alíneas *a* e *b* do §§ 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) também não devem ser interpretadas como encargos a ser realizados pelo contribuinte, já que são normas meramente tautológicas, uma vez que, pelas características intrínsecas da associação civil, a qual não deve gerar proveitos econômicos aos seus associados, bem como seus recursos devem ser integralmente reintegrados à instituição, tais premissas legais consistem em evidente consequência lógica. Apesar das ponderações, convém salientar que, de forma acertada, o legislador federal normatizou essas situações, devendo ser considerados como condições para o gozo da isenção, além de conferir segurança jurídica e evitar o desvirtuamento da associação civil, explicitando a obrigatoriedade de seguir esses quesitos para ser considerada como entidade sem fins lucrativos.

Dessa forma, somente as alíneas *a* a *e* do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997), bem como o § 3º do mesmo artigo podem ser enquadrados como requisitos legais de concessão da isenção do pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Para a entidade futebolística ser isenta ao tributo analisado, portanto, basta que: a) os dirigentes não sejam remunerados com valores acima dos praticados no mercado de trabalho; b) aplique-se integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) mantenha-se os livros de escrituração completa; d) conserve-se, por cinco anos, documentos atinentes ao balanço patrimonial; e) apresente-se, anualmente, Declaração de Rendimentos; por fim, f) em caso de superávit, a entidade reinvesta integralmente o valor auferido nos objetivos sociais da associação.

Nessa perspectiva, as alíneas *c*, *d* e *e* do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) devem ser compreendidas como obrigações tributárias acessórias, pois tem como

escopo a realização de prestações positivas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, em concordância com o § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). Lado outro, as alíneas *a* e *b* do §§ 2º e o 3º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997), como já explanado, representam condições tautológicas que evitam a perda do caráter não lucrativo da associação civil.

Desse modo, como apontado no Capítulo anterior, a isenção em comento deve ser considerada um benefício tributário, haja vista que o tratamento favorecido destinado às associações tem como única finalidade a amenização das obrigações tributárias, sobretudo em razão do apelo social e político que as entidades futebolísticas possuem. Rechaça-se, portanto, o enquadramento da isenção como incentivo tributário, uma vez que não há normas que objetivam induzir o contribuinte a se constituir como associação civil. Ademais, tendo em vista a elucidação, no terceiro Capítulo, sobre as modalidades de isenção, resta consignado nesta monografia que a isenção oferecida aos clubes de futebol deve ser classificada como simples ou gratuita, em razão da desnecessidade de cumprimento de contraprestações efetivas.

Registra-se, que o contexto em que uma instituição que auferir receita acima de R\$100.000.000,00 (cem milhões de reais), como a maioria dos clubes participantes do Brasileirão Série A 2021 (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021), é isenta ao pagamento do IRPJ só porque realizou as condições tautológicas ou contributivas para fiscalização de uma associação, conforme discriminado no presente Capítulo, configura uma afronta ao princípio da tributação justa. A rigor, viola-se o aludido princípio, porque não obstante as elevadas receitas, os clubes são sujeitos a tratamentos tributários extremamente privilegiados, sem precisarem se preocupar com qualquer diligência para garantir a finalidade última da associação civil desportiva, que é a promoção sociocultural do desporto profissional.

Em que pese a escolha do legislador em isentar as agremiações, favorecendo o desenvolvimento dessas instituições que são tributariamente desoneradas e, conseqüentemente, contribuindo para maior capacidade de reinvestir as rendas obtidas nos seus objetivos sociais, não se deve perder de vista que as receitas que seriam auferidas pelo pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza seriam aplicados na sociedade brasileira.

Prescreve o inciso IV do art. 167 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) que:

**Art. 167. São vedados:**

[...]

**IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa,** ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo (BRASIL, 1998), grifos nossos.

Consoante o princípio da não vinculação da receita de impostos, os rendimentos que poderiam ser percebidos através da cobrança do IRPJ dos clubes de futebol seriam considerados na lei orçamentária anual, a qual estima as receitas e estabelece as despesas do governo federal no exercício financeiro. A outorga de isenção, portanto, deve ser compreendida como renúncia de receita e, para poder ser deferida, deve o legislador justificar a concessão de vantagens tributárias, haja vista que a abnegação implica na diminuição da capacidade de investimento em política pública por parte do Poder Público. A título de exemplo, no vigente contexto de calamidade pública decorrente da pandemia da COVID-19, a renúncia federal do recolhimento IRPJ das agremiações de futebol poderia custear a compra de mais equipamentos de proteção individual (EPI's), respiradores e, até mesmo, de vacinas contra o Coronavírus.

Diante disso, conforme apontado no Capítulo anterior, caso seja vontade do legislador federal em continuar oferecendo isenção do pagamento IRPJ aos clubes de futebol, é impositivo elaborar uma isenção onerosa que estabeleça contraprestações com vistas a gerar impacto social e a promoção eficiente do desporto profissional. Ademais, conclui-se que, hodiernamente, os clubes de futebol, para serem isentos ao pagamento do IRPJ, devem observar apenas condições revogatórias ou cumprir obrigações acessórias ou tão somente requisitos meramente tautológicos, conforme disposto na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997), exsurgindo um contexto de desvirtuação da política de isenção.

Contudo, verificar-se-á que, a despeito das críticas desenvolvidas neste Capítulo sobre a isenção para os clubes de futebol, em recentes decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), representantes da União têm alegado razões infundadas para pleitear a revogação da isenção dos clubes de futebol, as quais serão apresentadas no Capítulo subsequente.

## **5 ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS DO CARF SOBRE A ISENÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL**

Com o fito de verificar o entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em relação à isenção dos clubes de futebol ao pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica, foi realizada pesquisa que analisou a jurisprudência dos referidos órgãos julgadores nos respectivos sítios eletrônicos. Como resultado obtido da investigação jurisprudencial, foi encontrado somente um acórdão que abordava a cobrança do IRPJ para clube de futebol e, ainda assim, o tratamento se dava de forma indireta, conforme o julgado a seguir:

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CESSÃO DE DIREITO SOBRE PASSE DE ATLETA. GANHO DE CAPITAL CONFIGURADO. ARTS. 554, I, DO DECRETO 85.450/1980 E ARTS. 682 E 685 DO DECRETO 3.000/1999. INCIDÊNCIA.**

1. Cinge-se a questão à incidência de Imposto de Renda sobre operação de remessa de valor à Espanha em decorrência da aquisição de passe de atleta profissional de futebol.

**2. Incide Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital provenientes de contribuintes situados no Brasil, quando recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (art. 554, I, do Decreto 85.450/1980 e arts. 682 e 685 do Decreto 3.000/1999).**

3. Na hipótese em tela, houve ganho de capital do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense com a aquisição de direitos sobre o passe do jogador.

4. Recurso Especial provido (BRASIL, 2009), grifos nossos.

O julgado supratranscrito (BRASIL, 2009) assevera pela incidência do IRPJ após a aquisição do “passe” de jogador de futebol pelo clube, isto é, os direitos federativos do atleta, já que haveria ganho de capital com a aquisição. A decisão acima não contraria a tese defendida de que a agremiação associativa é isenta ao pagamento do IRPJ, pois, como explicado no terceiro Capítulo, a isenção configura-se na exclusão do crédito tributário, que não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias independentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. Dessa forma, há sim a incidência do imposto e por esse motivo o fato gerador acontece, sendo que o crédito tributário será lançado e

constituído, ocorrendo a posterior dispensa do pagamento em razão da opção política do legislador presente na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997).

Considerando a pouca instigação à tutela jurisdicional pelas cortes superiores, os julgados tributários realizados em sede do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possuem suma relevância, configurando-se como a jurisprudência mais recente sobre o tema discutido nesta monografia. Não obstante à possibilidade de o Poder Judiciário apreciar os atos administrativos, procedendo com o controle de legalidade dos mesmos, nos termos do inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), até o presente momento, toda a celeuma atinente a isenção do clube de futebol ao pagamento do IRPJ está restrita ao âmbito administrativo do CARF.

No interregno de 2017 a 2022, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais foi suscitado à apreciação de quatro processos tributários sobre a isenção ao pagamento do IRPJ pelo Club Athletico Paranaense, (processo de nº 10980.726897/2011-23), São Paulo Futebol Clube (processo de nº 19515.720764/2017-08), Paraná Clube (processo de nº 10980.723994/2012-45) e Santos Futebol Clube (processo de nº 10980.723994/2012-45).

