

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**OS CLUBES DE FUTEBOL FRENTE À  
REGULAMENTAÇÃO INSTITUÍDA PELA LEI 9.615,  
DE 1998.**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO**

**Leomar Nestor Hübner Júnior  
Maurício Stringhini Marchesan**

**Santa Maria, RS, Brasil  
2008**

**OS CLUBES DE FUTEBOL FRENTE À REGULAMENTAÇÃO  
INSTITUÍDA PELA LEI 9.615, DE 1998**

por

**Leomar Nestor Hübner Júnior  
Maurício Stringhini Marchesan**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,  
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),  
como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**Orientador: Prof.<sup>a</sup> Otília Denise Jesus Ribeiro**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2008**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
aprova o Trabalho de Conclusão

**OS CLUBES DE FUTEBOL FRENTE À REGULAMENTAÇÃO  
INSTITUÍDA PELA LEI 9.615, DE 1998**

elaborado por  
**Leomar Nestor Hübner Júnior  
Maurício Stringhini Marchesan**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Bacharel em Ciências Contábeis**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Otília Denise Jesus Ribeiro**  
(Presidente/Orientador)

\_\_\_\_\_(UFSM)  
**Profª Tânia Moura da Silva**

\_\_\_\_\_(UFSM)  
**Profª Luci Inês Schumacher**

Santa Maria, 24 de junho de 2008.

"Faça o que for necessário para ser feliz. Mas não se esqueça que a felicidade é um sentimento simples, você pode encontrá-la e deixá-la ir embora por não perceber sua simplicidade".

(Mário Quintana)

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, gostaríamos de agradecer à Deus, pois o que seria de nós sem a fé que temos nele.

Aos nossos pais, irmãos e toda a nossa família que, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que chegássemos até esta etapa da vida.

À professora Otilia Denise Jesus Ribeiro pela paciência na orientação e incentivo que tornaram possível a conclusão desta monografia.

Aos amigos que estiveram ao nosso lado para nos proporcionar bons momentos em suas companhias.

A todos os professores, desde nossos primeiros aprendizados, até este momento, pelo conhecimento, apoio e amizade que nos foram dados.

Em suma, a todos, que de qualquer maneira, contribuíram para a elaboração deste trabalho de graduação em ciências contábeis.

## RESUMO

O presente trabalho tem o intuito de apresentar os efeitos tributários, societários e contábeis quando da transformação do clube de futebol, associação sem fins lucrativos, em uma empresa. A pesquisa se desenvolveu a luz do método dialético, tendo sido usados os métodos de procedimento comparativo e monográfico. Com base nestes, começou-se explanando sobre a evolução do desporto, o início de sua exploração como atividade econômica no Brasil. Num segundo momento, é feita uma abordagem sobre os tipos societários passíveis de adoção por estas entidades desportivas, bem como os sistemas de tributação em que o clube poderá ser enquadrado. Por fim, é analisada qual a melhor forma deste ente se organizar societariamente e também qual a melhor forma de apurar os principais tributos. São explanados com base na legislação pertinente ao caso, bem como em diversas obras. Desta forma, pode ser extraído um melhor resultado, não havendo apenas a análise legal, mas também a opinião de vários autores, o que possibilita uma melhor compreensão e pormenorização do tema.

Palavras-chave:

Clubes de Futebol; Aspectos societários; Aspectos tributários; Aspectos Contábeis.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	7
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	9
2.1 Aspectos históricos e principais características do desporto no Brasil.....	9
2.2 A evolução da exploração do futebol como atividade econômica pelo clube-empresa.....	15
2.3 A transformação do clube de futebol em sociedade empresarial e principais características decorrentes.....	21
2.4 Os clubes-empresa de futebol e a aplicabilidade dos sistemas de tributação.....	29
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	40
<b>4 ANÁLISE DOS EFEITOS SOCIETÁRIOS, TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS DECORRENTES DA TRANSFORMAÇÃO DO CLUBE DE FUTEBOL NUMA EMPRESA</b> .....	42
<b>4.1 Efeitos societários</b> .....	42
4.1.1 Sociedade em nome coletivo.....	42
4.1.2 Sociedade em comandita simples.....	43
4.1.3 Sociedade limitada.....	43
4.1.4 Sociedade anônima.....	45
4.1.5 Sociedade em comandita por ações.....	47
<b>4.2 Efeitos tributários</b> .....	48
4.2.1 Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.....	48
4.2.1.1 Lucro real.....	48
4.2.1.2 Lucro presumido.....	49
4.2.1.3 Lucro arbitrado.....	50
4.2.2 Contribuições sociais do PIS/Pasep e COFINS.....	50
<b>4.3 Efeitos contábeis</b> .....	51
<b>5 CONCLUSÃO</b> .....	53
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	55

## 1 INTRODUÇÃO

Com a evolução do desporto na Europa, e em função de seu grande poder aquisitivo, no que tange principalmente à compra e venda de jogadores, o Brasil começou a procurar pelo aumento de sua competitividade para possibilitar a manutenção de jogadores em seu território, bem como extrair mais lucro das vendas dos seus jogadores, quer sejam oriundos das categorias de base ou contratados de outros times.

Em face disso, surgiu a Lei 9.615/98, chamada de Lei Pelé, que além de trazer alguns direitos do clube, no tocante à cláusula penal das multas rescisórias dos contratos dos atletas, vem também a possibilitar que o clube de futebol venha a se organizar como uma empresa.

Com base nisso, surgiu a dúvida de quais seriam os efeitos de natureza societária, tributária e contábil para o clube de futebol vir a organizar-se como uma sociedade.

A importância do presente estudo ocorre em virtude de que, hoje, o clube de futebol é muito mais do que uma mera associação sem fins lucrativos. Inserido no campo do direito societário, busca-se com a presente pesquisa enfocar qual o melhor tipo de organização que o ente em questão deve assumir.

Analisando os aspectos societários, contábeis e tributários, será possível inferir uma conclusão sobre qual a situação em que o clube recolherá menos tributos, terá menos obrigações acessórias, mas mesmo assim, continuará aumentando sua competitividade, cumprindo em dia com seus compromissos.

A Constituição Federal Brasileira – CF/88 prima pela livre concorrência no tocante à ordem econômica. Assim, por meios lícitos, é possível ao clube ter um grande crescimento desde que não se utilize do abuso de poder econômico, entre outros artifícios que violem a carta magna.

Pode-se dizer que cabe principalmente ao contador destacar qual o tipo de organização mais rentável para o clube, de modo que possibilite ao mesmo promover bons investimentos e bons patrocínios.

Assim, justifica-se a importância do presente tema, tanto para os clubes de futebol quanto para a classe contábil, pois se trata de um assunto muito pouco difundido atualmente e de um campo de aplicação pouco explorado. Desse modo,

faz-se necessária a elaboração da presente pesquisa, para uma melhor análise pelos clubes de futebol sobre os possíveis efeitos inerentes ao caso em tela.

Visando a um melhor entendimento, o presente trabalho será dividido em cinco momentos. No primeiro capítulo, é apresentada a introdução, composta do tema, delimitação do mesmo, problema de pesquisa, objetivos gerais e específicos, a relevância da pesquisa e a forma como se organizou o presente estudo.

A revisão bibliográfica é encontrada no segundo capítulo, estando presente a metodologia aplicada neste trabalho no terceiro capítulo. No quarto capítulo, os resultados e discussões sobre os efeitos societários, contábeis e fiscais decorrentes da transformação do clube de futebol. Por fim, no quinto e último capítulo, observam-se as conclusões segundo os objetivos gerais e específicos propostos à resolução neste trabalho.

Para a concretização do presente estudo, serão utilizados, na metodologia, os métodos dialético, comparativo e monográfico. Através deles, será possibilitado realizar os objetivos deste trabalho de forma coesa e clara, e elucidar quais os reflexos da transformação de uma entidade futebolística numa sociedade empresária, e, ao final, comparar com a atual forma mais adotada pelas mesmas, qual seja associação sem fins lucrativos.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 Aspectos históricos e principais características do desporto no Brasil

Para um melhor entendimento, cumpre ressaltar o conceito de desporto. Narram Fernandes, Luft e Guimarães (1993) como sendo um recreio, divertimento, esporte, exercícios próprios para desenvolver o vigor e agilidade da pessoa que o pratica.

Traz Napier (2003) que os tipos de desporto são: a) desporto educacional, pela sociologia desportiva conhecida como *game*; b) Desporto de Participação, conhecido como *play* e c) Desporto de Rendimento, conhecido como *sport*.

Reporta a Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998, conhecida como Lei Pelé, em seu artigo 1º e seguintes parágrafos, a menção sobre a prática desportiva formal e não-formal. A prática formal seria aquela regulada por normas nacionais e internacionais de cada modalidade e aceitas pelas respectivas entidades que administram o desporto no Brasil. A segunda seria caracterizada pela liberdade lúdica das pessoas envolvidas e que participam.

No presente trabalho, será analisado o futebol profissional, enquadrado em prática formal. Salienta Napier (2003) que esta modalidade enquadra-se também como desporto de rendimento de forma formal e caracteriza-se pela remuneração pactuada em contrato formal de trabalho entre atleta maior de 18 anos e a entidade de prática desportiva empregadora que o mantiver sob qualquer forma de vínculo.

Haja vista este profissionalismo, e a presença de um contrato formal, necessária se fazem a explicação do que é um contrato e quais são suas principais características conforme o Código Civil brasileiro de 2002 e a Lei 9.615/98. No tocante ao conceito, traz a Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT (Decreto-lei n. 5452/1943) em seu art. 442 que contrato individual de trabalho é o acordo tácito ou expresso, correspondente à relação de emprego.

Define a Lei n. 6.354, de 02 de setembro de 1976, a conceituação das partes do contrato de trabalho dos atletas profissionais de futebol. Traz o art. 1º da referida lei a definição de empregador, qual seja, "considera-se empregador a associação desportiva que, mediante qualquer modalidade de remuneração, se utilize dos serviços de atletas profissionais de futebol, na forma definida nesta Lei". Seu art. 2º cita a definição de empregado, ou seja, o atleta que praticar o futebol, sob a

subordinação de empregador, como tal definido anteriormente, mediante remuneração e contrato.

O art. 3º faz menção aos requisitos necessários a este tipo de contrato de trabalho em especial, como segue:

Art. 3º O contrato de trabalho do atleta, celebrado por escrito, deverá conter:

- I - os nomes das partes contratantes devidamente individualizadas e caracterizadas;
- II - o prazo de vigência, que, em nenhuma hipótese, poderá ser inferior a 3 (três) meses ou superior a 2 (dois) anos;
- III - o modo e a forma da remuneração, especificados o salário os prêmios, as gratificações e, quando houver, as bonificações, bem como o valor das luvas, se previamente convencionadas;
- IV - a menção de conhecerem os contratantes os códigos os regulamentos e os estatutos técnicos, o estatuto e as normas disciplinares da entidade a que estiverem vinculados e filiados;
- V - os direitos e as obrigações dos contratantes, os critérios para a fixação do preço do passe e as condições para dissolução do contrato;
- VI - o número da Carteira de Trabalho e Previdência Social de Atleta Profissional de Futebol.

