



## **ISONOMIA TRIBUTÁRIA E INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE ATIVIDADES DOS CLUBES DE FUTEBOL NA MODALIDADE ASSOCIATIVA**

**HUMBERTO LUIS VERSOLA**

Mestre em Direito pela UNESP  
Professor do curso de Direito da LIBERTAS - Faculdades Integradas  
Professor do curso de Direito do UNIFEG  
Advogado

**HENRIQUE ARAÚJO SILVA**

Discente do curso de Direito da LIBERTAS - Faculdades Integradas

**RESUMO:** O futebol tem uma importante função social na sociedade proporcionando lazer e sendo um meio de integração entre as pessoas. Os clubes profissionais são motivo de grande paixão de seus torcedores. Com o crescimento e desenvolvimento do futebol profissional, os clubes passaram a se preocupar não somente com o esporte em si, mas também com tudo aquilo que o envolve “extracampo”, principalmente com o campo mercadológico, grande fonte de exploração por tais. Ressalta-se que, historicamente, os clubes organizavam-se como associações sem fins lucrativos, cujo único objetivo era a prática do esporte. Contudo, seu crescimento fez aflorar grandes questionamentos quanto à sua natureza jurídica, pois muitos veem os clubes não mais como associações sem fins lucrativos, e sim como empresas desportivas, alegando que no futebol profissional a forma como os clubes se organizam não possibilita o preenchimento dos requisitos legais de uma associação. E essa problemática causa alguns reflexos jurídicos, como no campo tributário, uma vez que há uma diferença na incidência de tributos de uma associação sem fins lucrativos para uma atividade empresária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Clubes de futebol, associações, sociedades empresárias, contribuições especiais.



**ABSTRACT:** Soccer has an important social function in society providing leisure as being a means of integration among people. Professional teams are the reason of great passion of their followers. With the growth and development of professional soccer, the teams began not only to worry about the sport itself, but also with everything that involves "out of field", especially with the marketing field, great source of exploitation by such activities. Highlighting that historically the teams were organized as non-profit associations whose single purpose was the practice of the sport. Although their growth has fostered major questions to its legal nature, once many see them not as Nonprofit Organizations, but as sport companies claiming that in professional soccer the way teams are organized does not allow the fulfillment of legal requirements to an association. This issue brings up some legal consequences, as in the tax field, since there is a difference in the incidence of tax in a non-profit association for a business activity.

**KEYWORDS:** Soccer teams, associations, business societies, special contributions.

## Introdução

As constantes alterações pelas quais atravessa o esporte no Brasil exigem uma adequação normativo-jurídica que compatibilize os aspectos sociais, culturais e econômicos das atividades esportivas. Assim sendo, o grande enfrentamento jurídico acerca dos clubes de futebol reside nos reflexos tributários e na organização jurídica sob a forma de associação sem fins lucrativos, uma vez que o desporto profissional constitui exercício de atividade econômica, impossibilitando constituírem-se em associações, uma vez que o art. 53 do Código Civil ressalta que elas são entidades sem fins lucrativos.

Assim sendo, é necessário a utilização do tributo como instrumento estatal para a concretização do direito fundamental ao esporte e conseqüentemente da melhoria da qualidade de vida humana, tornando-se imprescindível a implementação de um sistema tributário esportivo-cultural, através do qual as contribuições sociais possam ser utilizadas como instrumento jurídico-econômico no aperfeiçoamento da estruturação e organização do esporte nacional.



Estes aspectos tornaram-se os principais fatores que mobilizaram a realização deste artigo, haja vista a necessidade da aplicabilidade do princípio da isonomia tributária referente às contribuições sociais na organização jurídica dos clubes de futebol.

## 1. Do Direito Desportivo no Brasil

As atividades esportivas, que inicialmente eram praticadas com o fito de lazer, com o decorrer dos anos ganharam mais notoriedade e competitividade, fazendo com que as competições deixassem de ser exclusivamente locais e transcendessem as fronteiras territoriais, profissionalizando o esporte. Com propriedade nos ensina Valed Perry<sup>1</sup>

[...] a evolução do desporto, sua disseminação e o desenvolvimento histórico dos povos multiplicaram as competições e já não se defrontavam, tão somente, povos contra povos, cidades contra cidades, e, sim, grupamentos contra grupamentos, equipes, numa arremedo do que seriam mais tarde as ‘associações’.

Tornou-se indispensável uma regulamentação que amparasse as práticas esportivas, não apenas as regras do jogo em si, mas também o funcionamento dos campeonatos, dos clubes e a hierarquia das entidades administrativas.

Neste cenário, surge então o Direito Desportivo, conceituado por Felipe Ferreira Silva<sup>2</sup>

Entendemos que por “direito desportivo” devemos considerar o conjunto de normas jurídicas (construídas a partir da leitura de enunciados prescritivos) que regulamentam toda a conduta humana relacionada ao

<sup>1</sup> PERRY, Valed. O Direito Desportivo apud. SILVA, Felipe Ferreira. *Tributação no Futebol: Clubes e Atletas*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 32.

<sup>2</sup> SILVA, Felipe Ferreira. *Tributação no Futebol: Clubes e Atletas*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 39



desporto (enquanto atividade humana que depende de esforço físico ou intelectual). Instruímos que, não somente as regras do jogo, mas toda e qualquer norma que, de forma ou outra, esteja relacionada ao desporto.

Desta forma pode-se destacar o direito desportivo como o compêndio de normas jurídicas que estabelece princípios e cria regras para o bom funcionamento do desporto, olhando sempre para a pessoa humana.

O Direito Desportivo surgiu no Brasil no período de profissionalização do futebol, em meados de 1930, com a regulação jurídica das relações advindas do futebol<sup>3</sup>. Desde então, aprovou-se diversos diplomas legais disciplinadores do desporto nacional. Dentre os principais, pode-se citar a primeira legislação brasileira referente à prática desportiva: o Decreto-Lei nº 527/38, o qual garantia uma ajuda financeira da União ao desporto, sobre a qual Pedro Trengouse<sup>4</sup> descreve

[...] durante quase um século, o esporte brasileiro organizou-se de forma autônoma sem que o Estado interferisse nas organizações do desporto. Apenas em 1938 encontramos os primeiros registros e legislação estatal relativos à prática desportiva: o Decreto-Lei nº 1.056, que garantia ao desporto a cooperação financeira da União. Em 1939, *ex vi* do Decreto-Lei nº 1.056, foi criada a Comissão Nacional de Desportos – que era constituída por cinco membros escolhidos pelo Presidente da República e tinha missão de elaborar um plano para o desporto nacional.

Posteriormente surgiu o primeiro Código Nacional de Desporto, oriundo do Decreto-Lei nº 3.199/41. A finalidade deste, segundo Álvaro Melo Filho<sup>5</sup>, foi

Para que o Estado Novo controlasse as atividades desportivas, menos no intuito de promovê-las e mais com a intenção de ‘vigiar’ e ‘fiscalizar’ as atividades dos entes desportivos onde era visível a intenção de estabelecer uma tutela sobre o desporto nacional.

Depois do primeiro Código Nacional de Desporto surgiram outras normas desportivas que acompanharam o desenvolvimento do esporte e das necessidades convenientes a ele. Sobre esse período histórico diz Felipe Ferreira<sup>6</sup>

<sup>3</sup> BARREIROS NETO, Jaime. *Direito Desportivo*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 20

<sup>4</sup> SOUZA, Pedro Trengouse Laigner de. *op cit.* p. 35

<sup>5</sup> MELO FILHO, Álvaro. *Direito Desportivo: Aspectos Teóricos e Práticos* apud. SILVA, Felipe Ferreira. *Tributação no Futebol: Clubes e Atletas*. São Paulo: Quartier Latin. p. 35

<sup>6</sup> SILVA, Felipe Ferreira. *op cit.* p. 35-36



Na sequência, vieram as leis nº. 6.251/75 e 6.354/76. As duas, sob os auspícios da Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional de 1969. A primeira delas cumpria a função que lhe fora designada pelo artigo 8º, XVIII, letra “q”, da Constituição Federal, pois introduzia, no ordenamento jurídico brasileiro, as denominadas “normas gerais sobre desportos”. A segunda lei, por sua vez, tratava das relações de trabalho do atleta profissional de futebol.

