



FACULDADE METROPOLITANA DA GRANDE FORTALEZA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM PLANEJAMENTO E LEGISLAÇÃO
TRIBUTÁRIA

Maria da Conceição Ribeiro Marcineiro

A Evolução do Endividamento Tributário do Clube de Regatas Flamengo no Período de
2017 a 2021

FORTALEZA

2022

MARIA DA CONCEIÇÃO RIBEIRO MARCINEIRO

A EVOLUÇÃO DO ENDIVIDAMENTO TRIBUTARIO DO CLUBE DE REGATAS
FLAMENGO NO PERIODO DE 2017 A 2021.

Artigo científico apresentado ao curso de Pós Graduação em Planejamento e Legislação Tributária da Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza – FAMETRO – como requisito para obtenção do grau de especialista, sob a orientação da Profa. Ms. Luciene Santos Lima

FORTALEZA

2022

MARIA DA CONCEIÇÃO RIBEIRO MARCINEIRO

A EVOLUÇÃO DO ENDIVIDAMENTO TRIBUTÁRIO DO CLUBE DE REGATAS
FLAMENGO NO PERÍODO DE 2017 A 2021

Este artigo foi apresentado no dia 04 de junho de 2022 como requisito para obtenção de grau de especialista em Planejamento e Legislação Tributária da Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza – FAMETRO – tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

BANCA EXAMINADORA

Profa. Ms. Luciene Santos Lima
Orientadora – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza

Prof. José Humberto Alves Sobreira
Membro – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza

Profa. Christiane Sousa Ramos
Membro – Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza

A EVOLUÇÃO DO ENDIVIDAMENTO TRIBUTÁRIO DO CLUBE DE REGATAS FLAMENGO NO PERÍODO DE 2017 A 2021

MARIA DA CONCEIÇÃO RIBEIRO MARCINEIRO¹

RESUMO

O objetivo deste trabalho consistiu em verificar a Evolução do Endividamento Tributário do Clube de Regatas Flamengo no período de 2017 a 2021. Nessa perspectiva, foram consultados, a legislação tributária incidente sobre os Clubes de Futebol do Brasil, livros, produções científicas, normas nacionais, artigos publicados em congressos, sites da internet, as Demonstrações Financeiras e Pareceres de Auditoria do Clube de Regatas Flamengo do período de 2017 a 2021, disponibilizados em seu próprio *website*. Tratou-se de uma pesquisa exploratória, de natureza qualitativa, realizada por meio de análise documental e bibliográfica. A pesquisa revelou que: (i) o Endividamento Tributário do Clube no período analisado é composto pelos tributos: PIS, INSS, IRRF, FGTS e Outros Impostos; (ii) ao longo dos anos, houve uma oscilação do índice de representatividade do Endividamento Tributário Total em relação ao Passivo Total, em 2017 ultrapassava os 44%, e em 2021 foi de apenas 31%; (iii) o parcelamento fiscal realizado através da Lei Profut nº 13.155, não sofreu variações significativas, mas apresentou uma redução nos valores totais, alcançada através da realização do pagamento das parcelas dos débitos e dos tributos correntes em dia e executando outras condições impostas pela lei.

Palavras-chave: Tributos, Flamengo e Profut.

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC), Discente em Planejamento e Legislação Tributária - FAMETRO.

1. INTRODUÇÃO

O desporto brasileiro é disciplinado por normas gerais estabelecidas através da Lei nº 9.615/98, então conhecida, como Lei Pelé, que reconhece como entidade desportiva profissional, 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.

A legislação tributária vigente no país prevê tratamento distinto às entidades desportivas profissionais, garantindo-lhes isenções de pagamento dos principais tributos, que se caracterizam como importantes benefícios fiscais para o exercício de suas atividades. Para a fruição de tais benefícios, entretanto, é imprescindível a observância dos requisitos legais, dos quais se destaca, por sua importância, a constituição na forma de associação civil sem fins lucrativos e a destinação das receitas auferidas pelo clube exclusivamente ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Desde que cumpridos os requisitos legais.