§ 1º Os contratos de trabalho serão registrados no Conselho Regional de Desportos, e inscritos nas entidades desportivas de direção regional e na respectiva Confederação.

§ 2º Os contratos de trabalho serão numerados pelas associações empregadoras, em ordem sucessiva e cronológica, datados e assinados, de próprio punho, pelo atleta ou pelo responsável legal, sob pena de nulidade.

§ 3º Os contratos do atleta profissional de futebol serão fornecidos pela Confederação respectiva, e obedecerão ao modelo por ela elaborado e aprovado pelo Conselho Nacional de Desportos.

Importante que se diga que o prazo exposto no inciso II está revogado pelo disposto na Lei 9.615/98, em seu art. 30, estabelecendo um prazo máximo de duração de 5 (cinco) anos.

Observa-se ainda neste artigo, no que diz respeito às características deste contrato de trabalho, a formalidade, que conforme Venosa (2003) é aquele cuja validade depende da observância de uma forma preestabelecida pela lei, ou seja, possui formalidades em seu ato constitutivo. Da análise dele, observa-se uma série de requisitos e características que devem ser respeitadas.

Outra propriedade deste tipo de contrato, ainda nos ensinamentos de Venosa (2003), é a onerosidade, pois ambos os contratantes têm direitos e deveres, vantagens e obrigações, estando a carga contratual repartida entre eles, embora nem sempre em igual nível. A inobservância dessa peculiaridade constitui justa causa para rescisão do contrato de trabalho, tanto pelo empregado quanto pelo empregador.

O art. 31 da Lei 9615/98 traz uma regra específica para os contratos dos atletas de profissionais de futebol quando da inadimplência por parte do empregador:

Art. 31. A entidade de prática desportiva empregadora que estiver com pagamento de salário de atleta profissional em atraso, no todo ou em parte, por período igual ou superior a três meses, terá o contrato de trabalho daquele atleta rescindido, ficando o atleta livre para se transferir para qualquer outra agremiação de mesma modalidade, nacional ou internacional, e exigir a multa rescisória e os haveres devidos.

§ 1º São entendidos como salário, para efeitos do previsto no *caput*, o abono de férias, o décimo terceiro salário, as gratificações, os prêmios e demais verbas inclusas no contrato de trabalho.

§ 2º A mora contumaz será considerada também pelo não recolhimento do FGTS e das contribuições previdenciárias.

§ 3º Sempre que a rescisão se operar pela aplicação do disposto no **caput** deste artigo, a multa rescisória a favor do atleta será conhecida pela aplicação do disposto no art. 479 da CLT. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003).

§ 4º (Incluído e vetado pela Lei nº 10.672, de 2003).

Logo, conforme dito acima, a partir do momento em que o atleta fica sem receber seu salário, em parte ou no todo, por três meses ou mais, fica livre para negociar com outra entidade além de exigir o recebimento dos valores em atraso e a multa rescisória.

Ainda na análise acurada desta lei, compulsa-se no art. 32 a possibilidade da recusa da prestação de serviço por parte do atleta quando a entidade de prática desportiva atrasar em 2 (dois) ou mais meses o seu salário total ou parcialmente.

A Lei 6.354/76, que define as relações de trabalho do atleta profissional de futebol, também visa ao respeito aos requisitos de validade do negócio jurídico previsto no art. 104 do CC, onde é exposto, dentre eles, a necessidade de um agente capaz. Diz-se isso, pois, o art. 5º reza a seguinte premissa:

[...] ao menor de 16 (dezesseis) anos é vedada a celebração de contrato, sendo permitido ao maior de 16 (dezesseis) e menor de 21 (vinte e um) anos, somente com o prévio e exposto assentimento de seu representante legal.

Parágrafo único. Após 18 (dezoito) anos completos, na falta ou negativa do assentimento do responsável legal, o contrato poderá ser celebrado mediante suprimento judicial.

Esse artigo demonstra consonância com o que vem explicitado no art. 3º, I, CC que traz como absolutamente incapaz o menor de 16 (dezesseis) anos. Também nos parece que devido à alteração da maioridade civil de 21 (vinte e um) para 18

(dezoito) anos, o art. 3º desta lei estaria revogado parcialmente necessitando somente o assentimento até os 18 anos.

O art. 443 da CLT, em seu caput e parágrafo primeiro, faz menção à duração dos contratos de trabalho, que podem ser indeterminados e determinados. Contudo, resta presente na Lei 9.615/98, segundo o art. 30, já acima citado, a impossibilidade de ter-se um contrato por prazo indeterminado com um atleta de futebol profissional. Ensina Napier (2003, p. 51) que:

[...] com a publicação da Lei n.º 9.981/00, que dá nova redação ao art. 30 da Lei n. 9.615/98, Lei Pelé, fica estabelecido que o contrato do atleta profissional terá o prazo determinado, com vigência nunca inferior a três meses nem superior a cinco anos.

Feita sua conceituação e explicadas algumas características, ressalta-se que o conceito de desporto vem evoluindo com o passar dos anos. Ele se encontra previsto até mesmo na Constituição Federal Brasileira de 1988. Traz a mesma, em seu artigo 217 e seus parágrafos, a seguinte previsão:

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.

Observa-se no artigo 217 no inciso III da CF/88, que o Estado tem o dever, ou seja, não se trata de uma mera faculdade, em tratar diferenciadamente o desporto profissional e o não-profissional.

O Estado deve, inclusive, incentivar este tipo de atividade. Traz Silva (2003) que é dever do Estado incentivar as práticas desportivas de qualquer caráter, sendo este um direito de cada um, ou seja, de cada cidadão brasileiro. Este é um item

disposto na CF/88, e tendo sua atividade regulada pelo Estado, a sua realização é baseada em alguns princípios.

Assim seguem-se os mesmos princípios conforme a Lei Pelé:

Art. 2º O desporto, como direito individual, tem como base os princípios:

I - da soberania, caracterizado pela supremacia nacional na organização da prática desportiva;

II - da autonomia, definido pela faculdade e liberdade de pessoas físicas e jurídicas organizarem-se para a prática desportiva;

III - da democratização, garantido em condições de acesso às atividades desportivas sem quaisquer distinções ou formas de discriminação;

IV - da liberdade, expresso pela livre prática do desporto, de acordo com a capacidade e interesse de cada um, associando-se ou não a entidade do setor;

V - do direito social, caracterizado pelo dever do Estado em fomentar as práticas desportivas formais e não-formais;

VI - da diferenciação, consubstanciado no tratamento específico dado ao desporto profissional e não-profissional;

VII - da identidade nacional, refletido na proteção e incentivo às manifestações desportivas de criação nacional;

VIII - da educação, voltado para o desenvolvimento integral do homem como ser autônomo e participante, e fomentado por meio da prioridade dos recursos públicos ao desporto educacional;

IX - da qualidade, assegurado pela valorização dos resultados desportivos, educativos e dos relacionados à cidadania e ao desenvolvimento físico e moral;

X - da descentralização, consubstanciado na organização e funcionamento harmônicos de sistemas desportivos diferenciados e autônomos para os níveis federal, estadual, distrital e municipal;

XI - da segurança, propiciado ao praticante de qualquer modalidade desportiva, quanto a sua integridade física, mental ou sensorial;

XII - da eficiência, obtido por meio do estímulo à competência desportiva e administrativa.

Parágrafo único. A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica sujeitando-se, especificamente, à observância dos princípios:

I - da transparência financeira e administrativa;

II - da moralidade na gestão desportiva;

III - da responsabilidade social de seus dirigentes;

IV - do tratamento diferenciado em relação ao desporto não profissional; e

V - da participação na organização desportiva do País.

Pode-se, vislumbrar através do artigo 2º da Lei Pelé, que existem princípios obrigatórios para todos os tipos de práticas, formais e não-formais, bem como aqueles que são norteadores apenas do desporto profissional, destacando-se entre eles o da moralidade na gestão desportiva, a transparência administrativa financeira e a autonomia desportiva.

Salienta Melo Filho (2006) que em relação à autonomia desportiva, entende-se que consubstanciada na mesma, os entes desportivos estão aptos a buscar fórmulas capazes de resolver seus problemas, enriquecendo a convivência e

acrescentando à sociedade desportiva idéias criativas e soluções inovadoras mais adequadas às peculiaridades da sua organização jurídica e de seu funcionamento, desde que respeitados os limites da legislação desportiva nacional e resguardados os parâmetros das entidades desportivas internacionais.

O princípio da moralidade é regulador até mesmo da atuação da própria Administração Pública. Aduz Meirelles (2005) que a moralidade é uma composição de todas as regras do bom administrador, sendo condição de validade de todo o ato da Administração Pública.

Assim, pode-se dizer que quando dos clubes explorarem a atividade profissional devem priorizar a transparência e ética em suas condutas, respeitando assim princípios constitucionais e infraconstitucionais.

Ainda relação ao princípio acima citado, narra Carlezzo (2004) que o princípio da moralidade sempre esteve implícito em questões pertinentes à administração pública, havendo inclusive sua previsão na Constituição Federal – CF/88, *caput* do art. 37.

Em relação ao princípio da transparência administrativa financeira, traz Carlezzo (2004) que este termo vai muito mais além de ser uma mera questão de ordem formal ou relativa ao cumprimento de determinadas regras, devendo ser uma norma deontológica na gestão de um clube de futebol. Ainda conforme este autor (2004, p. 31):

[...] o futebol deve ser enxergado, além de paixões e tradições clubísticas, como um ativo de grande valor agregado, sendo que a administração dos clubes deve seguir modelos de gerenciamento profissionalizado, tal qual ocorre em inúmeras empresas de diversos outros setores.

Realizada a explanação sobre o conceito de desporto e principais aspectos, passa-se agora a falar propriamente do desporto explorado por um clube, mais especificamente o futebol, forma de desporto mais praticada no Brasil, quer seja na forma de associação sem fins lucrativos ou como clube-empresa.

## **2.2 A evolução da exploração do futebol como atividade econômica pelo clube-empresa**

Neste tópico torna-se necessário uma conceituação de clube e de empresa para uma melhor compreensão sobre o tema. O clube de futebol, no seu início, era caracterizado como sendo uma associação sem fins lucrativos. Traz o art. 53 do Código Civil de 2002 que os clubes de futebol “constituem-se associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

Conforme narra Venosa (2003), a Constituição Federal ampara esta criação, dando a plena liberdade de associação para fins lícitos, sendo vedada apenas a de caráter paramilitar (art. 5º, XVII).

Diante do atual contexto histórico, onde predomina o modo de vida capitalista, surge a necessidade de adaptação dos clubes, associações sem fins lucrativos, a um modo de organização mais rentável, haja vista a competitividade no cenário exterior, principalmente a Europa, que seduz praticamente todos os atletas praticantes deste tipo de desporto.

Constatando-se que o modo de se organizar como associação estaria ultrapassado diante do contexto em que se vivia, menciona Carlezzo (2004) que começou-se então a delinear na legislação desportiva, uma norma que permitisse ou impusesse a transformação societária dos clubes.