A promulgação da Constituição Federal em 1988 foi o grande marco legal para o desporto, pois trouxe a inserção no ordenamento jurídico brasileiro de normas e princípios basilares para desporto, onde fora tratado em um tópico especial para o tema, que está localizado no Capítulo III, Seção III e artigo 217 da Carta Magna<sup>7</sup>. Dentre as principais inovações, destaca-se a que delegou ao Estado a função de legislar sobre o desporto, suas diversas modalidades esportivas, dentre elas o futebol. Em relação ao tema, bem elucida Álvaro Melo Filho<sup>8</sup>

[...] o dever do Estado fomentar as práticas desportivas com ‘direito de cada um’, a ‘autonomia desportiva’ das entidades de administração e de prática desportiva e o reconhecimento da Justiça Desportiva, materializados no artigo 217, são alguns dos princípios cardais da Carta Magna que iluminam e se espraiam pela legislação infraconstitucional desportiva brasileira e a induzem a tornar-se harmônica com a sociedade desportivizada.

Ainda, em relação à Constituição Federal vale ressaltar que a mesma fez com que o desporto tornasse um direito fundamental, cuja garantia vem do Estado como grande responsável por regulamentar e viabilizar a prática de esportes, seja amador ou profissional.

---

<sup>7</sup>Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um, observados:

I - a autonomia das entidades desportivas dirigentes e associações, quanto a sua organização e funcionamento;

II - a destinação de recursos públicos para a promoção prioritária do desporto educacional e, em casos específicos, para a do desporto de alto rendimento;

III - o tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não- profissional;

IV - a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional.

§ 1º - O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, regulada em lei.

§ 2º - A justiça desportiva terá o prazo máximo de sessenta dias, contados da instauração do processo, para proferir decisão final.

§ 3º - O Poder Público incentivará o lazer, como forma de promoção social.

<sup>8</sup> MELO FILHO, Álvaro. op. cit., p. 36



Neste sentido, os escritos de Leonardo Ferraro<sup>9</sup>

[...] a ligação do desporto com o Direito, e, mais especificamente, com os direitos fundamentais, é bastante intensa, e se consolidou principalmente após a promulgação da Constituição Federal de 1988, que, aliás, foi a primeira do Brasil a tratar do desporto como um direito social e fundamental, garantindo aos indivíduos a condição de cobrar do Poder Público o fomento das atividades desportivas, através de várias ferramentas, como a Ação Civil Pública e a Ação Popular, por exemplo.

A Carta Magna torna-se instrumento normativo balizador das leis especiais vigentes relacionadas ao direito desportivo, as quais implementam alterações significativas para o desporto nacional. Merece destaque a Lei Complementar nº 9.615/1998 (“Lei Pelé”), Lei Complementar nº 10.671/2003 (“Estatuto do Torcedor”) e Lei Complementar nº 12.395/2011 (“Nova Lei Pelé”).

No Brasil, estruturou-se a Justiça Desportiva como órgão responsável pelo regulamento e julgamento de conflitos advindos de atividades desportivas. De acordo com o art. 3º do Código de Justiça Desportiva<sup>10</sup>, os órgãos da Justiça Desportiva são autônomos e independentes das entidades de administração do desporto do referido código, sendo: o Superior Tribunal de Justiça Desportiva (STJD), com jurisdição desportiva nacional; os Tribunais de Justiça Desportiva (TJD), com jurisdição regional e as Comissões Disciplinares do STJD e do TJD.

Sobre a Justiça Desportiva escreve Felipe Ferreira Silva<sup>11</sup>

A Justiça Desportiva constitui-se em órgãos judicantes independentes e autônomos. A eles cabe julgar com celeridade e transparência os processos oriundos das competições desportivas, propondo as penalidades cabíveis para estes tipos de demandas sem qualquer interferência externa de outros órgãos judicantes, vales dizer, da denominada Justiça Comum.

<sup>9</sup> FERRARO, Leonardo. Direitos Fundamentais e Desporto. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. pág. 300

<sup>10</sup> Art. 3º São órgãos da Justiça Desportiva, autônomos e independentes das entidades de administração do desporto, com o custeio de seu funcionamento promovido na forma da lei:

I - o Superior Tribunal de Justiça Desportiva (STJD), com jurisdição desportiva correspondente à abrangência territorial da entidade nacional de administração do desporto; (NR).

II - os Tribunais de Justiça Desportiva (TJD), com jurisdição desportiva correspondente à abrangência territorial da entidade regional de administração do desporto; (NR).

III - as Comissões Disciplinares constituídas perante os órgãos judicantes mencionados nos incisos I e II deste artigo. (NR).

<sup>11</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p. 41



Assim, verifica-se na estrutura judiciária brasileira um órgão responsável pela prestação da tutela jurisdicional aos conflitos de interesse em matéria esportiva.

## 2. Organização jurídica dos clubes de futebol

De acordo com o Dicionário Aurélio<sup>12</sup> futebol é “um dos vários jogos esportivos disputados por dois times, com uma bola de couro, num campo com um gol (1) em cada uma das extremidades, e cujo objetivo é fazer entrar a bola dentro do gol defendido pelo adversário”.

A origem do futebol é algo incerta. Discute-se até hoje como, onde e quando surgiu o esporte mais popular do mundo. Alguns estudiosos afirmam que no Japão, em 4500 a.C. existia o *kemari*, um esporte com certa semelhança ao futebol moderno e que este seria a primeira referência quanto à origem do futebol. Jaime Barreiros Neto<sup>13</sup> descreve o *kemari*

O *kemari*, disputado por nobres da corte imperial em volta de uma cerejeira (árvore símbolo do Japão) era um jogo muito parecido com o moderno futebol. O esporte consistia em jogar uma bola com as mãos ou com os pés. Escravos, situados de lado de fora de uma cerca que delimitava o campo do jogo, eram os encarregados de repor a bola para que os nobres continuassem com sua diversão.

Ainda na idade antiga, existem registros que em outros países também havia esportes semelhante ao futebol, como na Itália, China, Grécia, etc. O futebol tornou-se um esporte oficial na Inglaterra, no século XIX. Era praticado pela classe alta, principalmente nas escolas e clubes ingleses e suas regras variavam muito, dependendo do lugar. Fez-se necessário então unificar as regras e regulamentar o futebol. Sendo assim, em 1848 surgiu o primeiro código regulamentador do futebol, criado em uma conferência realizada na cidade de Cambridge, Inglaterra. Desde então, o futebol expandiu e evoluiu por todo o mundo.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. p. 956

<sup>13</sup> BARREIROS NETO, Jaime. op. cit. p. 16

<sup>14</sup> Ibid. p. 17



No Brasil, o futebol chegou por meio de Charles Miller, quando em uma viagem à Inglaterra, aprendeu a praticar o esporte na universidade e trouxe consigo as regras do jogo e uma bola de futebol. Miller ajudou a organizar a primeira partida e o primeiro campeonato no Brasil. Praticado inicialmente apenas como esporte amador, o futebol profissionalizou-se em meados da década de 30, mais precisamente em 1933. Desde então vem crescendo a cada ano e brotando uma paixão única em cada torcedor ou praticante.<sup>15</sup>

Os ensinamentos de João Paulo de Jesus Lopes<sup>16</sup> nos são bem proveitosos

Os primeiros clubes brasileiros que se dedicaram ao futebol foram criados entre o final do Século XIX e início do Século XX. Foram formados a partir da associação de pessoas com vínculo familiar, territorial ou de amizade e esses mesmos fundadores foram os pioneiros na prática do esporte. Em seguida, as equipes passaram a organizar competições entre elas.