Até agora, o CARF somente decidiu as lides referentes ao São Paulo Futebol Clube, em 14 de maio de 2019, e ao Club Athletico Paranaense, em 04 de julho de 2018, sendo que em ambos os processos o parecer foi favorável ao contribuinte, ou seja, o órgão colegiado considerou as agremiações isentas ao pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica. Quanto às demandas não decididas, registra-se que o Paraná Clube desistiu das impugnações e dos recursos interpostos, enquanto que a lide na qual o Santos Futebol Clube é parte ainda não foi examinada. Conseqüentemente, apenas algumas ementas dos processos que já foram decididos serão apresentadas:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ** Ano Calendário: 2005, 2006, 2007, 2009  
**EXPLORAÇÃO DE PRÁTICA DESPORTIVA, DE CARÁTER PROFISSIONAL, POR CLUBES RECREATIVOS E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS QUE PRESTEM OS SERVIÇOS PARA OS QUAIS FORAM CONSTITUÍDAS E OS COLOQUEM À DISPOSIÇÃO DO GRUPO DE PESSOAS A QUE SE DESTINAM. ISENÇÃO.**

O artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, revogou a isenção das entidades em geral que exploram a prática desportiva, de caráter profissional. Contudo, seu parágrafo único assegurou a fruição do benefício para as entidades constituídas como clubes recreativos, e também como **associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais**

**houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam** (BRASIL, 2018), grifos nossos.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA-IRPJ** Ano-calendário: 2012, 2013 **ISENÇÃO. ENTIDADES DE DESPORTO PROFISSIONAL DA MODALIDADE FUTEBOL. FICÇÃO JURÍDICA. ALCANCE DOS EFEITOS.**

**As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei.** As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Desse modo, o fato da associação realizar atividades econômicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa, pelo contrário, faz parte do seu escopo de obter recursos para fomentar suas atividades empresariais. **A equiparação às sociedades empresárias estabelecida pela Lei Pelé em seu art. 27, §13º, possui natureza de ficção jurídica, se restringindo, portanto, apenas aos aspectos que a própria lei dispôs, é dizer, no tocante à fiscalização e controle** do que for disposto naquele diploma normativo, não abrangendo outros aspectos, mormente o tributário.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO-CSLL** Ano-calendário: 2012, 2013 **CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.**

Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL-COFINS** Ano-calendário: 2012, 2013 **COFINS. ISENÇÃO.**

**As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei.**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Ano-calendário: 2012, 2013 **PIS. ISENÇÃO.**

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Constata-se, então, que o CARF possui entendimento favorável ao contribuinte, visto que deferiu os pedidos de isenções ao pagamento do IRPJ pelo clube de futebol. Em 26 de agosto de 2021, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, todavia, negou, por unanimidade, o provimento do Recurso Voluntário interposto pelo Santos Futebol Clube, no processo de nº 15983.720003/2016-90, consoante o acórdão de nº 3301-010.908.

A demanda versava sobre as contribuições para o programa de integração social (PIS), para o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP) e para a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), obrigações essas que a

entidade desportiva entendia por ser isenta em razão de sua constituição sob o modelo associativo (UNIÃO, 2021).

A decisão proferida pela União e recorrida pelo Santos Futebol Clube o condenou ao pagamento das contribuições para o PIS e para a COFINS, relativas aos anos calendários de 2011 e de 2012, no valor de R\$41.905.714,17 (quarenta e um milhões, novecentos e cinco mil, setecentos e quatorze reais, dezessete centavos), bem como multa e juros de mora (UNIÃO, 2021). Em que pese o acórdão de nº 3301-010.908 versar sobre as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, as fundamentações aduzidas pelo órgão colegiado no processo de nº 15983.720003/2016-90 foram as mesmas suscitadas pelos conselheiros contrários a isenção do clube de futebol ao pagamento do IRPJ no julgamento dos processos tributários analisados.

Desse modo, a decisão em comento (UNIÃO, 2021) pode indicar uma mudança do entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação à isenção das agremiações futebolísticas ao pagamento do IRPJ, o que amplifica a insegurança jurídica em torno da obrigação do tributo.

Por conseguinte, apresenta-se a ementa da decisão:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2011, 2012 ART. 195, §7º DA CF/88. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLUBE DESPORTIVO DE FUTEBOL. IMPOSSIBILIDADE.**

A assistência social se volta a auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes, garantia da dignidade da pessoa humana em seus aspectos sociais. Entretanto, as finalidades institucionais de clube desportivo (art. 217, CF /88), embora de elevado interesse social, não são equiparáveis às instituições de assistência social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos nos art. 6º e 203, CF/88.

**ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.**

**As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável.**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ART. 195, §7º DA CF/88. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLUBE DE ESPORTIVA DE FUTEBOL. IMPOSSIBILIDADE.**

A assistência social se volta a auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes, garantia da dignidade da pessoa humana em seus aspectos sociais. Entretanto, as finalidades institucionais de clube desportivo (art. 217, CF /88), embora de elevado interesse social, não são equiparáveis às instituições de assistência



social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos nos art. 6º e 203, CF/88.

**ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS. As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável (BRASIL, 2021), grifos nossos.**

Conforme demonstrado no quarto Capítulo deste trabalho acadêmico, os clubes de futebol fazem jus à isenção ao pagamento do IRPJ por força do *caput* do art. 15 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997), desde que cumpra as condições previstas nas alíneas *a* e *e* do § 2º do art. 12 da lei em comento, bem como o § 3º do mesmo artigo. Assim, com o fito de elucidar que razão não assiste aos conselheiros que votaram contra a outorga de isenção aos clubes de futebol para as obrigações decorrentes do IRPJ nos processos tributários verificados, serão e apresentados e, posteriormente, enfrentados, os argumentos suscitados pelos conselheiros do CARF.

Após análise dos acórdãos exarados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em sede dos processos já discriminados, constata-se que os conselheiros que votaram pelo indeferimento da concessão de isenção aos clubes de futebol alegam as seguintes teses (UNIÃO, 2018) (UNIÃO, 2019) (UNIÃO, 2021): a) a agremiação desportiva não se enquadra como entidade sem fins lucrativos, já que possui características empresariais; b) ausência de lei que outorga a isenção, tanto que a Lei nº 11.345 (BRASIL, 2006) concedeu a referida vantagem tributária por 5 anos; e, por fim, c) a Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998) equiparou os clubes de futebol às sociedades empresárias.

Para os defensores da tese a, o fato de o clube de futebol exercer a atividade econômica do esporte profissional bem como as atividades correlatas, como a venda de ingressos, contratos com patrocinadores, marketing e contratação de jogadores, repercutiria numa finalidade lucrativa da associação civil (UNIÃO, 2018) (UNIÃO, 2019) (UNIÃO, 2021). Sustentam ainda que a administração hodierna dos clubes, pautada pelo profissionalismo e pela eficiência implicaria num elemento de empresa, consequência da organização para a realização do futebol profissional. Ademais, os conselheiros aduzem que um clube de futebol não pode ser considerado como associação civil por não ter como

objetivo a prestação de um serviço para um determinado número de pessoas (UNIÃO, 2018) (UNIÃO, 2019) (UNIÃO, 2021).

À luz das explicações constantes no primeiro Capítulo desta monografia, a circunstância da associação civil não ter como escopo a promoção de interesses lucrativos não retira a economicidade dessa espécie de pessoa jurídica, a qual é habilitada para a execução de atividades econômicas como fonte de recursos. A ausência de finalidade lucrativa não significa que em cada exercício financeiro a associação civil não pode ter superávit, mas sim que a renda obtida não seja partilhada. Corroborando com essa perspectiva, o Conselho da Justiça Federal formulou o Enunciado nº 534 (BRASIL, 2013), *in verbis*:

**Enunciado n. 534. As associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa.**

Artigo: 53 do Código Civil.

Justificativa: Andou mal o legislador ao redigir o caput do art. 53 do Código Civil por ter utilizado o termo genérico “econômicos” em lugar do específico “lucrativos”. **A dificuldade está em que o adjetivo “econômico” é palavra polissêmica, ou seja, possuidora de vários significados (econômico pode ser tanto atividade produtiva quanto lucrativa).** Dessa forma, as pessoas que entendem ser a atividade econômica sinônimo de atividade produtiva defendem ser descabida a redação do caput do art. 53 do Código Civil por ser pacífico o fato de as associações poderem exercer atividade produtiva. **Entende-se também que o legislador não acertou ao mencionar o termo genérico “fins não econômicos” para expressar sua espécie “fins não lucrativos** (BRASIL, 2013), grifos nossos.

Como a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica, nos termos do *caput* do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998), fica cristalino que a associação civil pode desempenhar a atividade econômica do futebol profissional. Ademais, o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998) positiva que o espectador pagante, por qualquer meio, de espetáculo ou evento desportivo equipara-se, para todos os efeitos legais, ao consumidor, nos termos do art. 2º do Código de Defesa do Consumidor (BRASIL, 1990).

O diploma legal que institui o Código de Defesa do Consumidor (BRASIL, 1990) prescreve que:

Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

Parágrafo único. Equipara-se a consumidor a coletividade de pessoas, ainda que indetermináveis, que haja intervindo nas relações de consumo (BRASIL, 1990).

Já a Lei nº 10.671 (BRASIL, 2013), que dispõe sobre o Estatuto do Torcedor, em seu art. 2º, exara que:

Art. 2º Torcedor é toda pessoa que aprecie, apóie ou se associe a qualquer entidade de prática desportiva do País e acompanhe a prática de determinada modalidade esportiva.

Parágrafo único. Salvo prova em contrário, presumem-se a apreciação, o apoio ou o acompanhamento de que trata o caput deste artigo (BRASIL, 2013).