Deduz Carlezzo (2004, p. 63) que:

[...] principalmente a partir da década de 90 que o desporto nacional começa a assumir uma postura mais voltada ao mercado, multiplicando as formas de rentabilizar economicamente uma atividade desportiva com o auxílio de inúmeros instrumentos comerciais, tais como publicidade, patrocínio, direitos de imagem, de televisão, etc.

Ainda conforme o mesmo autor, primeiramente surgiu a Lei n. 8.672 de 1993, denominada de Lei Zico, que facultava aos clubes tornarem-se uma sociedade comercial com finalidade desportiva. Após isso, nasceu a Lei Pelé (Lei 9.615/98), que revogou a facultatividade, constituindo em decorrência lógica a obrigatoriedade. Porém em 2003, com a Lei 10.672 (Lei da Moralização do Futebol), voltou a vigorar novamente a facultatividade, demonstrando-se assim a fragilidade do legislador frente às pressões exercidas pelos administradores dos clubes.

Percebe-se, contudo, que uma situação de imposição ao clube de futebol, violaria o princípio estabelecido na Constituição Federal e normas infraconstitucionais que é o da autonomia desportiva. Assim sendo, descabido o propósito do legislador em obrigar o clube de futebol a constituir-se em uma empresa.

Diante de todas as reviravoltas, a situação atual do artigo 27 da Lei Pelé ficou a seguinte:

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.

§ 1º (parágrafo único original) (Revogado).

§ 2º A entidade a que se refere este artigo não poderá utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta da assembléia-geral dos associados e na conformidade do respectivo estatuto. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000).

§3º (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000) (Revogado pela Lei nº 10.672, de 2003).

§4. (Incluído pela Lei nº 9.981, de 2000) (Revogado pela Lei nº 10.672, de 2003).

§ 5º O disposto no art. 23 aplica-se, no que couber, às entidades a que se refere o **caput** deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

§ 6º Sem prejuízo de outros requisitos previstos em lei, as entidades de administração do desporto, as ligas e as entidades de prática desportiva, para obter financiamento com recursos públicos deverão: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

I - realizar todos os atos necessários para permitir a identificação exata de sua situação financeira; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

II - apresentar plano de resgate e plano de investimento; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

III - garantir a independência de seus conselhos de fiscalização e administração, quando houver; (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

IV - adotar modelo profissional e transparente; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

V - elaborar e publicar suas demonstrações financeiras na forma definida pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, após terem sido auditadas por auditores independentes. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 7º Os recursos do financiamento voltados à implementação do plano de resgate serão utilizados: (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

I - prioritariamente, para quitação de débitos fiscais, previdenciários e trabalhistas; e (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

II - subsidiariamente, para construção ou melhoria de estádio próprio ou de que se utilizam para mando de seus jogos, com a finalidade de atender a critérios de segurança, saúde e bem estar do torcedor. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 8º Na hipótese do inciso II do § 7º, a entidade de prática desportiva deverá apresentar à instituição financiadora o orçamento das obras pretendidas. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 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)

§ 10. Considera-se entidade desportiva profissional, para fins desta Lei, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Apenas as entidades desportivas profissionais que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º não ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum e, em especial, ao disposto no art. 990 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 12. (VETADO) (Incluído 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 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 (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003).

O *caput* deste artigo demonstra a possibilidade exposta no art. 50 do Código Civil brasileiro. Ele traz a possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica, e em consequência disso, a extensão das relações das obrigações aos bens particulares dos dirigentes, se estes praticarem determinados atos, tais como, aplicar créditos da entidade em benefício próprio ou de terceiros.

Ainda no parágrafo segundo, depreende-se a proteção aos bens da entidade, impossibilitando de integralizá-los como parcela de capital ou de oferecer os mesmos como garantia, salvo concordância dos associados ou sócios, dependendo do tipo jurídico adotado, e, ainda, a conformidade com o estatuto que rege a mesma.

O parágrafo quinto faz menção ao art. 23 da Lei 9.615/98, que trata dos requisitos mínimos que deve estar contidos no estatuto destas entidades. Assim, devem estar contidos, no que couber, os seguintes itens:

Art. 23. Os estatutos das entidades de administração do desporto, elaborados de conformidade com esta Lei, deverão obrigatoriamente regulamentar, no mínimo:

I - instituição do Tribunal de Justiça Desportiva, nos termos desta Lei;

II - inelegibilidade de seus dirigentes para desempenho de cargos e funções eletivas ou de livre nomeação de:

a) condenados por crime doloso em sentença definitiva;

b) inadimplentes na prestação de contas de recursos públicos em decisão administrativa definitiva;

c) inadimplentes na prestação de contas da própria entidade;

d) afastados de cargos eletivos ou de confiança de entidade desportiva ou em virtude de gestão patrimonial ou financeira irregular ou temerária da entidade;

e) inadimplentes das contribuições previdenciárias e trabalhistas;

f) falidos.

Parágrafo único. Independentemente de previsão estatutária é obrigatório o afastamento preventivo e imediato dos dirigentes, eleitos ou nomeados, caso incorram em qualquer das hipóteses do inciso II, assegurado o processo regular e a ampla defesa para a destituição. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

Vislumbra-se no parágrafo sexto o incentivo que o Estado, compreendido este em sentido lato, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, pode fornecer aos clubes, desde que preencham certos requisitos. Estes seriam: a) a prática de atos necessários para possibilitar a identificação exata da situação financeira do clube; b) apresentar um plano de resgate e plano de investimento; c) garantir a independência de seus conselhos de fiscalização e administração, quando houver; d) adotar modelo profissional e transparente; e) elaborar e publicar suas demonstrações financeiras exigidas na Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - LSA).

Prosseguindo na análise deste artigo, remete o parágrafo sétimo e respectivos incisos, à maneira que os recursos de financiamento devem ser utilizados pela organização desportiva, priorizando a quitação de débitos fiscais, previdenciários e trabalhistas.

Este artigo ainda incentiva a proteção ao torcedor. No inciso II, do parágrafo sétimo, visualiza-se a possibilidade da utilização dos recursos para melhoria ou construção de um estado próprio ou para mandar seus jogos. Obviamente, nesta escolha, o parágrafo oitavo prega pela elaboração de um orçamento à instituição financeira da obra em questão.

Pode-se vislumbrar no parágrafo nono, que o conteúdo remete ao Código Civil, demonstrando os possíveis tipos de sociedades em que o clube de futebol pode se transformar para explorar o futebol como atividade econômica. No tocante a este assunto, traz Melo Filho (2001,p. 99) que “[...] exigir a transformação de clubes profissionais em empresas é tão esdrúxulo e injurídico quanto seria compelir as empresas a se tornarem clubes profissionais”.

Na leitura do parágrafo treze, resta explícita a equiparação às sociedades empresárias, para fins de fiscalização e controle, mais especificamente no que tange

aos efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

Deve ser ressaltado que a Lei das Sociedades Anônimas sofreu recentes alterações dadas pela Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, no que tange às demonstrações financeiras exigidas, principalmente a extinção da obrigatoriedade de apresentação do Demonstrativo de Origem e Aplicações de Recursos (DOAR) e pela adoção da exigência da divulgação da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC). Traz o art. 176 da referida lei que:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas deverão indicar:

a) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (artigo 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (artigo 186, § 1º);

i) os eventos subsequente à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).

Conforme exposto acima, a alteração da legislação traz muitas discussões e controvérsias. O Demonstrativo de Origem e Aplicações de Recursos (DOAR) é mais analítico e mostra tendências futuras da posição financeira enquanto a Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) já nos traz informações de curto prazo, se haverá dinheiro ou será necessária a tomada de empréstimos. Cada demonstrativo tem suas particularidades, portanto, enfatiza-se que tanto a DOAR quanto a DFC trazem informações de qualidade ao usuário das mesmas, sobretudo se apresentadas em conjunto com os demais demonstrativos.

Denota-se assim a importância dada ao desporto (futebol), devido à vasta legislação que regula e até mesmo pode auxiliar o funcionamento dos clubes de futebol. Isso, pois, a vontade do legislador é fazer com que o clube cresça como empresa, aumentando seu patrimônio, sendo tudo isso regido por alguns princípios norteadores que visam a um bom funcionamento.

Analisados os aspectos de como a legislação desportiva vem evoluindo, bem como o tratamento que o legislador vem dar aos clubes de futebol, no que tange ao cumprimento de obrigações tributárias, previdenciárias, entre outras, passa-se agora a analisar os tipos de sociedades que são passíveis de opção pelo clube de futebol. Isso, pois, dependendo de como o clube venha a se organizar, diferentes pode ser os efeitos societários decorrentes da opção em questão.

Desse modo, serão estudados no próximo tópico, os tipos de sociedade que o clube de futebol pode adotar, conforme previsão legal, e algumas das principais características que se impõem quando da escolha. Não obstante isso, também serão abordadas as formas societárias que as entidades desportivas não podem se transformar, haja vista o rol taxativo trazido pela Lei 9.615/98.

### **2.3 A transformação do clube de futebol em sociedade empresarial e principais características decorrentes**

Os clubes de futebol, quando não enquadrados como sociedade empresária, possuem a forma de associação. Desse modo, será feita uma explicação dos principais efeitos inerentes a esse tipo de pessoa jurídica, para depois, apropriadamente, visando a um melhor entendimento, analisar os efeitos decorrentes da transformação em uma sociedade empresária.

Primeiramente, em relação aos efeitos societários, pode-se argumentar que as associações são união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, previsão esta no art. 53 do Código Civil.

Basicamente, suas principais características são que os associados devem ter direitos iguais, podendo o estatuto instituir categorias com vantagens diferentes (art. 55) e que a qualidade de associado é intransmissível, salvo disposição em contrário do estatuto que rege a mesma.

Em relação aos aspectos tributários, esta é uma modalidade privilegiada pela isenção de impostos conforme o art. 174 do RIR/99. Contudo, o parágrafo segundo, traz que “não estão abrangidos pela isenção do imposto os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”. O mesmo tratamento é dado à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Essas associações são contribuintes do PIS com base na folha de salários segundo o art. 2º, II da Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998. O art. 8º, II do mesmo dispositivo legal complementa que a alíquota aplicada sobre a base de cálculo acima mencionada será de 1%. No caso da COFINS, também haverá a isenção, ao invés da aplicação da alíquota de 3% (cumulatividade) ou de 7,6% (não cumulatividade) sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Para o gozo destas isenções, estabelece a Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em seu art. 12 e respectivos parágrafos, que os clubes devem manter escrituração contábil completa, registrando suas receitas e despesas em livros revestidos formalidades que assegurem a respectiva exatidão.

No que diz respeito aos efeitos contábeis, são necessários, como já dito, uma escrituração contábil correta, bem como o registro de todos os atos e fatos contábeis, bem como a manutenção do livro diário, conforme o art. 258 do RIR/99.

Explicado o funcionamento de um clube de futebol em forma de associação sem fins lucrativos, será realizado a partir deste momento, um estudo sob a ótica de sociedade empresária.

Antes de se adentrar propriamente nos tipos de sociedades, explica-se primeiramente, para uma melhor compreensão, o conceito de empresário, pois este é o elemento formador dos tipos societários previstos. Este conceito é prescrito em lei no art. 966 do Código Civil, que traz o empresário como sendo aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços.