Nesse contexto, os clubes de futebol do Brasil são constituídos em sua maioria como associações sem fins lucrativos, o que permite que boa parte das receitas com suas operações sejam isentas da cobrança dos principais tributos. Entretanto, os clubes de futebol possuem endividamentos tributários oriundos de impostos obrigatórios que não foram pagos e de divergências entre a Receita Federal e os clubes de futebol. A Receita Federal determina que os clubes comprovem que possuem as características de entidades sem fins lucrativos, caso contrário, terão de recolher os tributos à união, como se empresas fossem. Ainda compõem o endividamento tributário dos clubes, as multas e juros resultantes do não pagamento dos tributos.

O Governo Federal vem criando mecanismos para ajudar os clubes de futebol a sanar suas dívidas tributárias. O mais recente foi através da Lei 13.155/2015, que instituiu o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut) que tem como objetivo promover a gestão transparente e democrática e o equilíbrio financeiro das entidades do futebol brasileiro, incluindo clubes, ligas e entidades de administração do futebol.

Diante disso, surge a necessidade de verificar a evolução do endividamento tributário dos clubes de futebol do Brasil, principalmente após o advento da Lei Profut. Atualmente, existem diversos questionamentos acerca da efetividade dessas organizações em gerenciar suas dívidas, principalmente as tributárias, que apresentam, muitas vezes, níveis elevados.

Levando em consideração todos esses aspectos, esta pesquisa procura responder ao seguinte questionamento: Como ocorreu a evolução do Endividamento Tributário do Clube de Regatas Flamengo no período de 2017 a 2021? Para responder a esta pergunta, o objetivo deste trabalho consiste em verificar a Evolução do Endividamento Tributário do Clube Regatas Flamengo no período de 2017 a 2021. Especificamente, busca-se: (i) identificar os tipos de tributos que compõem o endividamento tributário do clube no período de 2017 a 2021; (ii) analisar o percentual de participação do endividamento tributário em relação ao passivo total no período de 2017 a 2021; (iii) analisar a evolução dos débitos parcelados pelo PROFUT durante o período de 2017 a 2021.

O presente trabalho se justifica pela necessidade de analisar como a evolução do endividamento tributário dos clubes de futebol brasileiros, historicamente associados a gestões amadoras e sem profissionalização, com sérios problemas de funcionamento. Neste cenário, torna-se relevante analisar as particularidades do endividamento tributário do clube estudado, de modo a observar como se deu a evolução deste no período analisado. De modo específico, a escolha do Clube de Regatas do Flamengo deu-se pela ascensão dentro do cenário futebolístico brasileiro, conquistando títulos importantes, após enfrentar momentos conturbados em suas gestões anteriores, fato que sugere a importância de um bom gerenciamento do clube como um todo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O Sistema de Tributação no Brasil

O Sistema Tributário Nacional (STN) compreende todo o conjunto de regras legais que visam regular a competência tributária de cada ente da federação. Este sistema é regido, conforme artigo 2º da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), pelos ordenamentos constitucionais, resoluções do Senado Federal, nos limites das respectivas competências em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais e em leis municipais.

O STN consiste, basicamente, no recolhimento de tributos a fim de subsidiar as ações do governo no que diz respeito aos serviços prestados à população, melhoria da infraestrutura das entidades governamentais e pagamento dos servidores públicos.

A Constituição Federal (CF) de 1988 estabelece as principais diretrizes tributárias, como os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, as competências e também sob a forma de repartição das receitas obtidas. Neto (2019) esclarece que:

[...] Abaixo da Constituição, estão o Código Tributário Nacional (CTN) e as leis complementares responsáveis pela veiculação das normas gerais em matéria de Direito Tributário, aplicáveis a todos os níveis da federação, resoluções do Senado Federal e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e, em seguida, as leis que instituem e disciplinam a cobrança de cada um dos tributos nos diferentes entes federativos.

Neste contexto, o artigo 3º do CTN/66 define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Essa definição mostra que o tributo é uma cobrança prevista em lei, obrigatória, que deve ser paga em dinheiro, que nasce de uma ação específica, como a compra ou a venda de um imóvel, de mercadorias, de serviços e etc.