Num segundo momento, como evolução natural, veio a profissionalização dos atletas que deixaram de ser os associados e passaram a ser jogadores remunerados para atuarem por esta ou aquela equipe.

Conseqüentemente, o modelo jurídico a ser adotado por um clube de futebol tem proporcionado inúmeras análises e estudos por juristas, esportistas, jornalistas, dirigentes etc. tanto nacional como também internacionalmente. Os clubes de futebol passaram a ser vistos não somente com a ótica de torcedor, mas também como uma grande possibilidade de investimento, com potencial de retorno através de investimentos em marcas com alto valor agregado nos respectivos clubes. Assim, o futebol passou do ócio (lazer) para o negócio (*sport bussiness*), fazendo com que a filosofia olímpica de técnica coletiva seja substituída pela lucratividade proporcionadas pela indústria do espetáculo desportivo que congrega publicidade estática, patrocínio nos uniformes de competição, licenciamento de produtos dos clubes, comercialização de marcas desportivas, investimentos de empresas em clubes e instalações desportivas<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Ibid. p. 19-20

<sup>16</sup> LOPES, João Paulo de Jesus. As principais dificuldades do futebol brasileiro. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 675

<sup>17</sup> MELO FILHO, Álvaro. *O novo direito desportivo*. 1. ed. São Paulo: Cultural Paulista, 2002. p. 16



Na Europa, em especial na Inglaterra, por exemplo, os clubes inicialmente eram empresas privadas e galgaram espaço mercadológico passando a serem objetos de consumo de bilionários mundiais, que adquiriram grande parte dos principais clubes<sup>18</sup>.

Essas mudanças exigem readaptações na forma de gerir e administrar o clube, o que segundo João Paulo de Jesus Lopes<sup>19</sup>

[...] tem sido absolutamente interessante verificar que, a par, das discussões meramente jurídicas, os clubes têm se obrigado e efetivamente realizado mudanças profundas na sua formação e organização interna. E isso, independentemente da mudança do tipo societário. A profissionalização da gestão é um processo em pleno andamento no Brasil. Cada vez mais os clubes têm contado com gestores profissionais nas mais diversas áreas, tais como: gerência do departamento de futebol, departamento médico, jurídico, *marketing*, entre outros.

Em que pese as mudanças na organização jurídica dos clubes, observa-se que ainda predomina a organização na forma de associações, “a forma de organização mais comum entre as entidades de prática desportiva de todo país é a associação”<sup>20</sup>.

O fato dos clubes de futebol profissional serem constituídos como associações sem fins lucrativos causa grande discussão doutrinária. Isso porque a redação do artigo 2º, § único da Lei nº 9.615/1998<sup>21</sup> destaca que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica, o que impossibilita os clubes profissionais de futebol se organizar como associação sem fins

---

<sup>18</sup> Na Inglaterra, onde os clubes, historicamente, foram construídos como empresas privadas tendo como sócios pequenos empresários locais e algumas centenas de torcedores, onze dos vinte grandes clubes têm proprietários estrangeiros que os compraram como se fossem um brinquedo ou a realização de fantasias pessoais. Com feito, [...] o Chelsea (hoje de propriedade exclusiva do russo Roman Abramovich), o Manchester City (pertencente ao bilionário dos Emirados Árabes – Shekh Zayed al-Nayan), [...] além do Liverpool (comprado pelos americanos Tom Ricks e George Giller Jr., e, em 2010, vendido a John Henry, também americano).

<sup>19</sup> LOPES, João Paulo de Jesus. op. cit. p. 676

<sup>20</sup> SAVASTANO, Marcelo Marcante. Formas associativas das entidades de prática desportiva. In: MACHADO, Rubens Approbat (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 692

<sup>21</sup> Art. 2º O desporto, como direito individual, tem como base os princípios:

Parágrafo único. A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)



lucrativos pela ressalva do art. 53 do Código Civil<sup>22</sup> que ressalta a incompatibilidade da associação ser constituída com fins econômicos.

Para determinada corrente doutrinária, quando o legislador perpetua que os clubes de futebol profissional exercem atividade econômica, impossibilitando-os assim de se organizarem como associação sem fins lucrativos, há uma violação ao art. 217, I da Constituição Federal, que prevê uma autonomia às entidades desportivas dirigentes e associações quanto à sua organização e funcionamento. É o que entende Luiz Henrique Soares<sup>23</sup>

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

Diferente é o entendimento de Antônio Carlos Guidoni e Juliana Martins Skolimovski defendendo que, ao estabelecer o futebol profissional como praticante de atividade econômica, o legislador não está violando a Constituição Federal, pelo contrário, estaria obedecendo ao disposto no art. 217, III, o qual diz que deve haver um tratamento diferenciado para o desporto profissional e não-profissional.<sup>24</sup>

## 2.1 Associação de prática desportiva

Encontra-se o conceito legal de associação no art. 53 do Código Civil como sendo a união de pessoas de forma organizada e cujo objetivo de tal união não é

---

<sup>22</sup> Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

<sup>23</sup> SILVA, Luiz Henrique Soares da. Tributação incidente sobre atividades de clube de futebol. In: MACHADO, Rubens Approbat (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 823.

<sup>24</sup> GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; SILVEIRA, Juliana Martins Skolimovcki da. Breves notas sobre a tributação das entidades desportivas profissionais. In: MACHADO, Rubens Approbat (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 830



econômico. Pode-se ainda, usar da rica colaboração de Sílvio de Salvo Venosa<sup>25</sup> que defende a possibilidade de "qualquer atividade lícita poder ser buscada por associação, como, por exemplo, os clubes sociais e agremiações esportivas, que desempenham importante papel na formação da pessoa e no equilíbrio social".

Neste sentido, Fábio Ulhoa Coelho<sup>26</sup> aponta que

A associação é a pessoa jurídica em que se reúnem pessoas com objetivos comuns de natureza não econômica. Sempre que um conjunto de pessoas, físicas ou jurídicas, descobrem-se em torno de um mesmo interesse, podem realizá-lo unindo os seus esforços. A constituição de uma associação dá mais força a cada uma delas, porque propicia a estrutura apta a racionalizar os recursos empregados na realização de um objetivo comum.

Observa-se portanto, que uma associação não está impedida de obter rendas, todavia todo e qualquer montante que entrar em seu caixa deverão ser empregados na mesma, custeando o seu funcionamento.

Existe uma corrente doutrinária que entende não mais adequado os clubes se organizarem de forma associativa. Fundamentam no aspecto técnico, onde se vê um crescimento e um investimento muito grande no futebol, com uma busca também pelo lucro de forma que sua estrutura não funciona a não ser se for como a de uma empresa.

Torna-se necessário analisar a aplicabilidade e o resultado que um clube de futebol terá ao se organizar como associação sem fins lucrativos.

Nessa toada, João Paulo de Jesus Lopes<sup>27</sup> esclarece

Discute-se, em primeiro lugar, se o conceito de associações seria aplicável tendo em vista a natureza das atividades atualmente desenvolvidas pelos clubes. É de se refletir se, clubes que auferem receitas expressivas com a negociação de seus ativos e propriedades em geral, podem ser considerados como "união de pessoas que se organizem para fins não econômicos". A resposta negativa, ou seja, de que não seria possível reconhecer finalidade não econômica na atuação dos clubes do futebol brasileiro, implicaria a conclusão de que o formato de associações não seria adequado para tais entidades.