Passa-se agora, explicado o conceito inicial de empresário, ao estudo dos principais tipos de sociedade empresária que podem ser constituídos pelos clubes de futebol e algumas das principais características inerentes a estes tipos. O parágrafo nono do art. 27 da Lei 9.615/98 traz a faculdade da opção pela forma de sociedade empresária, sendo esta qualquer um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei 10.406/02 (Código Civil – CC).

Contudo, se não for adotado alguns destes tipos de sociedade, o clube de futebol restaria enquadrado como uma sociedade em comum, menção esta feita pelo art. 27 em seu parágrafo onze. Esta seria, segundo Carlezzo (2004), aquele ente que se constituiu por documento escrito, porém não procedeu ao registro competente, permanecendo irregular em face da lei. Este entendimento demonstra consonância com a lei no art. 990 do Código Civil onde é dito que neste tipo de sociedade “todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade”.

Destaca-se que a sociedade em comum, também denominada de sociedade de fato difere da sociedade irregular. Mostra Martins (2006, p.218-219) que:

[...] sociedades de fato não possuem personalidade jurídica, pois não arquivaram os seus atos constitutivos no Registro Público das Empresas Mercantis e Atividades Afins; já as *sociedades irregulares* têm sempre personalidade, uma vez que uma pessoa jurídica só deixa de existir quando extinta a sociedade, mas mesmo assim subsistirá para fins de liquidação, até que se conclua.

Caso venha a optar pela adoção de alguns dos tipos societários mencionados no parágrafo nono do art. 27 da Lei Pelé, percebe-se que o primeiro

tipo de sociedade trazido é a sociedade em nome coletivo. Narra o art. 1039 do CC, que todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

Aduz Requião (2003, p. 415) que “existe sociedade em nome coletivo ou com firma, quando duas ou mais pessoas, ainda que algumas não sejam comerciantes, se unem para comerciar em comum, debaixo de uma firma social”. Traz este autor ainda a principal característica deste tipo, que é a responsabilidade solidária e ilimitada como já foi mencionado anteriormente.

Abrigando estas duas características acima explicitadas, explicita Martins (2006) que este tipo de sociedade é formada por duas ou mais pessoas, que respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

No art. 1045 do CC, encontra-se o segundo tipo de sociedade, que é a sociedade em comandita simples. Narra este artigo que “Na sociedade em comandita simples tomam parte sócios de duas categorias: os comanditados, pessoas físicas, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota”.

Percebe-se na sociedade em comandita simples, a primeira divisão de categoria de sócios, quais sejam comanditados e comanditários. No primeiro caso, há a incidência de uma responsabilidade ilimitada e solidária, podendo-se dizer que até os bens particulares destes sócios podem ser atingidos pelas obrigações sociais. Isso já não ocorre na segunda categoria de sócios, onde há apenas a responsabilização até o limite do valor de sua quota parte assumida na empresa.

Com esse mesmo raciocínio, comenta Coelho (2006) que é um tipo de sociedade onde há dois tipos de sócios, onde um deles possui responsabilidade ilimitada pelas obrigações contraídas pela pessoa jurídica em questão.

Leciona Requião (2003, p. 418) que:

O Código Civil determina que se empreguem à comandita simples as normas da sociedade em nome coletivo, esclarecendo que aos comanditados se aplicam os mesmos direitos dos sócios deste tipo de sociedade. Podem assim os comanditados estabelecer regras, redistribuindo a responsabilidade entre si, com eficácia apenas entre estes sócios. É condição do sócio comanditado ser pessoa física (art. 1045), não havendo a mesma exigência para os comanditários.

Continuando nesta análise, percorrendo o Código Civil, encontra-se o terceiro tipo de sociedade ali previsto. Trata-se da sociedade limitada, com previsão no art. 1.052, onde é trazido que “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada

sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.

Em consonância com esta linha de raciocínio, traz Requião (2003, p.456) que:

A sociedade não tem limitada a sua responsabilidade ao passivo que assumir. Como pessoa jurídica possui um patrimônio seu, que se forma a partir do seu capital social. Esse patrimônio responde ilimitadamente pelas obrigações contraídas. O Código Civil, no art. 1.052, não obstante e apenas um pouco mais sucinto, consagra o nome de “sociedade limitada” para designar o tipo social inaugurado pelo Decreto nº 3.708, de 1919.

O quarto tipo de sociedade, previsto no art. 1.088 a 1.089 é a Sociedade Anônima, regulada propriamente pela Lei especial 6.404 de 1976 (LSA) e alterações posteriores. O Código Civil somente faz menção, no art. 1.088, que o capital deste tipo de sociedade é dividido em ações, obrigando-se cada sócio ou acionista somente pelo preço de emissão de ações que subscrever ou adquirir. O art. 1.089 faz a remissão ao tratamento deste tipo de sociedade por lei especial, a qual já foi mencionada anteriormente.

Ainda conceituando este tipo de sociedade, traz Martins (2006) que a sociedade anônima é a aquela na qual o capital é dividido em ações, limitando-se a responsabilidade do sócio ao preço da emissão das ações subscritas ou adquiridas, tendo um modo de constituição próprio. Deduz ainda este autor que se consideram sociedades institucionais ou normativas e não-contratuais, uma vez que nenhum contrato liga os sócios entre si.

Explica Coelho (2006, p.185) que:

a sociedade anônima é sempre empresária, mesmo que seu objeto seja atividade econômica civil. Uma companhia só por dentista para prestação de serviços de odontologia pelos próprios acionistas, embora tenha por objeto uma atividade não empresarial, será empresária e estará sujeita ao regime jurídico-comercial, pela só adoção do tipo societário, o que, salvo no caso das cooperativas, não ocorre com as demais sociedades tipificadas em lei que podem, em função da natureza de sua atividade, ser simples ou empresárias.

As sociedades anônimas podem ainda ser classificadas como abertas ou fechadas. Traz Coelho (2006) que isto varia, conforme tenham, ou não, admitidos à negociação, na Bolsa ou no mercado de balcão, os valores mobiliários de sua emissão. Faz menção o parágrafo primeiro do art. 4º da Lei 6.404/76 - LSA, que

somente os valores mobiliários de emissão de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) podem ser negociados no mercado de valores mobiliários.

Traz o art. 2º da Lei 6.404/76 que pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes, ou seja, somente tendo fins lícitos e morais.

O quinto e último tipo societário é a sociedade em comandita por ações, com previsão nos arts. 1.090 a 1.092 do Código Civil. A principal característica neste modelo é que a sociedade em comandita por ações tem o capital dividido em ações, regendo-se pelas normas relativas à sociedade anônima, sem prejuízo das modificações constantes deste capítulo, e opera sob firma ou denominação.

Ainda no tocante às peculiaridades deste tipo de sociedade, enuncia Martins (2006) que esta não possui natureza contratual e sim institucional. Isso, pois, a entrada ou retirada de um dos acionistas não afeta a pessoa jurídica, podendo, igualmente, os menores e incapazes a ela se associarem.

Desse modo, explicado o último tipo de sociedade que pode o clube de futebol adotar conforme previsto na legislação desportiva resta analisar, casuisticamente, qual delas é a melhor opção passível de adoção pela entidade desportiva. Realizada a escolha, o clube de futebol deverá se enquadrar nas características e imposições atinentes à legislação societária e fiscal que se impõe à sociedade escolhida.

Vislumbrado as formas societárias que a entidade desportiva pode adotar, passa-se agora ao exame do tipo mais adequado ao caso. Percebe-se que a escolha depende do porte da empresa. Nessa linha de entendimento, ensina Requião (2003, p. 17):

Todos os comercialistas, na verdade, ao estudarem a função econômica das sociedades anônimas, destacam a sua destinação natural de aglutinar capitais, o que as torna adequadas a configurar juridicamente as grandes empresas. Para as empresas médias o direito moderno criou as sociedades limitadas, e para as pequenas ou demais tipos de sociedades, as de pessoas.

Assim, deve-se analisar caso a caso, sempre considerando o contexto em que a empresa se situa e seu porte, para transformá-la no tipo societário mais adequado à situação em que se encontra. No cenário desportivo brasileiro,

encontra-se atualmente a predominância de sociedades anônimas, como por exemplo, o Esporte Clube Vitória S.A. e o Esporte Clube Bahia S.A., ambos clubes baianos.

Salientadas as formas societárias enumeradas taxativamente pela Lei 9.615/98, deve ser dito que também existem tipos de sociedades empresárias que não são passíveis de adoção pelas entidades desportivas.

Da leitura do Código Civil, nos arts. 981 a 1.096 encontram-se todos os tipos de organização societária previstas legalmente. O art. 27, parágrafo onze faz menção à possibilidade de transformação apenas no tocante às presentes entre os arts. 1.039 e 1.092.

Também devem ser tratados os efeitos contábeis pertinentes à transformação do clube de futebol em entidade empresária. Os efeitos contábeis, então, devem ser analisados de duas formas: a) sociedades em geral; e b) sociedade anônima.

Em relação às sociedade em geral, faz-se necessária a explanação sobre as obrigações comuns trazidas pelo Código Civil a todos os empresários comerciais, regulado nos arts. 1179 e seguintes.

Na leitura deste primeiro artigo, observa-se que os clubes de futebol serão obrigados a seguir um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros em sincronia com a documentação legal, e levantar anualmente o balanço patrimonial e demonstração de resultado.

Nessa mesma linha de entendimento e complementando o tema, aduz Requião (2003, p. 161) que o empresário e a sociedade empresarial deverão:

1° A seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e ater os livros para esse fim necessários;

2° A autenticar no Registro Público de Empresas Mercantis todos os livros e fichas, cujo registro for expressamente exigido pelo Código antes de postos em uso (art. 1181);

3° A conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis pertencentes ao giro de seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhe possam ser relativas (art. 1194);

4° A elaborar anualmente um balanço patrimonial e de resultado econômico, com o primeiro devendo exprimir com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta e as disposições de leis especiais, indicar, distintamente, o ativo e o passivo (art. 1188), bem como o balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, que acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial (art. 1189).

Deve ser ressaltado o conteúdo existente no art. 1180, CC. Na leitura do mesmo, depreende-se que é indispensável o livro Diário. Ainda podem ser usados pelas entidades desportivas, porém com caráter facultativo, os livros razão, caixa, obrigações a receber, entre outros.

No tocante aos efeitos contábeis inerentes às transformações do clube de futebol em sociedade anônima, pode-se dizer que, basicamente, os efeitos que são próprios desta forma societária são iguais aos acima explicitados. Porém, haja vista ser um tipo de sociedade adotada por empresas de grande porte possui algumas peculiaridades a mais que passarão a ser brevemente analisadas.

Demonstrando essa idéia, além do livro Diário, com obrigação comum a todas as sociedades, o art. 100 da Lei 6.404/76 traz que:

Art. 100. A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:

I - o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, anotação ou averbação: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

a) do nome do acionista e do número das suas ações;

b) das entradas ou prestações de capital realizado;

c) das conversões de ações, de uma em outra espécie ou classe; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

d) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia;

e) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações;

f) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação.