Os tributos estão classificados em cinco espécies, que são impostos, taxas, contribuições de melhoria de acordo com o artigo 145º da CF/88 e os empréstimos compulsórios e contribuições nos artigos 148º e 149º, respectivamente.

De acordo com Portella (2018), os impostos são tributos cujo fato gerador não exige a presença do Estado na sua realização. Basta que o contribuinte manifeste algum tipo de riqueza, expresse alguma capacidade econômica, para que se possa cobrar dele um imposto. Assim sendo, os impostos poderão recair sobre a renda, a propriedade, o consumo ou a transmissão da propriedade. Já as taxas, de acordo com o artigo 77º do CTN/66, são tributos que tem como fato gerador o exercício regulador do poder de polícia, ou a utilização efetiva e potencial, de serviço público específico e divisível. Assim sendo, as taxas se apresentam como tributos utilizados no custeio de determinados serviços públicos ou benefícios colocados pelo Estado à disposição da população.

Já o artigo 81º do CTN/66 define as Contribuições de Melhoria como:

[...] Tributos cobrados pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

As Contribuições de Melhoria são tributos exigidos pelo Estado, seja a União, ou Estados, ou Distrito Federal e/ou Municípios, quando houver a realização de uma obra pública e uma valorização imobiliária decorrente dessa obra.

O artigo 148º da CF/88, esclarece que os empréstimos compulsórios somente podem ser criados diante de situações específicas (guerra externa ou sua iminência e calamidade pública, ou investimento público de caráter relevante), e a aplicação dos recursos provenientes de sua arrecadação é vinculada à despesa correspondente, que justificou sua instituição.

As Contribuições são diferentes das Contribuições de Melhoria. A finalidade que autoriza sua instituição está determinada no artigo 149º da CF/88. Podem ser contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

Neste contexto, os tributos são divididos em três categorias, como tributos federais, estaduais e municipais.

Segundo Junior (2020), os tributos federais são os arrecadados pela União com o objetivo de custear gastos públicos nas áreas de saúde, segurança e educação e utilizados para potencializar ou controlar o consumo de determinados bens e serviços a fim de que o Estado tenha maior controle sobre a economia do país. São tributos federais, o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF); o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição ao Instituto Nacional da Seguridade Nacional (INSS), o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP).

Em 2007, a Lei Federal 11.457 transformou a Secretaria da Receita Federal (SRF) em Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e esta, também, incorporou as atribuições antes exercidas pela Secretaria da Receita Previdenciária (SRP). Com estas mudanças, houve, portanto, a unificação do controle e arrecadação dos tributos no âmbito federal (União). A SRFB assumiu a condição de sujeito ativo e a administração da quase totalidade dos tributos federais, no caso os impostos em geral, as contribuições de seguridade social, incluindo as previdenciárias e a terceiros, com exceção de algumas contribuições e taxas, administradas por outros órgãos federais diversos, como exemplos destes, o Inmetro e o Ibama. As contribuições ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) passaram a ser administradas pela SRFB e, portanto, houve a permissão destas contribuições, poderem ser inscritas em Dívida Ativa da União.

Os tributos estaduais, conforme Junior (2020), são os regulamentados pelos governos estaduais de modo que também fica a cargo dos Estados e do Distrito Federal definirem como e em quais áreas esses recursos serão aplicados. Nesse sentido, são tributos estaduais, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Transmissão

Causa Mortis e Doação (ITCD), o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Fundo de Combate à Pobreza, o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal – FEEF, as Taxas Judiciárias Estaduais e as Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais).

Já os tributos municipais são os cobrados pelos municípios no Brasil. Para Junior (2020), são os utilizados para sanar as despesas com a folha de pagamento e demais custos para a manutenção dos gastos públicos municipais. São tributos municipais, o Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN), o Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos (ITBI), o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), as Contribuições de Melhoria, as Taxas de Alvará/Licenciamento e a Taxa de Coleta de Lixo.

2.2 A Tributação dos Clubes de Futebol no Brasil

O desporto brasileiro é disciplinado por normas gerais estabelecidas através da Lei nº 9.615/98, então conhecida, como Lei Pelé, que reconhece como entidade desportiva profissional, 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.