<sup>25</sup> VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 262

<sup>26</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil Parte Geral*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 338-339

<sup>27</sup> LOPES, João Paulo de Jesus. *op. cit.* p. 675



Podemos então fazer proveito do ensinamento de Marcelo Marcante Savastano<sup>28</sup>

Assim, ressalta-se que, se quiserem manter-se como associação, tais entidades jamais poderão ter como objeto principal a negociação de atletas, licenciamento de produtos, venda de ingressos, negociação de contratos de mídia etc. Sua finalidade primordial, sim, deve ser o desenvolvimento e a prática do desporto, devendo aplicar inteiramente a essa finalidade todos os resultados obtidos através das exemplificadas atividades econômicas.

Realmente não podendo mais organizar-se como associação restaria aos clubes de futebol sua transformação em sociedade empresária.

Existem doutrinadores mais cautelosos, os quais entendem que a transformação dos clubes de futebol, passando de associações a sociedades empresárias, tomando forma jurídica de uma empresa, não deve ser tratada como a solução dos problemas encontrados no futebol brasileiro, até porque, mais importante do que a adoção dessa veste jurídica de sociedade comercial pelas entidades desportivas é não continuar incorrendo no erro primário de planejamento orçamentário, com um fluxo de caixa irregular, dependente sobretudo das receitas de televisão, dos patrocinadores quando têm, e da bilheteria, os clubes nacionais raramente estão em dia com seus jogadores, sendo frequentes os atrasos de dois ou três meses e, ainda, a perda de vínculos contratuais por inadimplemento salarial.<sup>29</sup>

## 2.2 Sociedade empresária de prática desportiva

A introdução no ordenamento jurídico brasileiro da Lei nº 9.615/1998 (“Lei Pelé”) trouxe mudanças para o futebol nacional, uma vez que proporcionou uma regulamentação voltada não somente para a prática esportiva em si, como também para a estrutura dos clubes “fora das quatro linhas”.

Porém alguns dispositivos legais foram objeto de críticas de juristas desportivos, como a antiga redação do artigo. 27<sup>30</sup>, que obrigava o clube de futebol

<sup>28</sup> SAVASTANO, Marcelo Marcante. op. cit. p. 692

<sup>29</sup> MELO FILHO, Álvaro. *O novo direito desportivo*. op. cit. p. 40

<sup>30</sup> Art. 27. As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:

I - sociedades civis de fins econômicos;

II - sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;



profissional a se organizar como empresa e não mais como associação, não dando autonomia ao clube para escolher o modelo jurídico que deseja adotar.

Jaime Barreiros Neto<sup>31</sup> tece sua opinião sobre o tema entendendo que

[...] ficou claro o objetivo do legislador ao querer obrigar a transformação dos clubes em empresas, com fins lucrativos: evitar a sonegação fiscal e tornar públicos os atos de administração dos clubes de futebol, de forma a evitar o enriquecimento ilícito de dirigentes esportivos às custas da dilapidação do patrimônio das associações desportivas, entidades que sempre foram consideradas pessoas jurídicas sem finalidades lucrativas, que não remuneram seus dirigentes nem distribuem lucros a qualquer título, aplicando integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

De fato, há quem entenda que essa imposição do legislador se dá na tentativa de controlar as dívidas dos clubes desportivos profissionais, proporcionando uma “saúde financeira” e uma possibilidade de melhor gestão.

Em sentido contrário, Álvaro Melo Filho<sup>32</sup>

Se o legislador entende que o modelo associativo civil sem intuitos de lucros é indesejável e obstaculiza a gestão empresarial do futebol profissional, não é lícito coagir, inconstitucionalmente, os entes desportivos envolvidos a travestir-se como sociedades comerciais. Cabe-lhe, sim, criar instrumentos jurídicos estímulos financeiros, visando a induzir e conduzir as entidades desportivas a adotar, no uso de faculdade ou opção legal, a roupagem empresarial-lucrativa, não ocorrendo, nesta hipótese, qualquer mácula jurídica.

Percebendo que o texto do artigo art. 27 da Lei nº 9.615/1998 gozava de inconstitucionalidade, o legislador brasileiro substituiu sua redação original por uma nova, introduzida pela Lei nº 9.981/2000<sup>33</sup>, que passou a facultar e não mais obrigar a

---

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

<sup>31</sup> BARREIROS NETO, Jaime. op. cit., p. 35

<sup>32</sup> MELO FLHO, Álvaro. loc. cit., p. 41

<sup>33</sup> Art. 27. É facultado à entidade de prática desportiva participante de competições profissionais: [\(Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000\)](#)

I - transformar-se em sociedade civil de fins econômicos; [\(Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000\)](#)

II - transformar-se em sociedade comercial; [\(Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000\)](#)

III - constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais. [\(Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000\)](#)



transformação dos clubes de futebol profissional em sociedades empresárias. Posteriormente, o legislador ainda incluiu o § 9º ao art. 27 da Lei nº 9.615/1998<sup>34</sup>, que reafirma a faculdade conferida aos clubes de futebol profissional de se transformarem em sociedade empresária, devendo adotar um dos tipos oferecidos pelo Código Civil vigente, os quais são: sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, sociedade anônima e sociedade em comandita por ações.

Partindo do ponto de que os clubes devam de fato deixar de ser associação e passar a ser sociedade empresária, encontra-se nos ensinamentos de Bruno Rezende e Wagner Nascimento<sup>35</sup> um obstáculo e, em seguida, uma possível solução para essa transformação “pela absoluta incompatibilidade do objeto social das associações e das sociedades empresárias, mas sim, inicialmente em extinção da associação e constituição de uma sociedade empresária”.

Porém, os mesmos doutrinadores supracitados abordam mais profundamente a possível concretização dos clubes empresas, que seria a extinção da associação e a constituição de uma sociedade empresária, ressaltando alguns pontos importantes<sup>36</sup>

[...] fatalmente esbarraremos em diversos óbices, sendo que alguns deles podem se mostrar insuperáveis, tais como: a necessidade de apresentação de certidões negativas da Dívida Ativa da União, Tributos Federais, INSS e FGTS; a necessidade de quórum específico para a sua aprovação ou, até mesmo, a questão da integralização do capital social frente à impossibilidade de utilização dos bens patrimoniais desportivos ou sociais da entidade [...]

Destaque-se que a transformação de uma associação desportiva em sociedade empresária não seja algo tão simples, até porque se vê que a atual situação (em

<sup>34</sup> Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no *caput* do art. 1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.

§ 9º É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, 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](#). [\(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003\)](#).

<sup>35</sup> REZENDE, Bruno Galvão S.P. de. NASCIMENTO, Wagner. A “transformação” das associações desportivas em sociedades empresárias. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.p. 702

<sup>36</sup> *Ibid.* p. 702



especial a financeira) dos clubes brasileiros está bem desestabilizada, com o acúmulo de dívidas com diversas origens, destacando as fiscais e as trabalhistas.

Em meio a todo esse imbróglio, o jurista Eduardo Carlezzo<sup>37</sup> apresenta uma possível solução

Destes procedimentos deve ser destacada a cisão, pois seria um dos meios mais fáceis para se atingir o objetivo almejado, ou seja, a criação de uma Sociedade Empresária Desportiva. Destarte, por intermédio da cisão seria possível segregar o patrimônio da associação, sem dissolvê-la, os ativos ligados ao futebol profissional, direcionando-os a uma nova sociedade constituída com o escopo de gestão e exploração do futebol profissional e aspectos congêneres. [...] Todavia, na prática, tal operação pode restar inviabilizada em razão da sucessão da responsabilidade patrimonial. Isto porque, como se sabe, os clubes de futebol, em sua enorme maioria, acumulam passivos elevados e a constituição de uma nova sociedade por meio de uma cisão poderá fazer incidir nesta os débitos existentes na associação cindida.

Para um melhor esclarecimento pode-se extrair o conceito de cisão dos ensinamentos de Amador Paes de Almeida<sup>38</sup> “cisão é o processo por meio do qual o patrimônio de uma sociedade é dividido em duas ou mais partes, para a constituição de nova (s) companhias ou para integrar o patrimônio da sociedade já existente”.