II - o livro de "Transferência de Ações Nominativas", para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes;

III - o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas", se tiverem sido emitidas, observando-se, em ambos, no que couber, o disposto nos números I e II deste artigo;

IV - o livro de Atas das Assembléias Gerais; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

V - o livro de Presença dos Acionistas; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

VI - os livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e de Atas das Reuniões de Diretoria; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

VII - o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º A qualquer pessoa, desde que se destinem a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, serão dadas certidões dos assentamentos constantes dos livros mencionados nos incisos I a III, e por elas a companhia poderá cobrar o custo do serviço, cabendo, do indeferimento do pedido por parte da companhia, recurso à Comissão de Valores Mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 2º Nas companhias abertas, os livros referidos nos incisos I a III do *caput* deste artigo poderão ser substituídos, observadas as normas expedidas

pela Comissão de Valores Mobiliários, por registros mecanizados ou eletrônicos. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

Como se vê, resta clara a preocupação do legislador em transmitir os mais variados tipos de informação aos participantes da empresa e à terceiros. Isso, pois, o poder público procura, com essa regulação específica, democratizar o capital da sociedade anônima, tornando sua administração transparente e correta.

Em relação ao sistema contábil que deve ser adotado, modificam-se apenas as demonstrações contábeis e algumas outras informações que devem ser apresentadas. Sobre este tema, mostram Gelbcke, Ludícibus e Martins (2003, p. 29) que:

O conjunto de informações que deve ser divulgado por uma sociedade por ações representando sua “prestação de contas” abrange relatório de administração, as demonstrações contábeis e as notas explicativas que as acompanham, o parecer dos auditores independentes (se houver) e o parecer do conselho fiscal (se existir).

Passa-se agora a explicação sucinta de cada um dos itens acima relacionados. Conforme Gelbcke, Ludícibus e Martins (2003), o relatório de administração não faz parte das demonstrações contábeis em si, mas é exigido por lei. O mesmo deve apresentar os negócios sociais e principais fatos administrativos evidenciados no exercício, a política de distribuição de dividendos, entre outros tópicos relevantes.

No que tange as demonstrações contábeis, com o advento da Lei 11.638/07, numa análise combinada com a Lei 6.404/76, depreende-se, conforme o art. 176, *caput* que as exigidas são: a) balanço patrimonial; b) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; c) demonstração do resultado do exercício; d) demonstração dos fluxos de caixa; e e) demonstração do valor adicionado (quando se tratar de companhia aberta).

Ainda na continuidade da análise das informações que devem ser prestadas pela sociedade anônima, encontram-se as notas explicativas necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa. Entre elas, segundo Gelbcke, Ludícibus e Martins (2003, p.33):

[...] incluem-se a descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, os ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamentos das dívidas de

longo prazo, do capital dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes após a data do balanço, etc.

Constata-se que os feitos ocorridos de maior relevância no exercício social devem ser explicados nestas notas, conduzindo o usuário da informação à uma maior compreensão dos dados contidos nos demonstrativos.

Por fim, em relação ao parecer dos auditores independentes, o art. 177, parágrafo terceiro, mostra que “as demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão”.

Deste modo, mostram-se evidenciados os principais efeitos contábeis quando da transformação do clube de futebol em uma sociedade anônima, baseados no Código Civil e na Lei das Sociedades Anônimas.

#### **2.4 Os clubes-empresa de futebol e a aplicabilidade dos sistemas de tributação**

Transformada a antiga associação clube de futebol numa empresa, incumbe agora demonstrar os sistemas de tributação passíveis de adoção pelos mesmos. Para tanto, é necessária a explicação do conceito de tributo para então chegar a estes sistemas mais complexos.

Demonstra o Código Tributário Nacional (CTN), Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, em seu art. 3º a conceituação de tributo, qual seja “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Em consonância com esta conceituação, aduz Fabretti (2005) que é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.

Complementando este tema, importante se faz o conceito de fato gerador e o momento de sua ocorrência. Nessa linha, traz ainda o CTN que:

Art. 114. O fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos de direito aplicável.

Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Nota-se então em virtude do exposto anteriormente, que toda e qualquer forma de obrigação tributária, seja principal ou acessória, somente poderá ser exigida mediante um fato gerador prescrito em lei.

Dando prosseguimento, importante também salientar, os conceitos de base de cálculo, alíquota e os sujeitos da relação jurídica tributária. Nas palavras de Machado (2006), base de cálculo é a expressão econômica inerente ao fato gerador do tributo. Deve a mesma estar contida na norma que positiva a hipótese de incidência tributária, relacionando-se mais especificamente, a uma realidade econômica que permite identificar qual a espécie de tributo naquele caso. Por exemplo, a lei que institui o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza indica qual a quantidade da renda ou dos proventos como base de cálculo desse imposto.

Visualiza-se assim, ainda conforme Machado (2006, p. 155), que: “A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente”.

Deve-se inferir também que no caso dos impostos, conforme art. 146, CF, que a base de cálculo deve ser definida em lei complementar, a qual exige um formalismo maior para sua aprovação e aplicação.

Analisada a base de cálculo, passa-se agora a explicitar mais detalhadamente sobre o conceito de alíquota. A alíquota conforme Fabretti (2005, p. 128) “é um fator definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”.

Cumpra agora formalizar os conceitos de sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. Conforme os art. 119 do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a

pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Portanto, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem ser o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, todos os entes federados.

De outro norte, no que tange ao sujeito passivo, trazem os arts. 121 e 122 do CTN a seguinte redação:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.  
Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Da leitura acurada desses artigos, pode-se notar uma cristalina distinção entre sujeito passivo da obrigação principal e acessória. Desse modo, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica ou física obrigada, por lei, ao cumprimento da prestação tributária, seja ela principal ou acessória, estando ou não em relação direta ou pessoal com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Feitas as considerações iniciais, passe a analisar detalhadamente os sistemas de tributação existentes no Brasil, passíveis ou não de adoção pelos clubes de futebol.

Há três modalidades de tributação das pessoas jurídicas pelo Imposto de Renda no Brasil: o lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Parte-se agora para a análise pormenorizada dessas modalidades.

Conforme Anceles (2002), o lucro real é conceituado como o lucro ou prejuízo contábil do período de apuração alterado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas legalmente. Infere-se então que o lucro real difere do lucro contábil, haja vista que este passa por uma série de ajustes extracontábeis feitos no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) até chegar ao primeiro.

Cabe agora ressaltar o que seriam estas alterações que formam o lucro real. Nas palavras de Fabretti (2005, p. 214):

Adições: referem-se às despesas contabilizadas pela PJ, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. Exemplo: multas por infrações fiscais.

Exclusões: são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal. Exemplo: depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição etc.

Compensações: podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores.

Complementando, conforme Chierigato, Gomes, Perez Jr., e Oliveira (2007), as adições podem ser: a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos pela contabilidade na apuração do lucro líquido contábil, mas que não sejam aceitos pela legislação tributária como dedutíveis; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, conforme a legislação tributária devam ser incluídos na determinação do lucro real; c) os encargos de depreciação apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo dos incentivos fiscais previstos na legislação tributária.

Ainda conforme os autores mencionados acima, as deduções podem ser de três tipos: a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício; b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, conforme a legislação tributária não sejam computados no lucro real; c) prejuízos de exercícios anteriores.

Por fim, enfatiza-se, no tocante às compensações, que o art. 42 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, limita a compensação do prejuízo fiscal a um valor de 30% (trinta por cento) do lucro contábil após os ajustes, ou seja, do lucro real.

Explicada a formação do lucro real, parte-se para a relação das pessoas jurídicas obrigadas à apuração por esse sistema. Traz o art. 14 da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, a seguinte redação:

Art. 14 Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002).

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de

crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Desse modo, as pessoas jurídicas que não se encontram listadas no artigo acima, poderão optar por um sistema de tributação diferente. Interessante que se diga também que o inciso I do art. 14 teve uma alteração que ampliou o limite da receita total no ano-calendário, sendo anteriormente de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais).

A maioria dos clubes de futebol, impreterivelmente, enquadra-se nesta espécie de sistema de tributação, haja vista o inciso III deste artigo, pois possui transações com equipes estrangeiras, e em consequência disso, são gerados lucros resultantes das vendas, patrocínios, entre outras formas de ganho. Outro motivo para enquadrar-se aqui, é o inciso I, pois grandes clubes possivelmente possuem uma receita total superior a 48.000.000,00 por ano.

Explanadas algumas características importantes do lucro real, parte-se para a conceituação de lucro presumido. Chieriegato, Gomes, Perez Jr., e Oliveira (2007, p.178), definem que:

O lucro presumido difere do conceito de lucro real, visto tratar-se de uma presunção por parte do fisco do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a Contabilidade. Em outras palavras, como já comentado, a introdução pelo fisco do conceito de lucro presumido visou facilitar a apuração da base de cálculo, para algumas empresas, para apuração e recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e Contribuição Social.

Dessa maneira, o lucro presumido consiste na discriminação de um lucro através da aplicação de percentuais sobre a receita bruta, presumindo o lucro da entidade.

Definido esse sistema de tributação, passamos a determinar quais são as pessoas jurídicas que têm a possibilidade de optar pelo mesmo. Descreve a Lei 9.718/98, em seu art. 13:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Complementando o texto da legislação, as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real, também podem optar pelo lucro presumido.

Chieregato, Gomes, Perez Jr., e Oliveira (2007) afirmam ser a opção por esta forma de tributação definitiva em relação a todo o ano-calendário, o que impede a organização de optar por outro sistema no decurso no ano-calendário em exercício. É importante também que se diga que as empresas obrigadas à apuração do lucro real, ficam impedidas de optar pelo lucro presumido.

Visando a uma melhor compreensão, explica-se a composição da receita bruta total citada nos arts. 13 e 14. Segundo Anceles (2002, p.233):

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos agropecuários ou da prestação de serviços, etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operação de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

Contudo, ainda segundo Anceles (2002), devem ser excluídos alguns itens como: a) vendas canceladas; b) descontos incondicionais concedidos; c) impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, das quais o vendedor ou prestador é mero depositário.

Dito isso, chega-se à receita bruta total correta para a aplicação dos percentuais de presunção. Estes são obtidos da leitura acurada do Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), no seu art. 223, que traz a seguinte redação:

Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, observado o disposto no art. 226;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

§ 2º No caso de serviços hospitalares, aplica-se o percentual previsto no caput deste artigo.

§ 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo mensal do imposto das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 224, 225 e 227 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40).

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

§ 6º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 3º).

Observa-se que a regra geral contida no *caput* do art. 223 é aplicação do percentual de 8%. O parágrafo primeiro e respectivos incisos trazem variações

específicas a certo tipo de atividade. Importante ainda que seja dito, que quando se tratar de atividades diferenciadas e que estas se encaixem em casos de diferentes alíquotas, o parágrafo terceiro traz a solução, dizendo que devem se aplicar percentuais diferenciados, ou seja, segregando por tipo de atividade.