A exposição dessas normas possibilita inferir que se o espectador-pagante, por qualquer meio, de espetáculo desportivo é equiparado ao consumidor, por conseguinte, o clube de futebol presta um serviço, já que entende-se como consumidor toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza serviço como destinatário final. Ressalta-se que os destinatários dos serviços prestados pelas agremiações, quais sejam, a gestão e exploração do desporto profissional, não estão restritos aos associados ou aos espectadores-pagantes, visto que a Lei nº 10.671 (BRASIL, 2013) concebe torcedor como toda pessoa que aprecie, apóie ou se associe a qualquer entidade de prática desportiva.

Nessa perspectiva, as agremiações desportivas devem ser consideradas associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas, isto é, a prática do desporto profissional, e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, os sócios e os seus torcedores, sem fins lucrativos, devendo, portanto ser enquadradas no *caput* do art. 15 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997). Por conseguinte, realizadas as críticas concernentes à tese a, evidencia-se que a mesma mostra-se incongruente com o ordenamento jurídico.

Ao valer-se da tese b, a fundamentação declarada pelos conselheiros é de que a Lei nº 11.345 (BRASIL, 2006) explicitaria a ausência de isenção ao clube de futebol ao pagamento do IRPJ, já que o *caput* do art. 13 da mencionada lei assim roga:

**Art. 13. Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas**

**por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil (BRASIL, 2006), grifos nossos.**

Para os defensores da segunda tese, em razão da oferta de isenção ao pagamento do IRPJ por prazo certo, os clubes de futebol não possuíam isenção antes da vigência da Lei nº 11.345 (BRASIL, 2006), eis que, se isentos fosse, a lei em comento não abordaria a dispensa do pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Ocorre que, como destacado, a vantagem da isenção pelo prazo de cinco anos foi ofertada unicamente às entidades desportivas de futebol cujas atividades sejam administradas por sociedade empresária, as quais são reguladas ao decorrer dos artigos 1.039 a 1.092 do Código Civil (BRASIL, 2002). Nesse sentido, o *caput* do art. 13 da Lei nº 11.345 (BRASIL, 2006) não é aplicável ao clube de futebol constituído sob o modelo associativo, mas apenas às agremiações que são controladas por sociedades empresárias, os clubes-empresas.

Outrossim, a legislação tributária pátria não possibilita a extensão da norma em comento às associações, ou a aplicação de analogias, pois o inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) consagra que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Diante disso, observa-se que a tese b é maculada por contradição, eis que representa, ao fim e ao cabo, equívoco de interpretação de texto por parte dos conselheiros que a aduziram.

Quanto a tese c, qual seja, a equiparação dos clubes de futebol às sociedades empresárias, os componentes do CARF que concordam com essa análise balizam-se na Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998), em especial no § 13 do art. 27, incluído pela Lei nº 10.672 (BRASIL, 2003), o qual previa que, para os fins de fiscalização e controle, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

Diante da equiparação legal para fins tributários das entidades de prática desportiva que são associações civis às sociedades empresárias, poder-se-ia questionar acerca da validade da isenção conferida pelo art. 15 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997). A Lei nº 12.395 (BRASIL, 2011), contudo, alterou a disposição do parágrafo analisado, cuja redação passou a ser a seguinte: “Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades

profissionais das entidades de que trata o *caput* deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias”.

Sem embargo da feliz alteração do § 13 do art. 27 da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998), a tentativa de equiparação para fins tributários continuaria sendo incompatível com a legislação tributária, sendo que a norma não seria recepcionada no tocante à equiparação para fins tributários, já que as receitas auferidas pela agremiação não podem ser tributadas como se empresa fosse, uma vez que o modelo associativo não comporta o pressuposto das sociedades empresárias, isto é, a partilha do resultado. Infere-se, portanto, que a equiparação consistiria numa afronta aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva, visto que uma entidade civil sem fins lucrativos seria tributada tal qual uma sociedade empresária, cujo desígnio é o enriquecimento de seus sócios, enquanto que a aquela busca a realização de fins não econômicos aos seus associados.

Dessa maneira, os argumentos suscitados pelos conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que votaram contra a isenção dos clubes de futebol ao pagamento IRPJ são eivados de contradições (BRASIL, 2018) (BRASIL, 2019) (BRASIL, 2021) (BRASIL, 2021). Assim, a atual compreensão do CARF de decidir em favor do contribuinte (BRASIL, 2018) (BRASIL, 2019) é a mais apropriada, haja vista o respeito às normas tributárias e de outros ramos do Direito. Observa-se, entretanto, a possibilidade de alteração do entendimento do órgão colegiado, sendo o acórdão de nº 3301-010.908 (BRASIL, 2021) um forte indício.

Considerando que os pareceres administrativos emanados pela Advocacia-Geral da União, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e pela Receita Federal do Brasil acabam por fundamentar os votos nos processos tributários (BRASIL, 2018) (BRASIL, 2019) (BRASIL, 2021), no subcapítulo a seguir, serão enunciados os entendimentos lavrados por esses órgãos federais.

### 5.1 Apresentação de pareceres consultivos da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Receita Federal do Brasil

Em razão de o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza ser um tributo federal, nos termos do inciso III do art. 153 da Magna Carta (BRASIL, 1988), a Advocacia-Geral da União, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do

Brasil são órgãos interessados na discussão da isenção conferida aos clubes de futebol, já que são instituições com competência em matéria tributária federal.

Sobre o tema do presente trabalho de conclusão de curso, a AGU emitiu o Parecer nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU (UNIÃO, 2013), aprovado pelo Advogado-Geral da União e que interpreta a Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998). Nas suas conclusões, a Advocacia-Geral da União reconheceu que a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532 (BRASIL, 1998) aplica-se às associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. Dessa forma, considerando que os clubes de futebol participantes de competições profissionais podem adotar a forma jurídica de associação civil, a AGU considera essas agremiações isentas ao pagamento do IRPJ. No tocante ao § 13 do art. 27 da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998), entende a Advocacia-Geral da União que:

[...] a equiparação das associações civis às sociedades empresárias ‘para fins de fiscalização e controle’ (art. 27, §13, da Lei 9.615/98) não implica equiparação para fins de direito material tributário e, portanto, não impede que tais associações gozem de determinado benefício fiscal, legalmente constituído (UNIÃO, 2013).

Diante do parecer exposto, verifica-se que a tese arguida nesta monografia, de que os clubes de futebol organizados sob o modelo associativo fazem jus à isenção do IRPJ, vai ao encontro da compreensão da Advocacia-Geral da União.

O § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 73 (BRASIL, 1988), dispõe que subordinam-se diretamente ao Advogado-Geral da União, além do seu gabinete, a Procuradoria-Geral da União, a Consultoria-Geral da União, a Corregedoria-Geral da Advocacia-Geral da União, a Secretaria de Controle Interno e, técnica e juridicamente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Logo, os pareceres aprovados pelo Advogado-Geral da União vinculam técnica e juridicamente todos os órgãos da AGU e, por conseguinte, a atuação da PGFN, em que pese ser essa a procuradoria especializada para assuntos tributários.

Em razão da subordinação, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CAT 587/2013 (UNIÃO, 2013), vinculando-se às conclusões técnicas aduzidas pela AGU no parecer supra transcrito. Ocorre que, anteriormente, a própria Coordenação-Geral de Assuntos da PGFN exarou o Parecer PGFN/CAT nº 1518 (UNIÃO, 2012), o qual diverge frontalmente do Parecer nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU (UNIÃO,

2013). Na opinião da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os clubes de futebol que são associações civis não fazem jus à isenção do IRPJ, pois, para fins tributários, tais entidades devem ser equiparadas às sociedades empresárias.

No Parecer PGFN/CAT nº 1518 (UNIÃO, 2012), a Coordenação-Geral de Assuntos da PGFN concluiu que:

O § 13 da Lei nº 9.615, de 1998, teve conferida nova redação, desta vez, pela Lei nº 12.395, de 2011. A equiparação às sociedades empresárias continuou constando do texto do aludido § 13, com a supressão apenas da parte final - *“notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos”*. **Todavia, a supressão dessa parte da redação não vedou a equiparação tributária com as sociedades empresárias, uma vez que a palavra “notadamente” apenas explicitava os efeitos da equiparação, que continua existindo**, conforme se verifica do dispositivo em vigência: “Para fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.” **Juridicamente, portanto, entende-se que sob a ótica tributária/fiscal, as entidades desportivas profissionais, inclusive as de futebol profissional são equiparadas às sociedades empresárias** (UNIÃO, 2012), grifos nossos.

Percebe-se, portanto, que a PGFN é defensora da tese *c*, discriminada e criticada no Capítulo anterior. Ainda, infere-se que a matéria discutida nesta dissertação gera divergência entre os órgãos integrantes da Advocacia Geral da União. Além disso, vislumbra-se que o possível novo entendimento do CARF tem como fundamento a compreensão da Coordenação-Geral de Assuntos Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Por seu turno, a RFB exarou a Solução de Consulta Cosit 231 (UNIÃO, 2018), assegurando que:

[...] Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a partir do dia 17 de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações (UNIÃO, 2018).