Visto toda a dificuldade existente na transformação de uma associação desportiva em uma sociedade empresarial desportiva, ou extinguir a associação e criar uma sociedade desportiva, a ideia da cisão é algo que pode ser pensado como uma possibilidade mais razoável, embora seja imprescindível uma análise mais detalhada de todos os fatores que envolvem todas as operações, as possíveis consequências e se o resultado esperado será o alcançado.

Parece-nos oportuno fazer menção da ideia sustentada por Álvaro Melo Filho<sup>39</sup> acerca dos clubes de futebol

[...] os clubes não precisam transformar-se em empresa, nem serem inconstitucionalmente compelidos a fazê-lo, com lastro na sonora retórica jurídica construída em nome de uma conseqüente profissionalização, para justificar outros interesses envolvidos e escondidos. E mais, se o fizerem, mesmo voluntariamente não mais poderão amparar-se ou fazer uso da

<sup>37</sup> CARLEZZO, Eduardo. *Direito Desportivo Empresarial*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004, p. 83-84

<sup>38</sup> ALMEIDA, Amador Paes de. op. cit. p. 134

<sup>39</sup> MELO FILHO, Álvaro. *Nova lei Pelé; avanços e impactos*. op. cit. p. 82-83



autonomia desportiva (art.127, I, CF) que se aplica, restritivamente, às “associações”. Vale dizer, os entes desportivos que se transmutarem em “sociedades” ficarão desprotegidos ou órfãos de autonomia desportiva, porque a tipologia jurídica “sociedade” não consta e nem foi explicitamente contemplada no art. 217, inciso I, do Texto Constitucional.

Como já foi dito, é preciso uma análise mais específica e aprofundada sobre o tema a fim de saber qual a melhor solução para os clubes de futebol brasileiro. Depreende-se que o problema envolve algumas situações delicadas, como é o caso das dívidas fiscais dos clubes junto ao ente público e que essas dívidas vem se “arrastando” ao longo dos anos, aumentando em vez de diminuir.

### **3. Obrigação tributária nas *contribuições especiais***

O grande objetivo da Administração Pública é satisfazer as necessidades públicas com eficiência, de acordo com as determinações constitucionais e metas legais instituídas e, para tanto, deverá dispor de recursos necessários para satisfazer os interesses coletivos. Surge a partir daí a necessidade da Administração Pública desenvolver atividade financeira para obter, gerir e aplicar recursos.

Identificados constitucionalmente os interesses básicos ou atividades-fim que a Administração Pública deve assegurar, torna-se necessário estruturar-se preliminarmente, em busca de uma efetiva atividade-meio de arrecadação de recursos. Pode-se afirmar portanto, tão importante quanto a realização eficiente das necessidades e interesses públicos, visto que a razão de ser da Administração Pública é tutelar pela sobrevivência da sociedade, também o será o conjunto de atividades da mesma para a obtenção de receitas e realização de despesas no cumprimento das atividades-fim.

O tributo constitui-se na principal fonte da receita pública e conseqüentemente deverá incidir sobre os negócios jurídicos imobiliários sobre bens imóveis, legitimando e fortalecendo a política pública arrecadatória. Divide-se, de acordo com art. 145 da Constituição Federal, em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, as quais subdividem-se em contribuições das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais.



A obrigação tributária surge quando o Estado concretamente exige, mediante lei, uma prestação pecuniária do contribuinte. Ou seja, uma obrigação que tem o contribuinte subordinado em razão do tributo estatal. Para uma melhor compreensão acerca da obrigação tributária, pode-se comparar sua estrutura com a obrigação civil. É por exemplo o que nos sugere Luiz Felipe Difini<sup>40</sup> dizendo que “a obrigação tributária não difere estruturalmente da obrigação de direito civil, que é um vínculo jurídico em virtude do qual o sujeito passivo (devedor) deve prestar ao sujeito ativo (credor), em virtude de determinada causa”.

Aproveitemo-nos da conceituação oferecida por Kiyoshi Harada<sup>41</sup>

[...] pode-se definir a obrigação tributária como uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato pela qual o sujeito ativo (União, Estado, DF ou Município) impõe ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), ou prática ou abstenção de ato no interesse de arrecadação ou da fiscalização tributária (art. 113, § 2º, do CTN).

Vê-se que há de se falar na contribuição como uma espécie autônoma do tributo, aproveitando os ensinamentos de Eduardo Sabbag<sup>42</sup>: “o que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carreado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte”.

Explica Leandro Paulsen e Andrei Velloso<sup>43</sup>

De fato, as contribuições especiais são prestações pecuniárias *compulsórias*, pois se originam da mera ocorrência do fato impositivo, independentemente da vontade do sujeito passivo: como todos os demais tributos, correspondem a obrigações *heterônomas*. São (ou ao menos devem ser) instituídas em lei. E devem ser cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada, dado ser inconcebível que a sua cobrança dependa do alvedrio das autoridades administrativas.

<sup>40</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 207

<sup>41</sup> HARADA, Kiyoshi. op. cit. p. 515

<sup>42</sup> SABBAG, Eduardo. loc. cit. p.518

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições – Teoria geral das contribuições em espécie*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 23



Enquadram-se como espécie das contribuições sociais, as contribuições para a seguridade social, disposta no art. 195 da Constituição Federal. Nele, o legislador incumbiu a toda sociedade a função de financiar a seguridade social, seja direta ou indiretamente mediante recursos públicos e por contribuições sociais especificadas no mesmo artigo.

Embora o ordenamento jurídico brasileiro contemple várias modalidades de contribuições especiais, merece destaque aquelas pelas quais as entidades desportivas devem contribuir, sendo elas: Contribuição com o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL) e, por fim, a que incide sobre a folha de salário.<sup>44</sup>

Merece referência os ensinamentos de Felipe Ferreira Silva<sup>45</sup>

As entidades de prática desportiva profissional submetem-se, no campo das contribuições sociais para seguridade social, à contribuição denominada PIS (Programa de Integração Social), àquela denominada de COFINS, ambas incidentes sobre o faturamento e, por fim, a que incide sobre a folha de salário.

O PIS, criado pela Lei Complementar nº 7, em setembro de 1970, ganha atenção especial na Constituição Federal, no artigo 239<sup>46</sup>, e tem destinação à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Tratando-se de contribuinte a pessoa jurídica de direito privado, o critério material do fato gerador ocorrerá do faturamento mensal do valor bruto da receita e a

<sup>44</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p. 142

<sup>45</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p. 142

<sup>46</sup> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela [Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970](#), e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela [Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970](#), passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.



sua base de cálculo, disposta no art. 1º e § 2º da lei nº 10.637/2002<sup>47</sup>, será sobre o total das receitas auferidas pela respectiva pessoa jurídica. Já quando o contribuinte for entidades sem fins lucrativos, o fato gerador será materializado pelo pagamento de salários e a base de cálculo, por consequência, será sobre a folha de pagamento.<sup>48</sup>

Já a COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/1991 e prevista no art. 195, I, “b” da CF<sup>49</sup>, tem seu fato gerador vinculado com a obtenção de faturamento mensal correspondente à receita bruta de pessoas jurídicas de direito privado. A base de cálculo será sobre o faturamento mensal ou a receita bruta mensal, com a alíquota de 7,6%.<sup>50</sup>

Por fim, temos a contribuição social sobre a folha de salários, cuja previsão constitucional está no art. 195, I, “a” da Carta Magna<sup>51</sup>. Incidirá sobre as remunerações que o empregador pagar ao seu empregado com uma alíquota de 20% e o total desse montante pago pelo empregador no decorrer do mês será sua base de cálculo<sup>52</sup>.