Finalizando a análise dos sistemas de tributação brasileiros, chega-se ao lucro arbitrado. A opção por este sistema pode ser feita tanto pela autoridade fiscal ou pelo contribuinte, contendo, neste último caso, alguns requisitos que devem estar presentes.

O art. 530 do RIR/99 mostra as possibilidades de arbitramento pelo órgão fiscalizador. Da leitura do mesmo, deduzem-se as seguintes possibilidades:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou  
b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

As possibilidades de arbitramento pela autoridade, como se vê, só ocorrem quando houver indícios de que a apuração do imposto, feita regularmente, não será fidedigna à realidade dos fatos, ou até mesmo, se até o for, não haverá suporte para que comprove a veracidade das mesmas.

De outro norte, como já dito anteriormente, o contribuinte também pode optar por este sistema, conforme se vê no art. 531 do RIR:

Art. 531. Quando conhecida a receita bruta (art. 279 e parágrafo único) e desde que ocorridas às hipóteses do artigo anterior, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do imposto correspondente com base no lucro

arbitrado, observadas as seguintes regras (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, §§ 1º e 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação; II - o imposto apurado na forma do inciso anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Nesse ínterim, percebe-se que somente quando conhecida a receita bruta poderá o contribuinte optar por esta modalidade. Em não ocorrendo isso, somente a autoridade fiscal poderá fazer o arbitramento, ou então a pessoa jurídica deverá optar pelo lucro real ou presumido.

No tocante aos percentuais aplicáveis sobre a receita bruta, quando conhecida a receita bruta, o art. 532 do RIR/99 remete aos valores constantes no art. 519 do mesmo diploma legal, já citados anteriormente, quando da explanação sobre o lucro presumido. Contudo, quando não conhecida a mesma, outros são os percentuais conhecidos na observância do art. 535 do regulamento mencionado, como segue:

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;

II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;

III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;

IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;

V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;

VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

§ 1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 1º).

§ 2º Para os efeitos da aplicação do disposto no inciso I, quando o lucro real for decorrente de período de apuração anual, o valor que servirá de base ao arbitramento será proporcional ao número de meses do período de

apuração considerado (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 3º No caso dos incisos I a IV, deverá ser efetuada atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 51, § 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

§ 4º No caso deste artigo, os coeficientes de que tratam os incisos II, III e IV, deverão ser multiplicados pelo número de meses do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 1º).

§ 5º Na hipótese de utilização das alternativas de cálculo previstas nos incisos V a VIII, o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, § 2º).

Desse modo, quando conhecida a receita bruta, o contribuinte utilizará os mesmos percentuais de presunção dados quando da aplicação do lucro presumido. Em não havendo esta cognição, a autoridade fiscal arbitrarará, conforme o caso, variando o percentual em decorrência disso.

Importante ainda que sejam inferidas considerações sobre o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) tanto em sua forma cumulativa quanto não cumulativa.

O regime não cumulativo é a modalidade que se destaca pela possibilidade de efetuar descontos de créditos, sendo seus contribuintes as pessoas jurídicas que auferirem receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Em geral, as entidades optantes por esse regime são as enquadradas na tributação pelo lucro real.

Da análise combinada da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seus arts. 1º tem-se que a base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento exceto algumas receitas, a destacar: a) isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); b) não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; c) referentes a vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos; e d) ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e aos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Contudo, a legislação prevê a dedução de crédito referente a diversas despesas e custos da pessoa jurídica. Ensina Fabretti (2005, p. 297) que:

[...] que se determina o débito mediante a aplicação da alíquota sobre o valor do faturamento, deduzido dos valores que não integram a base de cálculo. Em seguida, devem ser apurados os créditos pela aplicação da

alíquota sobre os valores descritos na lei como autorizados a gerar crédito desses tributos. Do confronto dos valores do débito e do crédito apura-se o montante do tributo a recolher. O saldo devedor é o valor a recolher.

Complementando então o disposto acima, os arts. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 relacionam quais as possibilidades de geração de créditos. Entre eles, destaca-se: a) bens adquiridos para revenda; b) bens e serviços utilizados como insumo para a prestação de serviços ou fabricação de produtos destinados à venda; c) energia elétrica; d) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; e) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; f) dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados; entre outros elencados no dispositivo legal.

De outro norte, no tocante ao outro regime, qual seja o cumulativo, enfatiza-se que estão sujeitas a essa modalidade todas as pessoas jurídicas, exceto aquelas sujeitas a não cumulatividade e as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples.

Enquadrado o clube de futebol nesta modalidade, parte-se para a formação da base de cálculo, esta que por sua vez será a totalidade das receitas auferidas pela entidade, não sendo relevante o tipo de atividade exercida nem a classificação contábil das receitas. Contudo, algumas exclusões a esta receita são feitas, destacando-se: a) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; b) a receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente; c) as receitas da exportação de mercadorias para o exterior, entre outros.

### 3 METODOLOGIA

Santos (2004, p. 15) expõe que “a pesquisa científica pode ser caracterizada como atividade intelectual intencional que visa a responder às necessidades humanas”. Para o autor, tais necessidades seriam uma sensação permanente de insatisfação com o estado atual em que se encontram, sendo ela a mola propulsora da atividade humana.

Pode-se dizer que o presente trabalho tem o cunho científico, mais precisamente de caráter exploratório. Corroborando com esta linha de pensamento, traz Oliveira (1999, 135) que este tipo de pesquisa possibilita ao pesquisador fazer um levantamento provisório do objeto que se deseja estudar de forma mais detalhada e estruturada posteriormente, além da obtenção de informações acerca de um determinado produto.

Este estudo ainda possui o cunho bibliográfico. Traz Santos (2004, p. 27) que “a bibliografia é o conjunto de materiais escritos a respeito de um assunto, constituindo-se numa preciosa fonte de informações, com dados já organizados e analisados como informações e idéias prontas”.

Ainda no tocante ao tipo de pesquisa utilizado, será realizada, no presente trabalho, a pesquisa com levantamento documental. Este segundo Oliveira (1999) consiste na busca e análise de documentos que venham a corroborar com o assunto em questão.

Também será utilizado o método dialético durante o estudo, pois com ele será possibilitada a pesquisa visualizando as contradições interna objeto, comparando efeitos positivos e negativos de possíveis transformações. Conforme Engels (1974 apud MARCONI e LAKATOS, 2004, p.83):

a dialética é a grande idéia fundamental segundo a qual o mundo não deve ser considerado como um complexo de *coisas acabadas*, mas como um complexo de *processos* em que as coisas, na aparência estáveis, do mesmo modo que seus reflexos intelectuais em nosso cérebro, as idéias, passam por uma mudança ininterrupta de devir e decadência, em que, finalmente, apesar de todos os insucessos aparentes e retrocessos momentâneos, um desenvolvimento progressivo acaba por se fazer hoje.

Outro método utilizado será o comparativo. Com base nisso, poderão ser estudadas as diferenças entre os diversos tipos de grupos, no caso em tela, as formas societárias passíveis de adoção pelo clube de futebol. Lecionam Marconi e

Lakatos (2004) que este método possibilita analisar o dado em concreto, deduzindo do mesmo os elementos constantes, abstratos e gerais.

Por fim, será utilizado o método monográfico, haja visto que este estudo será representativo de muitos outros que sejam semelhantes. Conforme Marconi e Lakatos (2004) neste método, o tema escolhido deve ser observado, atentando-se a todos os fatores que o influenciaram e analisando-o em todos os seus aspectos.

## **4 ANÁLISE DOS EFEITOS SOCIETÁRIOS, TRIBUTÁRIOS E CONTÁBEIS DECORRENTES DA TRANSFORMAÇÃO DO CLUBE DE FUTEBOL NUMA EMPRESA**

Nesse capítulo serão mostradas e discutidas as principais conseqüências quando da adoção de uma forma societária e de um sistema de tributação pelos clubes de futebol, sendo este o resultado das contribuições acerca da temática desenvolvida. Ao final, será analisado como são esses efeitos na atual conjuntura, considerando que a maioria dessas entidades desportivas está organizada como associações sem fins lucrativos.

### **4.1 Efeitos societários**

Nesse tópico serão explicitados os efeitos de cunho societário que mais se destacam quando da adoção das cinco formas societárias previstas na Lei 9.615/98.

#### **4.1.1 Sociedade em nome coletivo**

No caso de adoção por esse tipo societário, como já mencionado anteriormente com base no art. 1039 do CC, todos os sócios do clube de futebol possuirão responsabilidades ilimitadas e solidárias pelas obrigações sociais, porém de forma subsidiária. Observa-se no parágrafo único do mesmo artigo a possibilidade dos sócios limitarem entre si as suas responsabilidades.

Contudo, conforme Requião (2003, p. 217), “[...] a limitação da responsabilidade não será oponível a terceiros. É pacto interno, afetando apenas as relações dos sócios entre si e em face da sociedade”. Outra característica importante que deve ser mencionada é que a gerência da sociedade é atribuição exclusiva dos sócios, conforme no art. 1042 do CC.

Por fim, faz-se menção à razão social que segundo o art. 1041 do CC, deve ser fixada pelo contrato social, sendo basicamente constituída do nome de todos os sócios de alguns deles, seguido pela expressão “& Companhia” por extenso ou de forma abreviada.

#### 4.1.2 Sociedade em comandita simples

Esse tipo societário é regido dos arts. 1045 ao 1051 do CC. Denota-se que quando da opção por esta forma de organização, uma das principais características, como já explicitadas anteriormente, será a divisão de sócios da entidade desportiva em duas categorias, quais sejam, sócios comanditados e comanditários, sendo a responsabilidade dos primeiros ilimitada e a da segunda categoria restrita às suas contribuições de capital.

O art. 1046 do CC traz que se aplicam à referida sociedade as normas da sociedade em nome coletivo no que forem compatíveis entre si, inclusive a regra da razão social. Ainda é importante que se ressalte outra característica peculiar da sociedade em comandita simples, consubstanciada no art. 1047 do CC onde se vê a proibição do comanditário em não poder participar de nenhum ato de gestão nem de ter o nome na firma social, sob pena de responsabilidade ilimitada.

#### 4.1.3 Sociedade limitada

Se o clube de futebol optar por essa sociedade, passará a ser regido pelas normas contidas nos arts 1052 ao 1087 do CC. Conforme já mencionado, o art. 1052 faz menção à limitação da responsabilidade de cada um dos sócios, sendo essa restrita ao valor de suas quotas. Todavia, ainda há a responsabilidade solidária quando da necessidade da integralização do capital social.

Em relação a esse tema, imprescindível se faz a lição de Requião (2003, p. 497):

As limitações da responsabilidade do sócio, próprias da sociedade limitada, exigem dele comportamento ilibado, respeitando as normas contratuais e legais. Infringidas tais normas, o transgressor perde a vantagem concedida pelo tipo social, passando a responder de modo ilimitado pelos atos que autorizou ou praticou.

O parágrafo único do art. 1053, ainda faz referência ao contrato social que poderá prever a regência, de forma supletiva, desse tipo societário pelas normas da sociedade anônima, que serão explanadas posteriormente.