Exposto o parecer, observa-se que a União entende que os clubes de futebol, desde que cumpram os requisitos legais, os quais foram discriminados no quarto Capítulo, são

considerados isentos ao pagamento do IRPJ. A Receita Federal do Brasil, todavia, modulou os efeitos da outorga de isenção, a qual se deu somente a partir da produção de efeitos da Lei nº 12.395 (BRASIL, 2011). Assim, a RFB considera que no íterim de 24 de março de 1998, data da publicação da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998), até 16 de março de 2011, com a publicação da Lei nº 12.395 (BRASIL, 2011), os clubes de futebol não foram agraciados pela vantagem tributária da isenção no tocante ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica.

Desse modo, a Receita Federal do Brasil consigna que o desfrute da isenção somente ocorreu com a alteração realizada pela Lei nº 12.395 (BRASIL, 2011) no § 13 do art. 27 da Lei nº 9.615 (BRASIL, 1998). Consoante o disposto no Capítulo anterior, não obstante a certa alteração da norma, deve ser compreendido que a outorga de isenção possui como marco inicial a publicação da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997), que concede a isenção do IRPJ para as associações civis.

Apresentados os entendimentos dos órgãos federais interessados na tributação das entidades desportivas, conclui-se que os mesmos são conflitantes, haja vista a existência de contradição entre a compreensão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União. Ademais, apesar de favoráveis ao contribuinte, o fisco entende que a isenção do clube de futebol ao pagamento do IRPJ ocorreu somente a partir do início de 2011, ao passo que a AGU não reconhece esse termo. Nesse sentido, observa-se um cenário de insegurança jurídica, dado que as instituições interessadas na matéria e vinculadas ao Poder Público Federal possuem compreensões completamente distintas. O contexto de incerteza tributária é acrescido pela ausência de manifestação do STF e do STJ, além da possibilidade de alteração da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ante a explanação quanto à tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza para os clubes de futebol que são associações civis, passa-se à elucidação do regime tributário aplicável à agremiação que se transforma em Sociedade Anônima do Futebol, tendo em vista a recente promulgação da Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021).



## **6 A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA A SOCIEDADE ANÔNIMA DO FUTEBOL**

Este sexto Capítulo desta monografia tem o propósito de apresentar a Sociedade Anônima do Futebol (SAF) para, posteriormente, tecer considerações sobre o regime de tributação que lhe é aplicável, bem como discorrer acerca dos encargos tributários, no tocante ao IRPJ, que são ensejados pela transformação de associação civil em SAF. Desde já, ressalta-se que esse capítulo não tem a pretensão de exaurir o instituto da Sociedade Anônima do Futebol, mas tão somente observar como o IRPJ será recolhido pelo contribuinte.

Ciente de que os modelos societários previstos no Código Civil (BRASIL, 2002) não comportam todas as particularidades inerentes à atividade econômica do futebol profissional, o legislador federal editou a Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021), criando a Sociedade Anônima do Futebol. Consoante o disposto no art. 1º da Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021), a SAF é uma companhia cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras específicas da lei em comento e, subsidiariamente, às disposições da Lei nºs 6.404 (BRASIL, 1976) e 9.615 (BRASIL, 1998).

Como a Sociedade Anônima do Futebol consiste numa espécie societária, a qual possui, por conseguinte, fins lucrativos, resta evidente o seu não enquadramento na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997), norma que outorga a isenção do pagamento do IRPJ apenas para as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestam os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição para o grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Em razão do escopo e do caráter lucrativo da modalidade societária, portanto, a SAF não faz jus ao benefício tributário da isenção ofertada na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997). Assim, não é necessário que todos os rendimentos da SAF sejam reinvestidos na entidade, posto que, por ser uma espécie societária, o objetivo último da companhia é a partilha do resultado entre os sócios. Logo, observa-se que a finalidade da Sociedade Anônima do Futebol vai de encontro às normas condicionantes para a fruição da isenção, especialmente a alínea *b* do § 2º da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) e o § 3º do artigo em comento.

Ademais, a SAF pode ser constituída pela transformação do clube ou pessoa jurídica original em Sociedade Anônima do Futebol; pela cisão do departamento de futebol do clube ou pessoa jurídica original e transferência do seu patrimônio relacionado à atividade futebol;

ou pela iniciativa de pessoa natural ou jurídica ou de fundo de investimento, nos termos do art. 2º da Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021). Outrossim, a Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021) ainda discorre sobre as atividades que essa nova espécie de modelo societário pode executar, quais sejam:

Art. 1º Constitui Sociedade Anônima do Futebol a companhia cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras específicas desta Lei e, subsidiariamente, às disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.

[...]

**§ 2º O objeto social da Sociedade Anônima do Futebol poderá compreender as seguintes atividades:**

**I - o fomento e o desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática do futebol, obrigatoriamente nas suas modalidades feminino e masculino;**

**II - a formação de atleta profissional de futebol, nas modalidades feminino e masculino, e a obtenção de receitas decorrentes da transação dos seus direitos desportivos;**

**III - a exploração, sob qualquer forma, dos direitos de propriedade intelectual de sua titularidade ou dos quais seja cessionária, incluídos os cedidos pelo clube ou pessoa jurídica original que a constituiu;**

**IV - a exploração de direitos de propriedade intelectual de terceiros, relacionados ao futebol;**

**V - a exploração econômica de ativos, inclusive imobiliários, sobre os quais detenha direitos;**

**VI - quaisquer outras atividades conexas ao futebol e ao patrimônio da Sociedade Anônima do Futebol, incluída a organização de espetáculos esportivos, sociais ou culturais;**

**VII - a participação em outra sociedade, como sócio ou acionista, no território nacional, cujo objeto seja uma ou mais das atividades mencionadas nos incisos deste parágrafo, com exceção do inciso II (BRASIL, 2021), grifos nossos.**

Convém destacar que, de forma acertada, o legislador detalhou as atividades que podem ser desenvolvidas pela SAF, não deixando zonas cinzentas sobre as competências dessa espécie societária.

Um dos pontos sensíveis da lei mencionada é a tributação da entidade desportiva, tendo em vista que a carga tributária impacta diretamente nos ganhos e nos aportes financeiros a serem realizados pelos investidores. Dessa forma, uma das principais virtudes do Projeto de Lei nº 5.516 (BRASIL, 2019), que implicou na Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021), era a presença do regime de Tributação Específica do Futebol (TEF), arquitetado de forma a incentivar a constituição dessa nova espécie de sociedade. O TEF, no que tange ao IRPJ, previa alíquotas

em percentuais menores aos aplicados às sociedades limitadas conforme será demonstrado a seguir, objetivando fomentar o desenvolvimento das companhias que praticam o futebol profissional, induzindo os investidores a alocar os seus recursos nas agremiações.

O legislador derivado estabeleceu que nos primeiros cinco anos, a SAF ficaria sujeita ao pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º do art. 31 do Projeto de Lei nº 5.516 (BRASIL, 2019), à alíquota de 5% das receitas mensais recebidas. Por conseguinte, tentou-se implementar um regime único de tributação, facilitando o recolhimento de todos os tributos e simplificando as obrigações acessórias a serem realizadas pela agremiações. Decorrido os primeiros cinco anos, a carga tributária passaria a ser de 4% em relação a todos os tributos presentes no § 1º do art. 31 do Projeto de Lei nº 5.516 (BRASIL, 2019), incidindo também nas receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

Infere-se que um dos objetivos da Tributação Específica do Futebol era a promoção de segurança jurídica, conferindo ao investidor ciência de toda a carga tributária a que SAF será submetida, bem como os percentuais de receitas que seriam recolhidos, situação essa que permite ao empresário um planejamento melhor ao realizar o aporte financeiro. Assim, o Projeto de Lei (BRASIL, 2019) buscava atrair investidores apresentando um regime tributário vantajoso em relação ao aplicado nas demais espécies de sociedade, *in verbis*:

**Art. 31. A Sociedade Anônima do Futebol regularmente constituída nos termos desta Lei fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF).**

**§ 1º O regime referido no caput implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições, a serem apurados seguindo o regime de caixa:**

**I – Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);**

II – contribuições 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, II, III do caput e no § 6º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

[...]

**Art. 32. Nos 5 (cinco) primeiros anos-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol ficará ela sujeita ao pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º do art. 31 desta Lei, à alíquota de 5% (cinco por cento) das receitas mensais recebidas.**

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se receita mensal a totalidade das receitas recebidas pela Sociedade Anônima do Futebol, inclusive aquelas referentes a prêmios e programas de sócio-torcedor, excetuadas as relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

**§ 2º A partir do início do sexto ano-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol, o TEF incidirá à alíquota de 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, compreendendo os tributos referidos no § 1º do art. 31 desta Lei, inclusive as receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas [...] (BRASIL, 2021), grifos nossos.**

Todavia, todos artigos supracitados sofreram vetos presidenciais e que não foram derrubados em deliberações no Congresso Nacional. Como a Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021) não apresentou um regime de tributação específico à SAF, analisar-se-á os regimes de tributação do IRPJ, a fim de verificar qual(is) sistemática(s) pode(m) ser aplicada(s) a Sociedade Anônima do Futebol.