---

<sup>47</sup> Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

<sup>48</sup> SABBAG, Eduardo. op. cit. p.557

<sup>49</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento;

<sup>50</sup> SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 558

<sup>51</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

<sup>52</sup> HARADA, Kiyoshi. op. cit. p. 340.



#### 4. Princípio da isonomia contributiva e incidência das contribuições sociais na forma associativa

Como já fora abordado, o Estado como detentor de um poder soberano em relação ao povo tem a legitimidade para instituir tributos e cobrá-los desse mesmo povo. Contudo, esse poder de tributar não é ilimitado. Existem limitações e formalidades que devem ser respeitadas pelo poder público.

Para delimitar e controlar o exercício tributário do Estado frente ao povo, existem alguns mecanismos criados pelo constituinte, que cuidou de reservar uma seção exclusiva na Constituição Federal para tratar das limitações do poder de tributar. Vemos assim, que os artigos 150, 151 e 152 dispõem sobre alguns embasamentos constitucionais concernentes ao poder de tributar do Estado.

São válidas as considerações feitas por Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup> sobre tais limitações

O que fazem, pois, essas limitações é *demarcar, delimitar, fixar fronteiras* ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos *definidores* (ou demarcadores) da *competência tributária dos entes políticos* no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência, consoante, a propósito das imunidades tributárias.

Além das normas jurídicas de competência tributária, que trazem um balizamento ao poder de tributar, dividindo entre os entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a competência para tributação, encontram-se os princípios constitucionais tributários como delimitadores do poder de tributar do Estado. Esses princípios estão expressados na Constituição Federal e servem como garantias do contribuinte perante o Estado.

No contexto do presente artigo, o enfrentamento da matéria far-se-á perante o princípio da isonomia contributiva, delineado no art. 150, II da Constituição Federal, cuja leitura nos permite perceber a preocupação do legislador quanto à sua aceção horizontal, uma vez os sujeitos que praticem atos jurídicos da mesma

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. apud. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 129



natureza deverão nivelar-se e que, portanto, deverão receber o mesmo tratamento tributário. Todavia, o princípio da isonomia deve ser conjugado com o princípio da capacidade econômica do contribuinte, sendo permitida uma análise nas condições financeiras do indivíduo a fim de alcançar uma efetividade maior nas contribuições.

É importante ressaltar que o objetivo do legislador não é que cada contribuinte tenha, individualmente, na lei o seu tributo específico com base em suas condições financeiras, mas sim buscar parâmetros para adequar o modelo de incidência, para que as características pessoais de cada um (dependentes, renda *per capita*, despesas, etc.) possam ser consideradas no momento da valoração do tributo devido.<sup>54</sup>

Discute-se doutrinariamente, se o princípio da capacidade contributiva se aplicaria aos tributos ou apenas aos impostos.

No dizer de Hugo de Brito Machado<sup>55</sup>

O princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos [...]. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

Merece destaque os mecanismos pelos quais o Estado efetivará a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Segundo Leandro Paulsen<sup>56</sup> “há vários modos diferentes através dos quais se revela e se viabiliza a aplicação do princípio da capacidade contributiva, dentre os quais: a) imunidade; b) isenção; c) seletividade; d) progressividade”.

Portanto, deve-se enfrentar o princípio da isonomia na acepção vertical, possibilitando um tratamento tributário desigual aos cidadãos em relação às suas condições econômicas ou mesmo na forma de sua organização jurídica.

<sup>54</sup> AMARO, Luciano. op. cit. p. 164

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 45

<sup>56</sup> Ibid. p. 76

## 4.1 Exclusão do crédito tributário nas contribuições sociais na modalidade associativa

Fora dito anteriormente que o Estado deve observar o princípio da capacidade contributiva no momento de instituir um tributo, sendo a exclusão do crédito tributário uma das formas de materializar esse princípio. Essa possibilidade está legalmente ancorada no art. 175 do CTN<sup>57</sup> e é realizada através da isenção ou da anistia da obrigação principal.

Embora tanto isenção como anistia tenham o mesmo efeito caso concedidas, a motivação do legislador ao instituí-las não foi a mesma, conforme nos mostra Eduardo Sabbag<sup>58</sup> ao dizer que “a isenção justifica-se no plano socioeconômico da realidade social que a avoca, enquanto a anistia encontra motivação no intuito do legislador em retirar o timbre de impontualidade do inadimplente da obrigação tributária”. Interessa no desenvolvimento do presente artigo a abordagem exclusiva da isenção.

A definição de isenção é objeto de conflito doutrinário. A doutrina clássica defende a ideia que a isenção é a dispensa de um tributo, onde se constata a incidência do fato gerador e então o legislador decide, por meio de uma lei, desaceitar o pagamento do tributo que era devido. Por outro lado, existe um posicionamento contemporâneo onde se entende que a isenção exclui a obrigação tributária fazendo nesse caso que não exista fato gerador do tributo. Em meio a essa divergência o Supremo Tribunal Federal (STF) posicionou-se ao lado da doutrina clássica.<sup>59</sup>

Fato é que a isenção, independente do tributo que for concedida, deverá observar o princípio da legalidade tributária. Diz Hugo de Brito Machado<sup>60</sup>

A isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição [...]. A isenção é sempre decorrente de lei que

<sup>57</sup> Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

<sup>58</sup> SABBAG, Eduardo. op. cit. p. 919

<sup>59</sup> Ibid. p. 924-925

<sup>60</sup> MACHADO, Hugo de Brito. op. cit. p. 244



especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

Dentro das limitações do poder do Estado de tributar, tem-se no art. 150, VI, “c” da Constituição Federal<sup>61</sup> que é vedado instituir impostos sobre as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, desde que atendidos os requisitos legais. Essa proibição também está contida no art. 9º do Código Tributário Nacional.

Tratando especificamente das contribuições sociais, a Constituição de 1988 declarou, no art. 195, § 7º<sup>62</sup> que são isentas de contribuição para seguridade social aquelas entidades beneficentes de assistência social, desde que atendam os requisitos legais.

Acerca dessa isenção se posiciona Piraci Ubiratan<sup>63</sup>

No caso, trata-se de chamada *imunidade subjetiva*, pois alcança a *pessoa jurídica* e não, especificamente, a *operação*.

O elemento *subjetivo* (comprovação e *animus*) se sobrepõe ao especificado no contrato (elemento objetivo). (grifo do autor)

Uma vez prevista a possibilidade de isenção das contribuições sociais daquelas entidades que prestam serviço de assistência social, bem fez o legislador ao estabelecer requisitos legais para a concessão do benefício da isenção constitucional.

Encontramos na nossa legislação os requisitos estatuídos no art. 14 do CTN<sup>64</sup>, bem como no art. 12, § 2º da Lei nº 9.532/1997 para a concessão da isenção na Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

<sup>61</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

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

<sup>62</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

<sup>63</sup> OLIVEIRA JUNIOR, Piraci Ubiratan. *Clubes de futebol e seus reflexos fiscais: análise da evolução legislativa e seus reflexos fiscais pertinentes às atividades desenvolvidas pelos clubes de futebol no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Mauad, 2004. p. 34

<sup>64</sup> Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;



Luiz Henrique Soares da Silva<sup>65</sup> nos oferece, de forma explicativa, como deve funcionar uma entidade desportiva constituída na forma associativa para que gozem do privilégio da isenção na CSLL

- Não remunerar, por qualquer forma os dirigentes pelos serviços que prestam ao clubes. Assim, presidentes, vice-presidentes, diretores e qualquer outra pessoa que fizer parte do quadro de dirigentes dos clubes não poderão receber nenhum tipo de remuneração pelos serviços prestados ao clubes [...];
- Aplicar integralmente os recursos financeiros na manutenção e desenvolvimento das atividades sociais da entidade [...]. Assim, todos os recursos que adentrarem ao caixa do clube deverão, obrigatoriamente, serem destinados às atividades previstas no respectivo estatuto;
- Manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão [...]. Essa determinação visa garantir à Administração Pública acesso as informações fiscais e contábeis dos clubes [...];
- 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 [...];
- Apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal [...].