No tocante ao capital social, transformado o clube em sociedade anônima, este é dividido em quotas. No parágrafo primeiro do art. 1055 do CC, é encontrada a seguinte redação: “[...] pela exata estimação de bens conferidos ao capital social, respondem solidariamente todos os sócios, até o prazo de cinco anos da data de registro da sociedade”. Ademais, o parágrafo segundo veda a contribuição consistente em prestação de serviços, mostrando que esta deve possuir somente caráter pecuniário.

Importante ainda que seja ressaltado o efeito societário no que diz respeito à cessão de quotas por parte dos sócios. O art. 1057 do CC faz a distinção de procedimentos para quem seja sócio e para um terceiro. No primeiro caso, este repasse poderá ser feito independente de audiência dos outros sócios. Contudo, quando se tratar de um estranho à sociedade, não pode haver oposição de titulares de mais de um quarto do capital social.

Em relação à administração deste tipo societário, narra o art. 1060 do CC, que ela é feita por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado. O parágrafo único desse artigo traz que essa administração atribuída no contrato aos sócios do clube de futebol não se estendem de pleno direito aos que posteriormente adquiram esta qualidade.

Por último, denotam-se, da análise do art. 1071 do CC, algumas matérias que necessitam da deliberação dos sócios. No art. 1080 do mesmo diploma legal, depreende-se que se estas deliberações infringirem o contrato ou a lei, tornarão ilimitada a responsabilidade do sócio da entidade desportiva que expressamente as aprovar.

#### 4.1.4 Sociedade anônima

Tipo societário de maior uso pelas grandes corporações existentes, indicadas para empresas que possuem um grande porte. Busca-se neste tópico explanar sobre algumas das principais características inerentes a mesma, haja vista ser um tema de grande complexidade e extensão.

Deduz-se do art. 1º da Lei 6404/76 que o capital social da companhia que for regida por esta forma, é dividido em ações, sendo a responsabilidade, dos sócios ou acionistas, limitada ao preço da emissão das ações subscritas ou adquiridas. Desse

modo, percebe-se que há uma maior proteção ao detentor das ações, restringindo seus deveres e obrigações ao *quantum* das mesmas.

Ainda em relação ao capital social, reza o art. 7º, LSA, que deverá ser formado apenas por contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em pecúnia. Percebe-se aqui também a vedação à prestação de serviço como integrante deste item.

Em relação à razão social, o art. 3º faz menção à razão social que deve ser adotada pela empresa. Traz o mesmo que a sociedade deverá ser designada por denominação acompanhada das expressões “companhia” ou “sociedade anônima”, expressas de forma extensa, sendo vedada a utilização da primeira no final.

Continuando na explicitação das principais características, nota-se no art. 28 que as ações possuem um caráter indivisível em relação à companhia. Em havendo pluralidade de proprietários sobre as mesmas ações, o artigo referido anteriormente traz a solução aduzindo que os direitos por ela conferidos serão exercidos pelo representante do condomínio formado sobre a mesma.

Outra característica muito importante, é que o clube de futebol que vier a se reger por esta forma societária pode-se fazer valer pelos valores mobiliários que pode emitir. Conforme Requião (2003) são divididos em três: ações, partes beneficiárias e debêntures.

Passa-se, assim, a explicar brevemente sobre cada um deles. Nas palavras de Requião (2003, p. 75), “[...] as ações são um título de crédito ao mesmo tempo em que é um título corporativo, isto é, um título de legitimação que permite ao sócio participar da vida da sociedade, além de representar ou corporificar uma fração do capital social”.

Em relação à classificação, visualiza-se na Lei 6404/76 a divisão em três espécies: a) ações comuns ou ordinárias; b) ações preferenciais; e c) ações de fruição.

Conforme os ensinamentos de Requião (2003), as ações ordinárias são aquelas em que usualmente é dividido o capital social, não existindo preferências ou condições. A segunda classe (ações preferenciais) confere, aos titulares, vantagens e preferências especiais, que não restam presentes nas primeiras. As últimas são aquelas que resultam, por determinação do estatuto ou de assembleia geral extraordinária, da amortização das ações comuns ou preferenciais, devolvendo ao acionista o valor do seu investimento.

Explicados brevemente o conceito de ações e suas espécies, passa-se às partes beneficiárias. O art. 46 e seus respectivos parágrafos trazem esta figura peculiar. Esta espécie confere créditos eventuais contra a companhia, consistente na participação nos lucros anuais. Estas pessoas não podem possuir qualquer direito privativo de acionista, salvo fiscalizar os atos dos administradores. Sua participação é limitada a 0,1 (um décimo) dos lucros, inclusive para formação de reserva de resgate.

Por último, ainda é possibilitado na sociedade regida pela Lei 6.404/76 criar debêntures, também chamadas de obrigações ao portador. Conforme Requião (2003, p. 107), “[...] são títulos de crédito causais, que representam frações do valor de contrato de mútuo, com privilégio geral sobre os bens sociais ou garantia real sobre determinados bens, obtidos pelas sociedades anônimas no mercado de capitais”.

Ainda, conforme este autor é buscado com a debênture evitar incômodos de pequenos e sucessivos financiamentos em curto prazo e a juros muito altos. A sociedade por ações têm a faculdade exclusiva de conseguir empréstimos tomados no publico a um prazo juros e juros mais compensadores, dando em troca resgates em prazo fixo ou em sorteios periódicos.

O art. 80 das LSA regula a forma como a empresa deve se constituir. Mostra ele a seguinte redação:

Art. 80. A constituição da companhia depende do cumprimento dos seguintes requisitos preliminares:

I - subscrição, pelo menos por 2 (duas) pessoas, de todas as ações em que se divide o capital social fixado no estatuto;

II - realização, como entrada, de 10% (dez por cento), no mínimo, do preço de emissão das ações subscritas em dinheiro;

III - depósito, no Banco do Brasil S/A., ou em outro estabelecimento bancário autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários, da parte do capital realizado em dinheiro.

Parágrafo único. O disposto no número II não se aplica às companhias para as quais a lei exige realização inicial de parte maior do capital social.

Observa-se aqui que a realização do capital social deve ser feita com pelo menos 10% em dinheiro, podendo ser o restante em bens. Há também a obrigatoriedade da mesma ser feita por, pelo menos, duas pessoas, devendo ser realizada em banco autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários.

Ainda pode ser dito que o exercício social tem a duração de 01 (um) ano. Entendimento este trazido pelo art. 175, da Lei 6404/76, onde é explicitado também

que não há a necessidade do mesmo se vincular ao calendário normal, pois a data de término deste é fixada no estatuto da companhia.

#### 4.1.5 Sociedade em comandita por ações

Chega-se assim, ao último tipo de sociedade que o clube de futebol pode adotar. Como já visto no art. 1090 do CC, uma das características mais marcantes desta forma societária é que possui o capital dividido em ações, operando sob firma ou denominação.

No tocante às características, enuncia Coelho (2006) que se aplicam todas as normas relativas às sociedades anônimas, com as alterações previstas nos artigos acima citados. Dentre elas, traz o autor que o acionista diretor da sociedade em tela tem responsabilidade ilimitada pelas obrigações e haveres da sociedade. Por essa razão somente o acionista poderá fazer parte da diretoria.

Em consonância com o entendimento, traz o dispositivo legal pertinente ao assunto, qual seja o art. 1091 do Código Civil, que somente o acionista tem qualidade para administrar a sociedade e, como diretor, responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade.

Destaca-se que na sociedade em comandita por ações, segundo Coelho (2006), a assembléia geral não tem poderes, sem a anuência dos diretores, de mudar o objeto essencial da sociedade, prorrogar o seu prazo de duração, aumentar ou reduzir o capital social, criar debêntures ou partes beneficiárias.

Desse modo, por exclusão, passa-se a enumerar, resumidamente, os tipos de sociedade que os clubes de futebol não podem adotar: a) sociedade em conta de participação: espécie de sociedade não personificada encontrada nos arts. 991 a 996 do Código Civil; b) sociedade simples: tipo societário personificado, que resta presente entre os arts. 997 a 1.038 do mesmo diploma legal; e c) sociedade cooperativa: também uma sociedade personificada situada nos arts. 1.093 a 1.096.

Em havendo a transformação da entidade desportiva por uma forma societária, observa-se que devido à maioria dos mesmos possuir um grande porte, poder emitir valores mobiliários, deve optar pela sociedade anônima. Esta forma permite ao clube negociar seus títulos com terceiros, democratizando seu capital, aglutinando mais recursos e permitindo um máximo desenvolvimento.

## 4.2 Efeitos tributários

Neste item serão demonstrados os efeitos tributários mais relevantes no momento da opção por um dos três sistemas de tributação brasileiros. Será mostrado de forma quantitativa o Imposto de Renda, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), haja vista que suas principais já foram abordadas em capítulos anteriores.

### 4.2.1 Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido

#### 4.2.1.1 Lucro real

Chegado ao valor do lucro real no LALUR, o clube de futebol, segundo o art. 541 do RIR/99, para chegar ao resultado do Imposto de Renda que será recolhido, sofre a aplicação de uma alíquota de 15% sobre a totalidade do lucro real do período em curso.

Complementando, o art. 542 do mesmo dispositivo legal, traz que no caso de o lucro real exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, estará sujeito a um adicional de imposto de 10% sobre o valor excedido. Ainda, no tocante à Contribuição Social, a alíquota aplicada é de 9%, aplicada sobre a mesma base de cálculo.

Conforme o disposto no art. 230 do RIR/99, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento mensal do imposto calculado com base na presunção dos lucros, desde que seja demonstrado através de balancetes mensais que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Em consonância com o entendimento acima, no caso de o saldo a pagar do imposto de renda ou contribuição social determinado com base no balancete levantado for maior que o valor calculado por estimativa na receita bruta, o clube ignora o balancete levantado e paga o tributo pelo valor determinado por estimativa.

Ressalta-se, que devido ao alto faturamento dos clubes de futebol, e suas negociações com o exterior, esta é a forma de tributação que melhor se adapta a essas entidades.

Importante ainda dizer, que entende-se como receita bruta para os clubes de futebol, principalmente os valores provenientes das transferências de jogadores, direitos de transmissão dos jogos na televisão e publicidades e patrocínios.

#### 4.2.1.2 Lucro presumido

O clube de futebol, estando situado nos limites de enquadramento previstos no *caput* do art. 13 da Lei 9.718/98, bem como, determinado o lucro presumido após a aplicação dos percentuais de presunção dispostos no art. 223 do RIR/99, parte-se para o conhecimento da alíquota do imposto de renda a ser aplicada.

Do mesmo modo como foi dito a respeito do lucro real, a mesma será de 15%, conforme art. 541 do RIR/99. Faz-se menção também ao art. 542 do mesmo regulamento, que trata da alíquota adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido trimestral que exceder a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) ou proporcionalmente aos meses de apuração.

Observa-se, no tocante à contribuição social sobre o lucro, que o percentual de presunção será de 12% aplicados sobre a receita bruta, conforme disposto no art. 20 da Lei n. 9.249 de 26 de dezembro de 1995.

Ainda, com respeito à contribuição social, o art. 37 da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 faz menção à alíquota da mesma, que será de 9% aplicada sobre a base cálculo.