Nesse contexto, o parágrafo 9º do art. 27 da Lei nº 9.615/98, esclarece que é facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados no Código Civil. Este dispositivo possibilita que as entidades desportivas optem pelo tipo societário mais vantajoso, podendo constituir-se como associação. Destaca-se que independentemente do tipo societário escolhido para sua constituição, as entidades desportivas equiparam-se às sociedades empresárias para fins tributários, conforme o parágrafo 13º do art. 27 da Lei nº 9.615/98, e que, portanto, serão contribuintes dos principais tributos federais, resguardadas, no entanto, as normas de imunidade e de isenção, aplicáveis às entidades constituídas como associações sem fins lucrativos.

Nesse interim, os artigos 150, VI, “c”, e 195, §7º, da Constituição Federal afastam a incidência do imposto sobre a renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), das instituições de educação ou de assistência social que prestam serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. Assim sendo, os clubes de futebol profissional, mesmo que organizados sob na forma de associação civil, não seriam abrangidos pela imunidade. Entretanto, os parágrafos 1º e 2º do art. 15 da Lei 9.532/97 esclarecem que as

entidades desportivas (clubes de futebol) constituídas na forma de associação civil, sem fins lucrativos, e que atendam os demais requisitos da legislação, possuem direito a isenção do IRPJ e da CSLL. Neste contexto, as entidades desportivas constituídas como associações sem fins lucrativos acabam não tendo a incidência destes tributos federais.

Os clubes de futebol organizados na forma de associação sem fins lucrativos que gozam da isenção de IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532/97, fazem jus ao recolhimento diferenciado da contribuição ao PIS, mas não estão isentos de seu pagamento. As entidades desportivas podem recolher o tributo com base na folha de salários, à alíquota de 1%, conforme previsto no artigo 13º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Já em relação ao COFINS, o artigo 14º da MP nº 2.158-35/2001, estabelece que os times de futebol, organizados sob a forma de associação sem finalidade lucrativa, são isentos de realizar o recolhimento da contribuição incidente sobre as receitas advindas das atividades próprias da entidade, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Destaca-se que as operações envolvendo moeda de diferentes países, realizadas pelos clubes de futebol do Brasil, possuem a incidência de IOF e poderão ter a incidência de Imposto de Renda (IR). As alíquotas destes impostos variam de acordo com a natureza da operação, país de destino, responsável pelo recolhimento, dentre outras condições. O IOF incidente sobre estas operações é regulamentado pelo Decreto nº 6.306/2007 e o IR pela Lei 9.430/96.

Ressalta-se que as associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional (clubes de futebol) são sujeitas a um regime previdenciário diferente em relação ao das empresas em geral, previsto no artigo 22, §§ 6º ao 9º, da Lei nº 8.212/91, sendo esta contribuição patronal de 5% da receita bruta decorrente das atividades: espetáculos desportivos (em território nacional, de qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais) patrocínio, licenciamento de marcas, publicidade, propaganda, e transmissão de jogos. No caso dos espetáculos desportivos, os clubes devem informar a receita e o encargo pelo desconto e recolhimento ao INSS é das entidades promotoras do evento. Nas demais atividades, a retenção e o recolhimento devem ser feitos pelas empresas ou entidades que fornecerem recursos aos clubes.

A contribuição patronal ao INSS de 5%, só poderá ser utilizada pelos clubes de futebol que atendem à requisitos específicos. São eles: manter equipe profissional de futebol (artigo 22, § 10º, da Lei nº 8.212/91), exercer atividade econômica organizada para a produção e circulação de bens e serviços e se enquadrar em algum dos modelos societários do Código Civil (artigo 22, § 11, da Lei nº 8.212/91), e a contribuição deve ser referente às atividades

diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol (artigo 22, § 11-A, da Lei nº 8.212/91).