Para o supracitado legislador<sup>66</sup>, basta apenas que se preencham os requisitos legais para que tenham “os clubes de futebol, constituídos como associação civil sem fins lucrativos, o direito à isenção de Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados positivos que auferirem ao término do ano fiscal”.

---

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

<sup>65</sup> SILVA, Luiz Henrique Soares da.op. cit. p. 825

<sup>66</sup> Ibid. p. 825



## Entendimento contrário tem Antônio Guidoni e Juliana Skolimovski<sup>67</sup>

Tal isenção não abrange os rendimentos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, como também está restrita aos rendimentos decorrentes de atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades beneficiárias.

Quanto ao PIS, há certo consenso doutrinário quanto à necessidade dos clubes de futebol contribuir. Nesse caso, o fato gerador será sobre toda remuneração paga aos empregados da entidade desportiva.<sup>68</sup>

Encontramos uma importante observação a ser feita sobre a alíquota usada na apuração do valor do PIS, pois haverá uma diferença no valor a depender da entidade desportiva apurar o seu imposto de renda sobre a forma do lucro real ou sobre o lucro presumido.

Felipe Ferreira Silva<sup>69</sup> explica detalhadamente

As entidades de prática desportiva profissional, destarte, dependendo do regime de apuração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza que se submetem, real ou presumido, são sujeitas à incidência da referida contribuição social (PIS) da seguinte forma:

I) para aquelas que apuram o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza pela sistemática do lucro real a alíquota aplicável será de 1,65%, incidente sobre o faturamento, vale dizer, sobre a totalidade de suas receitas, com aproveitamento dos créditos a que tem direito.

II) para aquelas que apuram o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza pela sistemática do lucro presumido a alíquota aplicável será de 0,65%, incidente sobre o faturamento, vale dizer, sobre a totalidade de suas receitas.

Por outro lado, a COFINS tem o fato gerador vinculado à obtenção de receita bruta. Fato esse que promove incerteza ao que se considera receita bruta, uma vez que, como destaca Luiz Henrique Soares da Silva<sup>70</sup>

Os clubes brasileiros têm uma vasta gama de receitas das mais variadas origens. Temos receitas de origem publicitária, receitas de cessão de uso da marca, receitas de vendas de direitos federativos de jogadores, receitas

<sup>67</sup> GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; SILVEIRA, Juliana Martins Skolimovcki da. op. cit.p. 834

<sup>68</sup> SILVA, Luiz Henrique Soares da. op. cit. p. 826

<sup>69</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p.143-144

<sup>70</sup> SILVA, Luiz Henrique Soares da. loc. cit. p. 827



de doações, receitas dos associados, receitas de bilheterias, receitas de sócio-torcedor, receitas de patrocínio, receitas de televisão, dentre outras.

Faz-se necessário apontar a mesma observação feita acima sobre as alíquotas usadas no PIS, as quais também são usadas na COFINS. Assim, façamos menção das palavras de Felipe Ferreira Silva<sup>71</sup>:

O quadro atual é o seguinte em relação às entidades de prática desportiva profissional:

- i) para aquelas que apuram o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza pela sistemática do lucro real, a alíquota aplicável será de 7,6%, incidentes sobre o faturamento, vale dizer, sobre a totalidade de suas receitas, com aproveitamento dos créditos a que tem direito.
- ii) para aquelas que apuram o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza pela sistemática do lucro presumido, a alíquota aplicável será de 3%, incidente sobre o faturamento, vale dizer, sobre a totalidade de suas receitas.

Por fim, para a contribuição social sobre a folha de salário temos a regra de tributação estatuída no art. 22 da Lei nº 8.212/1991<sup>72</sup>, que em resumo traz que tal contribuição incidirá uma alíquota de 15% ou 20% sobre a folha de salário, a observar quem é o beneficiário da remuneração.

Devido a algumas peculiaridades contidas nos clubes de futebol, achou por bem o legislador atribuir tratamento diferenciado para tais, promulgando a Lei nº 8.641/1993, a qual trouxe em seu primeiro artigo<sup>73</sup> que a contribuição social sobre a folha de salário incidirá uma alíquota de 5% e não mais 15% ou 20%, e a incidência

<sup>71</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p. 148

<sup>72</sup> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. ([Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999](#)).

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; ([Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999](#)).

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. ([Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999](#)).

<sup>73</sup> Art. 1º A contribuição empresarial devida pelos clubes de futebol profissional à Seguridade Social corresponde, em substituição à prevista no art. 22 da [Lei](#). 8.212, de 24 de julho de 1991, a cinco por cento da receita bruta, de acordo com o borderô referente a todo espetáculo desportivo de que ele participe no território nacional, inclusive jogos internacionais, não admitida nenhuma dedução.



se fará sobre a receita dos espetáculos desportivos (inclusive internacionais) e não mais sobre a folha de salário.

Fez ainda o legislador mais uma alteração nessa contribuição específica para as entidades desportivas e acrescentou o § 6º ao art. 22 da Lei nº 8.212/1991<sup>74</sup>, acrescentando de acordo com Felipe Ferreira Silva<sup>75</sup> que “não só a receita dos espetáculos será alvo da incidência desta contribuição, mas também qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidades, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos”.

Para o mesmo doutrinador, a cobrança nos moldes atual da referida contribuição é inconstitucional, por que com todas as mudanças o fato gerador da contribuição social sobre a folha salarial ficou com o mesmo fato gerador da COFINS, caracterizando assim o *bis in idem*, o que é proibido pela Constituição.<sup>76</sup>

Pode-se questionar se a organização dos clubes como sociedades empresárias trariam um tratamento tributário diferenciado do que temos hoje para os clubes compreendidos como associações sem fins lucrativos. Quando analisamos o disposto no art. 27, §13º da Lei nº 9.615/1998<sup>77</sup> percebemos que o legislador equiparou, para fins tributários, todas as entidades desportivas profissionais, independente da sua constituição jurídica.

---

<sup>74</sup> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

Art. 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. ([Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)).

<sup>75</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p. 151

<sup>76</sup> Ibid. p. 153-154

<sup>77</sup> Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no [art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#), além das sanções e responsabilidades previstas no [caput do art. 1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002](#), na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros. ([Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003](#))

§ 13. 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. ([Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011](#)).



Observe-se o quadro explicativo fornecido por Felipe Ferreira<sup>78</sup> para melhor compreensão da sistemática tributária das entidades de prática desportiva.

TRIBUT O	ASSOCIAÇÃ O SEM FINS LUCRATIVO S	ENTIDADE DESPORTIVA PROFISSIONA L	FUTEBOL PROFISSIONA L	FUTEBOL PROFISSIONA L	FUTEBOL PROFISSIONA L
			EQUIPARADO À SOCIEDADE EMPRESÁRIA	EQUIPARADO À SOCIEDADE EMPRESÁRIA, MAS CUJA ATIVIDADE DE FUTEBOL PROFISSIONAL SEJA ADMINISTRAD A POR PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA SEGUNDO AS NORMAS DO CÓDIGO CIVIL	PESSOA JURÍDICA CONSTITUÍDA SEGUNDO AS NORMAS DO DIREITO CIVIL
<b>PIS</b>	1% folha salário  MP 2158 art. 13, IV	0,65% - lucro presumido  1,65% - lucro real	0,65% - lucro presumido  1,65% - lucro real	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011*	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011
<b>COFINS</b>	Isento a partir de 1999  MP 2158 – art. 14, X	3% - lucro presumido  7,65% - lucro real	3% - lucro presumido  7,65% - lucro real	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011*	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011
<b>IR</b>	Isenta – lei 9532  art. 15, §1º	15% lucro + 10% adicional real/presumido  /arbitrado	15% lucro + 10% adicional real/presumido  /arbitrado	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011*	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011
<b>CSLL</b>	Isenta – lei 9532  art. 15, §1º	9% do lucro real	9% do lucro real	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011*	Isento – lei 11.345 / art. 13  5 anos – até setembro de 2011
<b>INSS</b>	Folha de salário 20% ou 15% a depende do	Folha de salário 20% ou 15% a depende do	5% da receita	5% da receita	5% da receita

<sup>78</sup> SILVA, Felipe Ferreira. loc. cit. p. 160



	beneficiário Lei 8212 – art. 22	beneficiário Lei 8212 – art. 22	bruta	bruta	bruta
--	---------------------------------------	------------------------------------	-------	-------	-------

\* A lei nº. 11.345/06 (TIMEMANIA) exige que a atividade desportiva profissional da entidade de prática desportiva de futebol seja administrada por uma pessoa jurídica regularmente constituída segundo as disposições do Código Civil.