Nos termos do art. 44 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), os regimes de tributação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza são: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Além disso, o Simples Nacional, regime instituído pela Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) também consiste num regime de tributação do IRPJ. Pontua-se que o referido tributo possui natureza subjetiva, ou seja, leva em consideração as características pessoais do contribuinte. Desta forma, um dos principais aspectos do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a progressividade, logo, haverá variação positiva da alíquota quando a base de cálculo for aumentada. Quanto maior a base de cálculo, portanto, maior a alíquota a ser aplicada, uma vez que o tributo obrigatoriamente é graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, conforme o § 1º do art. 145 da Constituição Federal (BRASIL, 1998).

Com fundamento na progressividade, o art. 179 da Magna Carta (BRASIL, 1998), ofertou às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado sobre as obrigações tributárias, haja vista a menor capacidade econômica e, conseqüentemente, contributiva dessas companhias. A mencionada Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) funda o regime do Simples Nacional, sistemática de tributação simplificada destinada às microempresas e empresas de pequeno porte, facilitando o recolhimento das contribuições e possibilitando maior desenvolvimento das empresas com menor poderio econômico. A depender da receita bruta auferida pela companhia em doze meses, a alíquota do IRPJ aplicável no regime em questão varia de 4% a 19%.

Por seu turno, as companhias que não se enquadram nas disposições do Simples Nacional estão sujeitas a uma série de atos normativos, como as Leis nºs 9.429 (BRASIL,

1995), 9.430 (BRASIL, 1996), e 9.718 (BRASIL, 1998), as quais abordam as alíquotas do IRPJ que serão aplicados tendo por base o lucro real, arbitrado ou presumido. Sobre o lucro real, Leandro Paulsen entende que:

A tributação pelo lucro real 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, p. 411).

O art. 2º da Lei nº 9.430 (BRASIL, 1996) exara que a regra geral é que as pessoas jurídicas sejam tributadas a título do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza com base no lucro real, cuja alíquota padrão é de 15% sobre o lucro real. Ademais, a parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional do IRPJ à alíquota de 10%. A alíquota do imposto, conseqüentemente, alcançará o patamar de 25% sobre o lucro real.

Noutra forma, o art. 13 da Lei nº 9.718 (BRASIL, 1998) oferta a tributação do IRPJ com base no lucro presumido à pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano calendário anterior, quando inferior a doze meses. Nessa modalidade, busca-se tributar o lucro presumido, calculado através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida. Segundo o art. 15 da Lei nº 9.429 (BRASIL, 1995), a alíquota que será aplicada para calcular o lucro presumido varia de 8% a 32%, a depender da natureza da atividade desenvolvida pela empresa.

Sublinha-se que o cálculo é presumido porque o lucro pode ter sido maior ou menor do que tal percentual da receita. Assim, aplica-se a alíquota sobre a receita bruta e o tributo é recolhido, dispensando a pessoa jurídica de todas as formalidades inerentes ao cômputo do lucro real (PAULSEN, p. 412).

A apuração do IRPJ sobre o lucro arbitrado configura-se excepcionalidade, ocorrendo quando o contribuinte não cumprir com as obrigações acessórias previstas no art. 603 do Decreto nº 9.580 (BRASIL, 2018); bem como quando não conhecida a receita bruta, nos termos do art. 608 da norma em comento. Caso a receita bruta for conhecida, o lucro arbitrado será obtido através da aplicação de percentuais sobre a receita, a depender da natureza da atividade desenvolvida pela companhia, sendo que a alíquota pode variar de 1,92% a 45%, consoante os §§ 4º e 26 do art. 227 da Instrução Normativa RFB nº 1700 (UNIÃO, 2017). Quando a receita bruta não for conhecida, apura-se o lucro presumido mediante a utilização de coeficientes aplicados sobre valores expressamente fixados pela legislação fiscal, em especial no Decreto nº 9.580 (BRASIL, 2018) e nos art. 227 e 232 da Instrução Normativa RFB nº 1700 (UNIÃO, 2017).

Como a Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021) restou silente no tocante às obrigações decorrentes do IRPJ, implica que, para verificar qual alíquota será aplicada a título do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza para as Sociedades Anônimas do Futebol, deve-se considerar o montante da receita que fora auferida ao longo do ano calendário.

Tendo em vista que o presente trabalho analisou os demonstrativos financeiros dos vinte clubes participantes do Brasileirão Série A (CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL, 2021) e, ponderando os valores que cada clube recebe de cota de televisão ao participar da elite do futebol, o aumento dos valores do patrocínio e das receitas de bilheteria, dificilmente uma agremiação competidora da elite do futebol nacional não alcançaria a renda de R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), valor limite para o IRPJ ser calculado com base no lucro presumido, situação essa que, conseqüentemente, também exclui a possibilidade da SAF ser enquadrado nas normas do Simples Nacional.

Ademais, pelo fato da tributação do IRPJ tendo como base de cálculo o lucro arbitrado ser uma exceção, já que ocorre quando o contribuinte não cumprir as obrigações acessórias, a base de cálculo das SAFs que participarão do principal torneio brasileiro de futebol, possivelmente, levará em consideração o lucro real. Nessa perspectiva, a Sociedade Anônima do Futebol, no tocante às obrigações decorrentes ao IRPJ, deverá ser tributada com base no lucro real, sendo aplicada a alíquota padrão de 15% e que pode chegar a 25%, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430 (BRASIL, 1996), percentual esse bem maior do que o previsto Projeto de Lei nº 5.516 (BRASIL, 2019).

À luz dos apontamentos feitos no terceiro Capítulo deste trabalho de conclusão de curso, o regime de Tributação Específica do Futebol deve ser considerado como um incentivo tributário, haja vista que fomenta a adoção ou a transformação para o modelo da SAF através do oferecimento de vantagens no tratamento tributário, como a tributação em patamar inferior ao aplicado às demais sociedades empresárias. Assim, recompensa-se tributariamente o clube de futebol que se constituir como SAF, instituindo, para tanto, um regime de tributação com alíquotas levemente acima ao aplicado no modelo associativo, mas significativamente abaixo do aplicável às demais empresas.

A ausência do TEF ocasiona a possibilidade que a entidade passe a recolher, somente a título do IRPJ, cerca de 25% do lucro real, impactando seriamente a capacidade competitiva das agremiações, mesmo considerando as vantagens econômicas previstas na Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021), como a faculdade de captar recursos através da emissão de debêntures, de ações e de títulos, devidamente autorizado pelo Banco Central do Brasil ou pela Comissão de Valores Mobiliários, nas suas respectivas áreas de competência.

Desse modo, a supressão da Tributação Específica do Futebol pode implicar num obstáculo para que clubes de futebol bem geridos venham a se converter em SAF, já que a lei em comento não estabeleceu significativas recompensas tributárias para a transformação. Nesse sentido, entre as agremiações mais populares do Brasil, somente o Cruzeiro Esporte Clube e o Botafogo de Futebol e Regatas já estão constituídos como Sociedade Anônima do Futebol, sendo que ambos os clubes encontram-se com sérios problemas financeiros e, vislumbram na Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021) a possibilidade de alterar a forma com que são administrados, além de aproveitar as virtudes constantes na referido diploma legal.

Mediante o exposto, a deliberação sobre a transformação de clube associativo para Sociedade Anônima do Futebol deve ser feita de forma criteriosa, dado que a mudança de modelo constitutivo implica na perda de isenção e de tratamentos tributários diferenciados, em especial acerca do IRPJ. Salienta-se que a Lei nº 14.193 (BRASIL, 2021) ainda encontra-se incipiente, dado que entrou em vigor na data de 6 de agosto de 2021. É provável que, no que tange à seara tributária, normas específicas para a SAF sejam editadas, uma vez que as alíquotas que estão sendo aplicadas a título do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza podem significar um empecilho para a disseminação da nova modalidade de companhia desportiva.

Como este trabalho de conclusão de curso pugna que, com vistas à tributação justa, a concessão da isenção do pagamento do IRPJ para os clubes de futebol deve ser outorgada na modalidade onerosa, no próximo Capítulo, propostas de quesitos serão formulados, objetivando complementar os encargos da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997).



## **7 PROPOSTAS PARA ISENÇÃO ONEROSA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARA OS CLUBES DE FUTEBOL**

Nos termos do *caput* do art. 178 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a isenção onerosa é uma vantagem tributária concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Ademais, ressalta-se que o usufruto da isenção onerosa pelo prazo e pelas condições outorgadas consiste em direito adquirido ao contribuinte que cumpriu com os requisitos legais, havendo, inclusive, entendimento jurisprudencial sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal nesse sentido, conforme o exposto no terceiro Capítulo.

Como demonstrado no quarto Capítulo desta monografia, a isenção ao pagamento do IRPJ que atualmente é ofertada à agremiação desportiva deve ser caracterizada na modalidade simples, ante a ausência de contraprestações. Considerando a alta capacidade econômica e, conseqüentemente, contributiva dos clubes integrantes da elite do futebol brasileiro, somente os encargos presentes na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) não se mostram suficientes para a outorga de isenção e a conseqüente renúncia de receita.