Os clubes de futebol são obrigados, ainda, a descontar e a recolher a contribuição dos empregados, atletas ou não, a recolher a contribuição para terceiros e a recolher as contribuições previstas na Lei nº 9.876/1999, quando remunerar autônomos, avulsos e demais pessoas físicas. Quanto ao FGTS, a Lei 8.036/1990 estabelece o recolhimento de 8% da remuneração paga ou devida no mês anterior aos funcionários dos clubes de futebol, incluídas na remuneração as parcelas relativas ao salário e a gratificação natalina.

Em relação à incidência dos tributos estaduais e municipais, o artigo 150, VI, “c” da CF/1988, também afasta a cobrança dos tributos sobre os clubes de futebol constituídos na forma de associação civil, sem fins lucrativos, e que atendam os demais requisitos da legislação.

Conforme exposto, a legislação tributária vigente no país prevê tratamento distinto às entidades desportivas profissionais, garantindo-lhes isenções de pagamento dos principais tributos, que se caracterizam como importantes benefícios fiscais para o exercício de suas atividades. Para a fruição de tais benefícios, entretanto, é imprescindível a observância dos requisitos legais, dos quais se destaca, por sua importância, a constituição na forma de associação civil sem fins lucrativos e a destinação das receitas auferidas pelo clube exclusivamente ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Desde que cumpridos os requisitos legais.

2.3 Endividamento Tributário dos Clubes de Futebol Brasileiros

Os clubes de futebol do Brasil são constituídos em sua maioria como associações sem fins lucrativos, o que permite que boa parte das receitas com suas operações sejam isentas da cobrança dos principais tributos. Um dos fatores para aumento da dívida tributária são as divergências interpretativas entre a Receita Federal e os clubes de futebol. A Receita Federal determina que os clubes comprovem que possuem as características de entidades sem fins lucrativos, caso contrário, terão de recolher os tributos à união, como se empresas fossem. Como as entidades desportivas acreditam que não devam pagar estes tributos, o endividamento aumenta.

Outro fator que eleva o endividamento tributário dos clubes são os débitos oriundos de impostos obrigatórios que não foram pagos. Segundo Pandolfo apud Braga (2020), no passado, as gestões dos clubes não eram comprometidas com a compliance e isso fazia com

que os tributos fossem deixados de lado, para que fossem destinados recursos para o futebol. Vale ressaltar que ainda compõem o endividamento tributário dos clubes, as multas e juros resultantes do não pagamento dos tributos.

Neste contexto, o Governo Federal vem criando mecanismos para ajudar os clubes de futebol a sanar suas dívidas tributárias. O mais recente foi através da Lei 13.155/2015, que instituiu o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut) que tem como objetivo promover a gestão transparente e democrática e o equilíbrio financeiro das entidades do futebol brasileiro, incluindo clubes, ligas e entidades de administração do futebol. Os benefícios oferecidos pela adesão dos clubes de futebol ao programa são a redução de 70% das multas, 40% dos juros e 100% dos encargos legais das dívidas com a Receita Federal, Banco do Brasil, Procuradoria-Geral da Fazenda e alguns débitos no Ministério do Trabalho e Emprego, além do parcelamento em até 240 parcelas mensais (Lei n. 13.155, 2015).

Em contrapartida, os clubes de futebol são obrigados a apresentar uma maior responsabilidade e transparência na gestão. Para tanto, são exigidas, entre outras formas, que haja a divulgação das demonstrações contábeis auditadas por empresas de auditoria independente, a regularidade no pagamento de obrigações tributárias e trabalhistas, além do controle dos déficits dos clubes, limitando-os à 10% da receita bruta auferida no ano anterior, até 31/12/2018. A partir de 2019, esse limite passou a ser de 5% (Lei n. 13.155, 2015). Santana (2020), explica que:

(...) Aguarda-se que essas medidas contribuam para elevar o nível das práticas de gestão atuais no futebol brasileiro. A iniciativa é elogiável e sua eficácia dependerá da efetiva aplicação da legislação e de seu sucesso em enfrentar os interesses econômicos que há décadas tem conduzido o nosso futebol à situação em que se encontra.

A Lei Profut favorece as agremiações de futebol brasileiras em diversos aspectos, porém, não houve a anistia dos clubes e as dívidas terão que ser pagas integralmente, acrescidas de juros SELIC (Sistema Especial de Liquidação e de Custódia).