Percebe-se pelo quadro exposto que as associações sem fins lucrativos têm tratamento tributário especial comparado aos demais tipos jurídicos empresariais. Por outro lado, as entidades desportivas, independente da forma constituída, contribuirão de modo semelhante. Nesse caso, pela sistemática tributária atual, mesmo que um clube de futebol seja constituído juridicamente como associação sem fins lucrativos ele não gozará dos privilégios tributários que tais entidades recebem.

Faz-se útil os ensinamentos de Felipe Ferreira<sup>79</sup>

As entidades de prática desportiva profissional, consoante dicção do artigo 2º, § único, da lei nº 9.615/98, por explorarem o desporto de forma profissional, são consideradas como entidades que exercem atividade econômica. Por isso, devem se submeter ao regime tributário dispensado às demais pessoas jurídicas. Não podem e não devem, portanto, ser consideradas como associação sem fins lucrativos, mesmo que sob esta rubrica estejam constituídas.

Portanto, vemos que os clubes de futebol mesmo juridicamente organizados como associação sem fins lucrativos são sujeitos passivos em algumas contribuições especiais. A tributação no futebol é um assunto amplo e controverso, não ficando limitado e esgotado nesse trabalho. O que vemos hoje é o inadimplemento da maioria dos clubes com o Fisco e com seus próprios funcionários. Precisamos de soluções para a problemática.

## Considerações finais

<sup>79</sup> SILVA, Felipe Ferreira. op. cit. p. 133



O futebol tornou-se o esporte mais popular do Brasil. Tanto é assim que somos conhecidos como “o país do futebol”, tamanha a identificação dos brasileiros com esse esporte.

Como forma de viabilizar a respectiva prática esportiva, surgiram os clubes de futebol, os quais, a princípio constituíram-se através da reunião de amigos e familiares. Posteriormente, ganhou notoriedade e popularizou-se, tornando-se necessário a sua profissionalização. Todavia, em que pese sua profissionalização em decorrência da relevante função social que exercem, constituíram-se, inicialmente, em associações sem fins lucrativos.

Com o decorrer dos anos, os clubes futebolísticos cresceram, principalmente financeiramente, e ganharam espaço mercadológico. Administrando valiosas marcas, os dirigentes passaram a explorar o potencial dos clubes e os objetivos extrapolaram a esfera dos resultados dos campeonatos disputados, almejando, sobretudo, o retorno do potencial financeiro que o clube gera.

Em paralelo a esse crescimento das entidades desportivas, a legislação reguladora do desporto foi sendo alterada, acompanhando as mudanças e respaldando os negócios que envolvem o futebol, gerando assim, segurança jurídica aos negócios jurídicos no segmento do futebol profissional.

O grande questionamento jurídico acerca dos clubes de futebol é se eles, diante de todas as mudanças que passaram ao longo dos anos, poderiam continuar organizados como associações sem fins lucrativos. Não obstante tenham liberdade para se organizar, a lei nº 9.615/98 estabelece que o desporto profissional constitui exercício de atividade econômica, e isso impossibilita de constituírem-se em associações, uma vez que o art. 53 do Código Civil ressalta que elas são entidades sem fins lucrativos.

Percebe-se que, uma vez não preenchidos os requisitos legais não faz sentido se falar em associação desportiva. Porém, não significa que os clubes devam ser obrigados a constituírem-se como uma sociedade empresária. Nesse caso, deve-se respeitar a liberdade atribuída pela Constituição Federal para que a entidade desportiva adote a forma jurídica mais adequada às sua realidade sócio-política, desde que observados os requisitos legais.



Com efeito, surge a necessidade de enfrentamento dos privilégios tributários no que tange às contribuições sociais, ressaltando-se que a legislação brasileira prevê, a exclusão do crédito tributário através da isenção tributária ou ainda, uma redução de alíquotas para as associações sem fins lucrativos que prestem os serviços para quais foram instituídas.

Embora a maioria dos clubes de futebol profissional no Brasil sejam constituídos como associação sem fins lucrativos, a Lei nº 9.615/98 estabelece que a gestão e a exploração do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica. Além disso, o mesmo diploma legal ressalta que independente da forma que a entidade desportiva for constituída será equiparada às sociedades empresárias.

Portanto, é difícil sustentar a concessão dos mesmos benefícios tributários de uma associação sem fins lucrativos para um clube de futebol profissional, uma vez que trata-se de uma atividade econômica, tornando-o incompatível com os fins de uma associação. E que, mesmo se forem organizados como associação, para fins de fiscalização e controle do poder público, serão equiparados a uma sociedade empresária.

Assim sendo, se o Estado pretende conceder benefícios tributários às associações de futebol, por constituírem-se em instrumento de realização do direito fundamental ao esporte, é adequado que se observe o princípio da legalidade, estabelecendo normas específicas para tais entidades.

## **Referências Bibliográficas**

ALMEIDA, Amador Paes de. *Manual das sociedades comerciais (direito de empresa)*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARREIROS NETO, Jaime. *Direito Desportivo*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

CARLEZZO, Eduardo. *Direito Desportivo Empresarial*. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2004.



CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. apud. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Civil Parte Geral*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRARO, Leonardo. Direitos Fundamentais e Desporto. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; SILVEIRA, Juliana Martins Skolimovcki da. Breves notas sobre a tributação das entidades desportivas profissionais. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e tributário*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LOPES, João Paulo de Jesus. As principais dificuldades do futebol brasileiro. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MELO FILHO, Álvaro. *O novo direito desportivo*. 1. ed. São Paulo: Cultural Paulista, 2002.

\_\_\_\_\_. *Direito desportivo: novos rumos*. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

\_\_\_\_\_. *Nova lei Pelé; avanços e impactos*. 1. ed. Rio de Janeiro: Maquinária, 2011.



OLIVEIRA JUNIOR, Piraci Ubiratan. *Clubes de futebol e seus reflexos fiscais: análise da evolução legislativa e seus reflexos fiscais pertinentes às atividades desenvolvidas pelos clubes de futebol no Brasil*. 1. ed. Rio de Janeiro: Mauad, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

\_\_\_\_\_, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições – Teoria geral das contribuições em espécie*. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

REZENDE, Bruno Galvão S.P. de. NASCIMENTO, Wagner. A “transformação” das associações desportivas em sociedades empresárias. In: MACHADO, Rubens Approbato (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SAVASTANO, Marcelo Marcante. Formas associativas das entidades de prática desportiva. In: MACHADO, Rubens Approbat (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SILVA, Felipe Ferreira. *Tributação no Futebol: Clubes e Atletas*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SILVA, Luiz Henrique Soares da. Tributação incidente sobre atividades de clube de futebol. In: MACHADO, Rubens Approbat (coord.). *Curso de Direito Desportivo Sistemico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.