Pontua-se que as quesitos constantes na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997) representam obrigações tributárias acessórias, como as alíneas *c*, *d* e *e* do § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997); ou mecanismos que evitam a perda do caráter não lucrativo da entidade, nos termos das alíneas *a* e *b* do §§ 2º e 3º do art. 12 da Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997).

À luz do caráter progressivo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sublinhe-se que não se mostra razoável impor a todas agremiações as mesmas condições para fruição da isenção. Assim, a isenção onerosa deve ser instituída de forma progressiva, levando em consideração fatores econômicos e esportivos, como a participação nas melhores competições nacionais. Nessa perspectiva, o presente Capítulo aborda algumas propostas de quesitos para a elaboração de isenção onerosa aos clubes de futebol, suplementando as condições dispostas na Lei nº 9.532 (BRASIL, 1997). Os encargos a seguir têm como escopo a promoção de uma associação civil democrática e eficiente, bem como de ações sociais a serem realizadas pelas agremiações, considerando o fim último da entidade, qual seja, a promoção sociocultural do desporto.

No tocante à eficiência, a entidade desportiva para fazer jus à isenção do IRPJ deveria demonstrar, em cada exercício financeiro, viabilidade e autonomia financeiras, evitando que clubes de futebol com gestões irresponsáveis sejam agraciados pela isenção.

Ainda quanto à organização da agremiação, poderia o legislador federal incutir normas de incentivo à gestão democrática como, a instituição de mandato de presidente e de dirigentes pelo período de até 4 (quatro) anos, permitida 1 (uma) única recondução, tal como o mandato presidencial.

Sobre o colégio eleitoral, há clubes da elite do futebol brasileiro que apresentam colégios eleitorais irrisórios, como o São Paulo Futebol Clube, agremiação de torcida nacional que possui milhões de aficionados espalhados pelo país. Contudo, na eleição presidencial de 2020, o mandatário da instituição foi eleito num pleito que teve apenas 233 votos válidos (SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE, 2020). Diante disso, visando uma organização mais participativa, mostra-se interessante possibilitar ao sócio torcedor participar das votações sobre estatuto e das eleições presidenciais, seja por meio eletrônico ou presencialmente. Nesse sentido, para democratizar as eleições das entidades desportivas deve ser estimulada a instituição de uma modalidade de sócio torcedor somente com direito a voto, cujo preço seja indexado com base no salário mínimo do local da sede do clube, possibilitando ao aficionado interessado a participação na entidade.

Outrossim, tendo como fundamento a Lei do Acesso à Informação (BRASIL, 2011), deve-se fomentar a transparência na gestão dos clubes de futebol, em especial quanto aos dados econômicos e financeiros, sobre qualquer espécie de contrato, garantindo a todos o acesso irrestrito aos documentos e informações relativos à prestação de contas, os quais deverão ser publicados no sítio eletrônico da entidade. Além disso, a outorga de isenção deve estar atrelada à quitação com as obrigações fiscais e trabalhistas, incitando a agremiação, empregadora de relações trabalhistas e contribuinte de obrigações fiscais, a proceder em concordância com o ordenamento jurídico para poder usufruir do benefício tributário.

Ademais, todas as instalações da instituição devem estar de acordo com os protocolos de segurança pública, assegurando a integridade das pessoas que frequentam esses ambientes. Com isso, busca-se promover o bem-estar de todas as pessoas presentes nos espaços desportivos, evitando acidentes e tragédias como a do incêndio do Ninho do Urubu, em fevereiro de 2019, que resultou na morte de dez atletas da base do Clube de Regatas do Flamengo (CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO, 2019).

Quanto às contraprestações de caráter social, mostra-se pertinente que a agremiação seja responsável pela alfabetização de todos os funcionários do clube e dos atletas de base, oferecendo também cursos técnicos e profissionalizantes aos seus jovens jogadores, já que

muitos desses não se tornam jogadores de futebol profissional, bem como pelo fato da carreira ser curta. Por conseguinte, toda a exigência atlética a que os jovens jogadores são submetidos não pode suprimir o direito à educação. Observa-se também que o oferecimento de educação básica alfabetizante e de cursos técnicos pode ser estendido à população carente que circunda as redondezas das instalações do clube, concretizando, dessa forma, o caráter social da atividade do desporto.

Tendo em vista toda a capacidade de influência que os jogadores possuem perante à sociedade brasileira, em especial nas crianças e nos adolescentes, seria interessante atrelar a fruição da isenção à participação ativa nas campanhas de responsabilização social promovida pelo Poder Público Federal, em especial quanto aos temas que tangenciam o futebol, como a homofobia, machismo, xenofobia, além de outras questões. Uma outra condição consiste em requerer a participação dos clubes nas ações de saúde pública, utilizando as instalações e o pessoal nas campanhas de vacinação, por exemplo.

Com fundamento no princípio da isonomia, constata-se oportuno incentivar que o clube de futebol invista, anualmente, um percentual de sua receita no futebol feminino, tanto profissional quanto de base, buscando, paulatinamente, o desenvolvimento da modalidade. Essa medida, além de promover a formação de novas atletas, corrobora com a popularização do futebol entre as mulheres.

Outrossim, em razão da finalidade desportiva da entidade, mostra-se interessante compelir a instituição desportiva a investir uma parcela de seus rendimentos na formação de jovens atletas e na melhoria das condições dos centros de treinamento.

Considerando que um dos motivos que levam ao constituinte derivado federal a ofertar benefícios tributários ao clube de futebol é o seu apelo social, haja vista que as maiores agremiações nacionais possuem milhões de aficionados que acompanham a entidade preferida. Assim, deve o Poder Público fomentar a inclusão das pessoas de baixa renda nos eventos futebolísticos, uma vez que, em razão dos preços dos ingressos, acabam por ser marginalizadas pela política dos preços dos ingressos das entidades desportivas. Para tanto, poderia o legislador federal condicionar a fruição da isenção à disponibilização de um percentual do estádio para gratuidades, em especial para as crianças, os adolescentes e os idosos, além da instituição de uma quota de ingressos populares, mormente para os estudantes, fomentando a democratização do acesso aos eventos desportivos

Pontua-se que muitas agremiações sequer possuem estádios próprios e, dessa forma, acabam valendo-se dos estádios públicos para realizar seus espetáculos, não obstante à eventuais concessões públicas ou acordos firmados com Administração Pública para o aproveitamento do bem público mediante a devida remuneração, ainda assim agremiações devem ser socialmente responsabilizadas para assegurar a possibilidade do acesso de todas as classes a um evento realizado num bem público. Ademais, a responsabilização social também deve ser imposta aos clubes de futebol que possuem estádios próprios, já que essas arenas desportivas, muitas vezes, são agraciadas por vantagens tributárias concedidas pelo Poder Público.

Como a isenção onerosa pressupõe que a fruição da benesse tributária se dê por prazo certo, deve o legislador estabelecer período ponderado para o proveito da desoneração tributária. Em que pese a definição do prazo ser uma escolha meramente subjetiva do do Poder Legislativo, não se pode perder de vista a necessidade de que esse termo seja razoável, como o prazo de 5 (cinco) anos, período que garante segurança ao contribuinte, mas que não confere que a fruição da isenção ocorra de forma longínqua.

Indubitavelmente, a isenção onerosa aqui proposta só logrará êxito se o Poder Público Federal proceder com fiscalizações periódicas e rigorosas, realizando as diligências necessárias para verificar o correto cumprimento das condições propostas ao longo do prazo arbitrado, evitando que as eventuais normas percam a sua eficácia material.

## 8 CONCLUSÃO

O instituto da associação civil foi objeto de estudo, sendo apresentando a natureza jurídica, o conceito e as características. Constatou-se que o clube de futebol organizado no modelo associativo é capaz de executar a atividade econômica do futebol profissional sem limitações.

A isenção conferida ao não pagamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza aos clubes de futebol deve ser entendida como benefício tributário. Analisando a legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza aplicável ao clube de futebol, conclui-se que agremiações futebolísticas são isentas ao pagamento do IRPJ. A isenção, geralmente, é ofertada na modalidade simples ou gratuita. Com fundamento nos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva, esta monografia considera que a isenção do pagamento IRPJ para os clubes de futebol deve ser instituída na modalidade onerosa.

Verificado os julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no interregno de 2017 a 2022, observa-se que esse órgão julgador vem decidindo em favor do contribuinte. Verificou-se, todavia, a possibilidade de alteração de entendimento. A Advocacia-Geral da União e a Receita Federal do Brasil entendem que os clubes de futebol constituídos como associações civis são isentos do pagamento do IRPJ, com a ressalva de que a RFB compreende que a outorga de isenção começou apenas em março de 2011. Por outro lado, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional considera que as entidades futebolísticas não fazem jus à isenção do pagamento das obrigações decorrentes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, equiparando-as às sociedades empresárias para fins tributários.