Em 2020, a pandemia do Covid-19 trouxe impactos econômicos aos mais diversos setores da sociedade mundial. Diante da proibição da aglomeração de pessoas e a suspensão de campeonatos, a receita dos clubes de futebol do Brasil caiu e conseqüentemente, reduziu-se a capacidade de honrar suas dívidas regularmente. Diante disso, foi promulgada a Lei 14.117/2021 que suspende a obrigatoriedade dos clubes do pagamento parcelado de suas dívidas no programa Profut ao longo do estado de calamidade pública, provocado pela pandemia da Covid-19.

3. METODOLOGIA

O presente trabalho foi desenvolvido com o objetivo de verificar a evolução do endividamento tributário do Clube de Regatas do Flamengo nos anos de 2017 a 2021. Para tanto, a pesquisa se fundamentou na abordagem qualitativa. Segundo, Machado (2021) a pesquisa qualitativa examina evidências baseadas em dados verbais e visuais para entender um fenômeno em profundidade. Portanto, seus resultados surgem de dados empíricos, coletados de forma sistemática.

Diante dos objetivos da pesquisa, pode-se classificá-la como exploratória, tendo em vista, que este tipo de pesquisa, segundo Andrade (1999, apud JACOBSEN et al, 2017), a pesquisa exploratória proporciona ao pesquisador obter maiores informações sobre determinado assunto, facilitando a delimitação do tema de trabalho e a definição dos objetivos, e ainda, provoca a formulação das hipóteses da pesquisa, as quais a investigação pode resultar na descoberta de um novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente.

Para a realização da investigação foram adotados dois procedimentos: a pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica consistiu na discussão de materiais já interpretados e publicados por outrem, como legislação tributária, livros, produções científicas, normas nacionais, artigos publicados em congressos, sites da internet, dentre outros. A pesquisa documental foi efetuada por meio de uma investigação dos dados contidos nas demonstrações financeiras e pareceres de auditoria do Clube de Regatas Flamengo, e ainda, pelo fato de se tratar de material não explorado analiticamente ou que pode ser reformulado de acordo com os objetivos da pesquisa.

A coleta dos dados foi realizada a partir de demonstrações financeiras e pareceres de auditoria dos anos de 2017 a 2021, disponibilizadas pelo Clube de Regatas Flamengo em seu próprio *website*. Os dados coletados foram compilados em planilha do Microsoft Excel que serviu como instrumento de trabalho, sendo utilizada durante todo o desenvolvimento do trabalho. Destaca-se que as demonstrações financeiras dos anos de 2017 e 2018 sofreram ajustes nos valores e métodos de mensuração, sendo necessário, suas rerepresentações.

Quadro 1: Documentos utilizados

Documentos	Data de acesso	Link
Demonstrações Financeiras 2017-2021	15/04/2022	https://www.flamengo.com.br/transparencia/demonstracoes-financeiras
Pareceres das Demonstrações Financeiras 2017-2021	15/04/2022	https://www.flamengo.com.br/transparencia/parecer-dos-audidores

Fonte: elaborado pela autora.

4. RESULTADOS

Inicialmente, identificou-se a existência de dois endividamentos tributários, em curso na esfera judicial, relacionados apenas nas notas explicativas, mas não provisionados nos Balanços Financeiros do Clube de Regatas Flamengo nos anos de 2017 a 2021.

Um dos endividamentos se refere ao Processo de Execução Fiscal de nº 0180333-27.2009.8.19.0001, distribuído pelo Município do Rio de Janeiro contra o Clube de Regatas do Flamengo em 16/07/2009, tendo como objeto a cobrança de supostos débitos tributários relativos à Imposto sobre Serviços (ISS). Ressalta-se que em 2019, o Clube fez um acordo no montante de R\$ 8.157,00 milhões, para quitação total da execução fiscal.