#### 4.2.1.3 Lucro arbitrado

Por fim, chega-se aos efeitos tributários quando do enquadramento do clube de futebol no lucro arbitrado. Conhecendo as possibilidades de arbitramento, tanto pelo contribuinte quanto pela autoridade fiscal, e os percentuais de arbitramento do lucro, chega-se aos percentuais das alíquotas do imposto de renda e contribuição social.

Da mesma forma como exposto nos outros sistemas de tributação, a alíquota do imposto de renda será de 15% sobre o lucro arbitrado, além do adicional

de 10%, quando houver. Na mesma linha de raciocínio, o valor da alíquota da contribuição social será de 9% aplicado sobre o lucro arbitrado, seja pelo contribuinte, seja pela autoridade fiscal.

#### 4.2.2 Contribuições sociais do PIS/Pasep e COFINS

Em relação ao regime não cumulativo, conhecida a base de cálculo, o art. 2º da Lei 10.637/02 traz que: “Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)”.

Já o art. 2º da Lei 10.833/03 mostra que: “Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).” Deve-se, contudo, observar as exceções contidas nos parágrafos 1º a 4º do art. 2º da Lei 10.637/02 e nos parágrafos 1º a 5º da Lei 10.833/03, que alteram as alíquotas em alguns casos específicos.

No tocante ao regime cumulativo, formada a base de cálculo, toma-se conhecimento das alíquotas, sendo a alíquota do PIS de 0,65% e do COFINS de 3% sobre o faturamento.

### 4.3 Efeitos contábeis

Neste tópico, será explicitada a forma que a entidade desportiva de futebol trata seus ativos, bem como levanta as demonstrações financeiras obrigatórias, entre outros itens. Este tópico se refere tanto a uma sociedade empresária quanto a uma associação sem fins lucrativos, pois o clube de futebol nas duas formas deve levantar as mesmas demonstrações.

Necessária se faz esta abordagem, pois existe uma dificuldade, de, por exemplo, classificar o atleta de futebol em qual grupo de contas, se ativo circulante, ativo permanente. Além disso, também no tocante às receitas, se de vendas, prestação de serviços, haja vista possuir várias fontes, como bilheterias, patrocínios, cotas de televisão.

Ainda não há uma padronização sobre este assunto. Conforme Szusler (2003) os clubes brasileiros foram obrigados a publicar suas Demonstrações

Contábeis conforme as companhias abertas pela Medida Provisória n. 79, que entrou em vigor em 27 de novembro de 2002, legislação esta que foi convertida na Lei 10.672/03. O que se viu foi uma desarmonização contábil, pois houve um tratamento diferenciado do seu patrimônio por parte dos clubes.

Por exemplo, no que tange aos direitos federativos dos atletas profissionais de futebol, segundo Szusler (2003), o Clube de Regatas Flamengo classificou seus jogadores no Ativo Circulante, na conta de Direitos Realizáveis. Já o Fluminense Football Club classificou seus jogadores no Ativo Realizável a Longo Prazo, subdividindo em Profissionais e Amadores e o São Paulo Futebol Clube classificou-os como Ativo Imobilizado.

Em relação à Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), ainda nas palavras de Szusler (2003), o Clube de Regatas Flamengo utiliza a nomenclatura Vendas/Empréstimos para negócios jurídicos com outros clubes. O mesmo clube utilizou item em notas explicativas, fazendo referência à movimentação da conta de direitos federativos de atletas profissionais indicando os valores do saldo inicial, baixas, amortizações, transferências e saldo final.

Destaca-se assim que há necessidade de uma padronização dos registros contábeis, no que diz respeito aos clubes de futebol. Feito isso, o usuário dessas informações poderá retirar as informações que necessita, pois será possível analisar os mesmos através de índices, ou de outras formas que possibilitem sua real e direta comparação com as demais entidades.

Os clubes de futebol devem apresentar suas demonstrações financeiras até o dia 30 de abril do ano corrente, seja na forma de associação sem fins lucrativos ou sociedade empresária. As apresentações de suas contas devem estar respaldadas por um relatório de auditoria sempre que beneficiadas de recursos públicos.

#### **4.4 Efeitos gerais referentes à Associação sem fins lucrativos**

Este é o tipo societário que o clube de futebol, em regra, nasce. A partir dele, poderá ou não se transformar numa sociedade empresarial. Neste modelo, possui privilégios em relação aos tributos, contribuindo apenas com 1% de PIS sobre a folha de pagamento dos salários.

Nesta modalidade, não há direitos entre e obrigações recíprocas entre associados, unindo-se os mesmos apenas para fins não econômicos, características essenciais da mesma.

Em relação a sua responsabilidade, a Lei 9.615/98 traz que os clubes de futebol enquadrados nesta regra respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações, com base no art. 990 do Código Civil.

No tocante aos efeitos contábeis, a Lei 9.615/98 estabeleceu uma regra única para os clubes, adotando ou não a modalidade de sociedade empresarial. Isso, pois, devem publicar suas demonstrações financeiras até 30 de abril do ano corrente, bem como manter uma escrituração uniforme e o livro diário.

É a modalidade mais econômica para os clubes de futebol, pois faz com que ele pague menos tributos, em virtude das isenções concedidas pela legislação. (em torno de 34%, somando-se as quantias de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS).

## 5 CONCLUSÃO

Desde o início do presente trabalho, emergiram dúvidas sobre quais seriam os efeitos societários, tributários e contábeis existentes quando um clube de futebol deixa de ser apenas uma associação para se transformar em uma sociedade empresária

Depois de verificadas as diversas formas de sociedade possíveis de serem adotadas pelos clubes de futebol, estando elas situadas entre os arts. 1039 e 1092 do Código Civil. Devido à estrutura dos clubes de futebol e a praxe utilizada na sociedade, normalmente os clubes serão ou sociedade anônima ou sociedade limitada. Como já mencionado no trabalho, havendo a opção por uma forma societária, essa escolha deve considerar o porte da entidade desportiva, para melhor gerenciamento dos ativos constantes do patrimônio da mesma, sendo esta a sociedade anônima, devido ao grande porte das entidades, a possibilidade de negociação de seus títulos com terceiros e a emissão de valores mobiliários.

Contudo, a solução mais econômica e que oferece maior segurança jurídica aos clubes, seria manter o clube social na forma de associação civil sem fins lucrativos, obedecendo aos requisitos legais exigidos para o benefício da isenção e constituir uma empresa para as atividades comerciais do futebol profissional.

Da análise dos sistemas de tributação, foi possível identificar tanto qualitativamente quanto quantitativamente os principais tributos e contribuições que o clube-empresa passará a recolher, quais sejam o Imposto de Renda (IR), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para a Seguridade Social (COFINS). O valor a ser recolhido de cada um deles varia conforme o sistema de tributação adotado (lucro real, presumido ou arbitrado) e a cumulatividade ou não cumulatividade quando tratar-se de PIS e COFINS. Assim, na observância da legislação, o sistema de tributação mais adequado seria o lucro real, devido, principalmente pela grande quantidade de receita gerada pelos clubes de futebol e o fato de obter lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior.

Em relação aos efeitos contábeis e normas a serem aplicadas no tratamento do patrimônio, pode ser visto que há uma diferenciação imposta dependendo da forma societária escolhida. Há a regra geral para a maioria das sociedades e a específica para a forma de sociedade anônima. No tocante a esta, a lei exige uma

série de particularidades, haja vista ela ser adotada por empresas de grande porte que necessitam passar aos usuários da informação contábil uma maior fidedignidade e clareza de seus dados. Isso, pois, são passíveis de investimentos de terceiros estranhos à sociedade e considerando também as suas características de democratização e aglutinação de capital.

Desse modo, visualizaram-se as principais conseqüências tributárias, societárias e contábeis quando da aplicação da Lei Pelé, no que tange à opção pelo clube-empresa. As variações decorrem das escolhas feitas pelo clube de futebol, o que geram como visto nos capítulos anteriores, diversas obrigações impostas pela legislação, tanto no que diz respeito à apuração dos seus tributos, bem como na forma de se organizar e expressar suas informações patrimoniais aos usuários da contabilidade.

## REFERÊNCIAS

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. **Manual de tributos da atividade rural**. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Constituição Federal do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 20 dez. 2007.

BRASIL. **Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm)>. Acesso em: 07 mai. 2008.

BRASIL. **Decreto lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a consolidação das leis do trabalho. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5452.htm)>. Acesso em: 20 jan. 2008.

BRASIL. **Lei n. 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 20 mai. 2008.

BRASIL. **Lei n. 6.354, de 02 de setembro de 1976**. Dispõe sobre as relações de trabalho do atleta profissional de futebol e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6354.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6354.htm)>. Acesso em: 28 abr. 2008.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre a sociedade por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 21 jan. 2008.

BRASIL. **Lei n. 8.672, de 06 de julho de 1993**. Institui normas gerais sobre desportos e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8672.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2008.

BRASIL. **Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8981.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2008.

BRASIL. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L9249.htm)>. Acesso em 18 jun. 2008.

BRASIL. **Lei n. 9.615, de 24 de março de 1998**. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9615consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9615consol.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2007.

BRASIL. **Lei n. 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Dispõe sobre as contribuições para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.deseretcontabil.com.br/servi%C3%A7os/lei\\_pis\\_2p/971598.htm](http://www.deseretcontabil.com.br/servi%C3%A7os/lei_pis_2p/971598.htm)>. Acesso em: 14 abr. 2008.

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a legislação tributária federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm)>. Acesso em: 30 abr. 2008.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2007.

BRASIL. **Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os programas de integração social (PIS) e de formação do patrimônio do servidor público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/2002/L10637compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/2002/L10637compilado.htm)>. Acesso em: 18 jun. 2008.

BRASIL. **Lei n. 10.672, de 15 de maio de 2003.** Altera dispositivos da Lei 9.615, de 24 de março de 1998 e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10672.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10672.htm)>. Acesso em: 23 nov. 2007.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/Leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/2003/L10.833compilado.htm)>. Acesso em: 19 jun. 2008.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 21 jan. 2008.

CARLEZZO, Eduardo. **Direito desportivo empresarial.** São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

CHIEREGATO, Renato; GOMES, Marliete Bezerra; PEREZ JR, Jose Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de. **Manual de contabilidade tributária.** São Paulo: Atlas, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, Francisco; LUFT, Celso Pedro; GUIMARÃES, F. Marques. **Dicionário brasileiro globo**. 33. ed. São Paulo: Globo, 1993.

GELBCKE, Ernesto Rubens; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELO FILHO, Álvaro. **Direito desportivo: Aspectos teóricos e práticos**. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

MELO FILHO, Álvaro. **Novo regime jurídico do desporto**. Brasília: Brasília Jurídica, 2001.

NAPIER, Rodrigo Domingues. **Manual do direito desportivo e aspectos previdenciários**. São Paulo: IOB, 2003.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1999.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. vol 1. São Paulo: Saraiva, 2003.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: DP&A, 2004.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SZUSLER, Flávia Rechtman. **Contabilidade das entidades desportivas profissionais**. Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=esp-contabiliza02>>. Acesso em: 17 jun. 2008.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.