Realizada pesquisa jurisprudencial nos sítios eletrônicos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, depreende-se que as referidas cortes não foram instigadas a se manifestar sobre a isenção do pagamento do IRPJ para os clubes de futebol.

Foi analisado o regime de tributação da Sociedade Anônima de Futebol para as obrigações decorrentes do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo observado que a SAF será tributada com base no lucro real, com alíquota padrão de 15% e que pode chegar a 25%.

Foram explanadas propostas para a elaboração de isenção onerosa com o escopo de tornar o clube de futebol mais eficiente e democrático, com a demonstração periódica de viabilidade financeira, gestão transparente, mandato presidencial com direito a uma reeleição, possibilidade de voto ao sócio torcedor presencialmente ou pela internet e regularidade com as obrigações trabalhistas, fiscais e com os protocolos de segurança pública. Por fim, as seguintes propostas de caráter socioeconômico foram apresentadas: a disponibilização de ingressos gratuitos e de ingressos com preços populares, a participação dos clubes em ações de conscientização e de saúde pública, bem como a alfabetização de todos os seus colaboradores e da população carente que reside nas redondezas das instalações da agremiação.

## REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. **Direito Civil**. 10. ed. revista e modificada. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. *E-book*.

BASSO, Ana Paula. Os benefícios fiscais em favor do desenvolvimento sustentável. **Revista Direito e Desenvolvimento**. a. 1, n. 2, julho/dezembro. 2010. Disponível em: <https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/147/130>. Acesso em: 27 nov. 2021.

BOMFIM, Gilson Pacheco. **Incentivos tributários: conceituação, limites e controle**. Tese (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Centro de Ciências Sociais da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2014.

BRASIL. **Conselho da Justiça Federal**. VI Jornada de Direito Civil. Brasília, DF, jun 2013. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornadas-cej/vijornadadireitocivil2013-web.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 3 nov. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF, nov 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm). Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993**. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp73.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp73.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

**Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF, dez 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 8 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedade por Ações. Brasília, DF, dez 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF, set 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8078compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.429, de 26 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre prorrogação de prazo para renovação de Certificado de Entidades de Fins Filantrópicos e de recadastramento junto ao Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS e anulação de atos emanados do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra instituições que gozavam de isenção da contribuição social, pela não apresentação do pedido de renovação do certificado em tempo hábil. Brasília, DF, dez 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9429.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9429.htm). Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF, dez 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm). Acesso em: 8 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, DF, jan 1997. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998.** Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Brasília, DF, mar 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, nov 1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF, jan 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003.** Dispõe sobre o Estatuto de Defesa do Torcedor e dá outras providências. Brasília, DF, mai 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.671.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.671.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.672, de 15 de maio de 2003.** Altera dispositivos da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, e dá outras providências. Brasília, DF, mai 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.672.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006.** 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. Brasília, DF, set 2006. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/l11345.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11345.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011**. Altera as Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e 10.891, de 9 de julho de 2004, que institui a Bolsa-Atleta; cria os Programas Atleta Pódio e Cidade Esportiva; revoga a Lei nº 6.354, de 2 de setembro de 1976; e dá outras providências. Brasília, DF, mar 2011.

Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12395.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12395.htm). Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011**. Altera a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), para permitir a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada. Brasília, DF, jul 2011. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12441.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12441.htm). Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF, nov 2011. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm). Acesso em: 2 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nºs 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 14.193, de 6 de agosto de 2021**. Institui a Sociedade Anônima do Futebol e dispõe sobre normas de constituição, governança, controle e transparência, meios de financiamento da atividade futebolística, tratamento dos passivos das entidades de práticas desportivas e regime tributário específico; e altera as Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2021/Lei/L14193.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14193.htm). Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 5.516, de 15 de junho de 2021**. Brasília, DF. Proposto por: Senador Federal Rodrigo Pacheco. Institui a Sociedade Anônima do Futebol e dispõe sobre normas de constituição, governança, controle e transparência, meios de financiamento da

atividade futebolística, tratamento dos passivos das entidades de práticas desportivas e regime tributário específico; e altera as Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Disponível em:

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2286993>.

Acesso em: 20 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (3. Turma). **REsp 1398438 - Recurso Especial**. CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ASSOCIAÇÃO CIVIL. PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA. ART. 1.023 DO CC/02. NÃO APLICÁVEL. 1. Recurso especial interposto em 15/08/2012 e atribuído a este gabinete em 25/08/2016. 2. Associações civis são caracterizadas pela união de pessoas que se organizam para a execução de atividades sem fins lucrativos. Sociedades simples são formas de execução de atividade empresária, com finalidade lucrativa. 3. Art. 1.023 do CC/02 aplicável somente às sociedades simples. 4. Recurso especial a que se nega provimento. Relatora Ministra Nancy Andrighi, 04 de abril de 2017. Recorrente: Cláudio Porto da Rosa. Recorrido: Associação Catarinense de Ensino e Informática (ACEI). Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **REsp 383196 - Recurso Especial**. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CESSÃO DE DIREITO SOBRE PASSE DE ATLETA. GANHO DE CAPITAL CONFIGURADO. ARTS. 554, I, DO DECRETO 85.450/1980 E ARTS. 682 E 685 DO DECRETO 3.000/1999. INCIDÊNCIA. 1. Cinge-se a questão à incidência de Imposto de Renda sobre operação de remessa de valor à Espanha em decorrência da aquisição de passe de atleta profissional de futebol. 2. Incide Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos e ganhos de capital provenientes de contribuintes situados no Brasil, quando recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (art. 554, I, do Decreto 85.450/1980 e arts. 682 e 685 do Decreto 3.000/1999). 3. Na hipótese em tela, houve ganho de capital do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense com a aquisição de direitos sobre o passe do jogador. 4. Recurso Especial provido. Relator Ministro Herman Benjamin, 15 de setembro de 2009. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 582926 AgR - Agravo Regimental no Recurso Extraordinário**. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida. III - Agravo regimental improvido. Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 10 de maio de 2005. Agravante: União. Agravado: Pontes Indústria de Cera Ltda. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur192853/false>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 861261 AgR - Agravo Regimental no Agravo de Instrumento**. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO. É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento. Relator Ministro Roberto Barroso, 18 de novembro de 2014. Agravante: União. Agravado: (VERIFICAR O NOME) Companhia Ferroligas Minas Gerais (MINASLIGAS). Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur288803/false>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 544. Enunciado**. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. Data de Aprovação Sessão Plenária de 03/12/1969. Fonte de publicação. DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula544/false>. Acesso em: 14 jan. 2022.

CONFEDERAÇÃO BRASILEIRA DE FUTEBOL. **Tabela do Campeonato Brasileiro de Futebol - Série A - 2021**. Disponível em: <https://www.cbf.com.br/futebol-brasileiro/competicoes/campeonato-brasileiro-serie-a>. Acesso em: 2 nov. 2021.

CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO. **Demonstração Financeira 2019**. Disponível em: <https://www.flamengo.com.br/transparencia/demonstracoes-financeiras>. Acesso em: 2 nov. 2021.

CLUBE DE REGATAS DO FLAMENGO. **Flamengo lamenta profundamente tragédia no CT George Helal**. Disponível em: <https://www.flamengo.com.br/noticias/futebol-de-base/flamengo-lamenta-profundamente-tragedia-no-ct-george-helal>. Acesso em: 2 nov. 2021.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil / Orlando Gomes**; coordenador e atualizador Edvaldo Brito; atualizadora Reginalda Paranhos de Brito. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. *E-book*.

HAUER, Carolina Chaves. A influência da concessão de benefícios fiscais no comportamento do contribuinte. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 4, n. 6, 2018. Disponível em: <https://www.cidp.pt/publicacao/revista-juridica-lusobrasileira-ano-4-2018-n6/182>. Acesso em: 2 nov. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. *E-book*.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: introdução ao direito civil: teoria geral de direito civil, volume I**; [revisão e atualização] Maria Celina Bodin de Moraes. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*.

SÃO PAULO FUTEBOL CLUBE. **Relatório de votação: eleição da Presidência da Diretoria**. Disponível em: <http://www.saopaulofc.net/media/223558/Diretoria.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. *E-book*.

UNIÃO. Advocacia-Geral da União. **PARECER Nº 4/ 2013/ DENOR/ CGU/ AGU**. Minuta de Decreto que regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto. Manifestação quanto ao disposto no art. 42. Brasília: Advocacia Geral da União, 8 mar. 2013. *pdf*.

UNIÃO. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **App Dívida Aberta**. Brasil. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/acessar-o-aplicativo-divida-aberta>. Acesso em: 27 ago. 2021.

UNIÃO. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PARECER PGFN/ CAT/ Nº 1518/ 2012**. Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, *caput*, do Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. Minuta de decreto que regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998 (Lei Pelé). Análise tributária. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 7 ago. 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>. Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PARECER PGFN/ CAT/ Nº 587/ 2013**. Minuta de Decreto que regulamenta a Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, que instituiu normas gerais sobre desporto. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 4 abr. 2013. *pdf*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>. Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. **Consulta CNPJ**. Disponível em: [https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/cnpjreva\\_solicitacao.asp](https://servicos.receita.fazenda.gov.br/servicos/cnpjreva/cnpjreva_solicitacao.asp). Acesso em: 2 nov. 2021.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB Nº 1500, de 29 de outubro de 2014**. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>. Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB Nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 20 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. (1a Turma da Câmara Superior). **Recurso Especial do Contribuinte**. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2009 EXPLORAÇÃO DE PRÁTICA DESPORTIVA, DE CARÁTER PROFISSIONAL, POR CLUBES RECREATIVOS E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS QUE PRESTEM OS SERVIÇOS PARA OS QUAIS FORAM CONSTITUÍDAS E OS COLOQUEM À DISPOSIÇÃO DO GRUPO DE PESSOAS A QUE SE DESTINAM. ISENÇÃO. O artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, revogou a isenção das entidades em geral que exploram a prática desportiva, de caráter profissional. Contudo, seu parágrafo único assegurou a fruição do benefício para as entidades constituídas como clubes recreativos, e também como associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado. EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE TERCEIROS. Como acréscimo patrimonial, enquanto o patrimônio corresponde à universalidade de direitos e obrigações do sujeito, não é possível, a título de tributação da renda, se alcançar valores que não pertencem à titularidade do sujeito passivo. Daí porque compreendo que devam ser excluídos, da presente autuação, valores comprovadamente recebidos pelo sujeito passivo, mas repassados a terceiros. TRIBUTO RECOLHIDO INDEVIDAMENTE POR TERCEIROS. AUSÊNCIA DE REQUALIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. APROVEITAMENTO PARA DEDUÇÃO NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Não havendo requalificação das operações levadas a efeito pelo contribuinte, o eventual recolhimento indevido realizado por sujeitos passivos alheios à exigência não pode ser deduzido dos valores exigidos de ofício, cabendo àqueles requererem restituição em procedimento próprio. Relatora Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, 03 de julho de 2018. Recorrente: Club Athletico Paranaense. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980726897201123\\_5911899.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980726897201123_5911899.pdf). Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. (1a Turma da 3a Câmara da Primeira Seção). **Recurso Voluntário**. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2012, 2013 ISENÇÃO. ENTIDADES DE DESPORTO PROFISSIONAL DA MODALIDADE FUTEBOL. FICÇÃO JURÍDICA. ALCANCE DOS EFEITOS. As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei. As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Desse modo, o fato da associação realizar atividades econômicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa, pelo contrário, faz parte do seu escopo de obter recursos para fomentar suas atividades empresariais. A equiparação às sociedades empresárias estabelecida pela Lei Pelé em seu art. 27, §13º, possui natureza de ficção jurídica, se restringindo, portanto, apenas aos aspectos que a própria lei dispôs, é dizer, no tocante à fiscalização e controle do que for

disposto naquele diploma normativo, não abrangendo outros aspectos, mormente o tributário. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ano-calendário: 2012, 2013 CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. Aplica-se a mesma solução dada ao IRPJ, em razão do lançamento estar apoiado nos mesmos elementos de convicção. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2012, 2013 COFINS. ISENÇÃO. As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2012, 2013 PIS. ISENÇÃO. As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2012, 2013 DECADÊNCIA. PIS E COFINS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Constatada a existência de pagamento, na hipótese de lançamento por homologação, há de se reconhecer a decadência quando o lançamento de ofício ocorre após o prazo de 05 anos, contados da ocorrência do fato gerador. Relatora Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite, 14 de maio de 2019. Recorrente: São Paulo Futebol Clube. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515720764201708\\_6019294.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19515720764201708_6019294.pdf). Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. (1a Turma da Câmara Superior). **Recurso Especial do Procurador**. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010.. DESISTÊNCIA INTEGRAL DE IMPUGNAÇÕES E RECURSOS. ART. 78, §5º, RICARF/2015. A desistência total apresentada pela Contribuinte implica a insubsistência das decisões administrativas que lhe forem favoráveis, nos termos do artigo 78, §5º, do RICARF/2015. Recurso Especial da PGFN provido. Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, 13 de agosto de 2021. Recorrente: Fazenda Nacional. Interessado: Paraná Clube. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723994201245\\_6459327.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10980723994201245_6459327.pdf). Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. (1a Turma da 3a Câmara da Terceira Seção). **Recurso Voluntário**. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). Ano-calendário: 2011, 2012 ART. 195, §7º DA CF/88. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLUBE DESPORTIVO DE FUTEBOL. IMPOSSIBILIDADE. A assistência social se volta a auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes, garantia da dignidade da pessoa humana em seus aspectos sociais. Entretanto, as finalidades institucionais de clube desportivo (art. 217, CF /88), embora de elevado interesse social, não são equiparáveis às instituições de assistência social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos nos art. 6º e 203, CF/88. ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS. As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP null ART. 195, §7º DA CF/88. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. CLUBE DE ESPORTIVA DE FUTEBOL. IMPOSSIBILIDADE. A assistência social se volta a auxílio de necessitados, é amparo estatal ou privado de natureza humanitária aos reconhecidamente carentes, garantia da dignidade da pessoa humana em seus aspectos sociais. Entretanto, as finalidades institucionais de clube desportivo (art. 217, CF

/88), embora de elevado interesse social, não são equiparáveis às instituições de assistência social, eis que ausentes os traços axiológicos da assistência social prescritos nos art. 6º e 203, CF/88. ISENÇÃO. ENTIDADES DESPORTIVAS PROFISSIONAIS DA MODALIDADE FUTEBOL. SOCIEDADES EMPRESÁRIAS. As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável. Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, 26 de agosto de 2021. Recorrente: Santos Futebol Clube. Interessado: Fazenda Nacional. Disponível em: [https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15983720003201690\\_6516165.pdf](https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15983720003201690_6516165.pdf). Acesso em: 14 jan. 2022.

UNIÃO. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta nº 231, de 07 de dezembro de 2018.** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ  
 EMENTA: No período de 25 de março de 1998 até 16 de julho de 2000, por força da redação original do art. 27 da Lei nº 9.615, 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ressalvado o prazo de adaptação do art. 94 do mesmo diploma legal. Com a edição da Lei nº 9.981, de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no período de 17 de julho de 2000 até 15 de maio de 2003. No período de 16 de maio de 2003 a 16 de março de 2011, por força da Lei nº 10.672, de 2003, que alterou os arts. 2º e 27 da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 2006, assegurou às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins e a incidência de PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários, normalmente destinadas a associações sem fins lucrativos. Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a partir do dia 17 de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações. A partir de 16 de outubro de 2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pelas entidades elencadas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 1998, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, elas deviam atender, além dos requisitos previstos na própria Lei nº 9.532, de 1997, também as condições previstas nos incisos I a VIII do art. 18-A.  
 DISPOSITIVOS LEGAIS: arts 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997; arts. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; arts. 53, 966 e 983 da Lei nº 10.406, de 2002 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL EMENTA: No período de 25 de março de 1998 até 16 de julho de 2000, por força da redação original do art. 27 da Lei nº 9.615, 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ressalvado o prazo de adaptação do art.

94 do mesmo diploma legal. Com a edição da Lei nº 9.981, de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no período de 17 de julho de 2000 até 15 de maio de 2003. No período de 16 de maio de 2003 a 16 de março de 2011, por força da Lei nº 10.672, de 2003, que alterou os arts. 2º e 27 da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006, assegurou às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins e a incidência de PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários, normalmente destinadas a associações sem fins lucrativos. Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a partir do dia 17, de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações. A partir de 16 de outubro de 2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pelas entidades elencadas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 1998, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, elas deviam atender, além dos requisitos previstos na própria Lei nº 9.532, de 1997, também as condições previstas nos incisos I a VIII do art. 18-A. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997; arts. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; arts. 53, 966 e 983 da Lei nº 10.406, de 2002 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: Com a edição da Lei nº 9.981, de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de 2001, no período de 17 de julho de 2000 até 15 de maio de 2003. No período de 16 de maio de 2003 a 16 de março de 2011, por força da Lei nº 10.672, de 2003, que alterou os arts. 2º e 27 da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006, assegurou às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins e a incidência de PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários, normalmente destinadas a associações sem fins lucrativos. Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a partir do dia 17, de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações. A partir de 16 de outubro de



2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pelas entidades elencadas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 1998, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, elas deviam atender, além dos requisitos previstos na própria Lei nº 9.532, de 1997, também as condições previstas nos incisos I a VIII do art. 18-A. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: Com a edição da Lei nº 9.981, de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, até 15 de maio de 2003. No período de 16 de maio de 2003 a 16 de março de 2011, por força da Lei nº 10.672, de 2003, que alterou os arts. 2º e 27 da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir do disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 2006, assegurou às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil, a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins e a incidência de PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários, normalmente destinadas a associações sem fins lucrativos; Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a partir do dia 17, de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações A partir de 16 de outubro de 2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pelas entidades elencadas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 1998, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, elas deviam atender, além dos requisitos previstos na própria Lei nº 9.532, de 1997, também as condições previstas nos incisos I a VIII do art. 18-A. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; arts. 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=97255&visao=anotado>. Acesso em: 14 jan. 2022.