O outro endividamento, classificado pelo clube no ano de 2017 como dívida tributária e em 2018 a 2021 como dívida cível, se trata de um processo sobre a aplicação de multa, no valor inicial de R\$ 38.367,00 milhões, oriunda da alegada ausência de registro, perante instituições devidamente cadastradas, das operações de câmbio realizadas quando da negociação de jogadores, no período compreendido entre o mês de janeiro de 1990 e o mês de agosto de 1998. O Clube ofereceu como garantia, nesta ação judicial, o imóvel intitulado “Ninho do Urubu”, bem como os contratos com os antigos patrocinadores Viton 44 e Peugeot Citroen, que depositaram em juízo o montante de R\$ 6.940,00 milhões.

Em razão de não haver provisão nos balanços financeiros do Clube, referidos débitos tributários não foram considerados na análise desta pesquisa.

Diante disso, na Tabela 1, a seguir, apresentam-se os resultados da análise de composição do endividamento tributário do Clube de Regatas Flamengo nos períodos analisados, reconhecidos nas demonstrações financeiras do clube e disponibilizadas por meio do seu próprio *website*.

Tabela 1 – Composição do Endividamento Tributário do Clube de Regatas Flamengo

ANO	2017	2018	2019	2020	2021
COMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ENDIVIDAMENTO DO CLUBE DE REGATAS FLAMENGO	PIS	PIS	PIS	PIS	PIS
	INSS	INSS	INSS	INSS	INSS
	IRRF	IRRF	IRRF	IRRF	IRRF
	FGTS	FGTS	FGTS	FGTS	FGTS
	OUTROS IMPOSTOS	OUTROS IMPOSTOS	OUTROS IMPOSTOS	OUTROS IMPOSTOS	OUTROS IMPOSTOS

Fonte: Elaborado pela autora

Com base nas informações da Tabela 1, foram identificados os tributos que compõem o endividamento tributário do Clube nas demonstrações financeiras analisadas. Verificou-se que o débito de PIS, se refere ao imposto calculado sobre a folha de salários com alíquota de

1%. O INSS se refere à quota patronal calculada à alíquota de 4,5% incidente sobre a folha de pagamento e de 5% sobre a receita bruta. Destaca-se que não há um detalhamento nas demonstrações financeiras do Clube acerca dos tributos: IRRF, FGTS e Outros Impostos. Não foram especificadas, as alíquotas e as bases de cálculo utilizadas para determinação destes tributos. O Clube esclareceu em suas demonstrações financeiras que goza da isenção do pagamento dos tributos incidentes sobre o resultado (IRPJ e CSLL) e isenção do pagamento da COFINS incidente sobre as receitas relativas às atividades próprias, por ser uma associação sem fins lucrativos. Salienta-se que os tributos analisados se encontram em cobrança ou parcelados e que a composição tributária do endividamento do Clube durante os períodos analisados não apresentou alterações.

A figura 1, a seguir, demonstra a representatividade do Endividamento Tributário Total em relação ao Passivo Total do Clube de Regatas Flamengo durante os exercícios analisados.

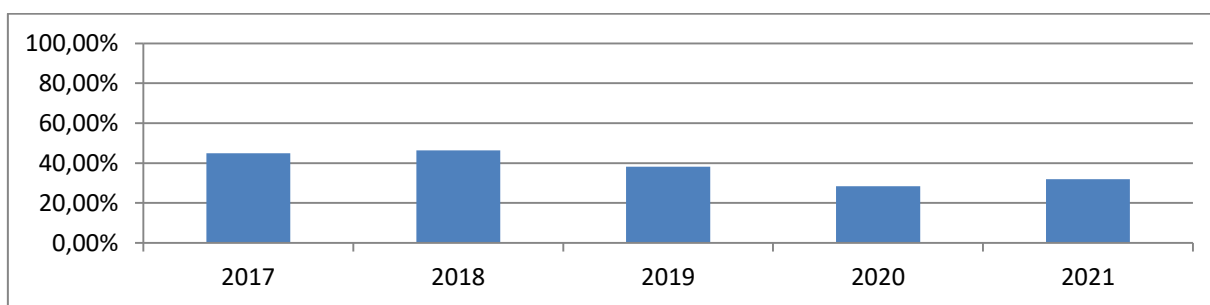


Figura 1 – Representatividade do Endividamento Tributário Total/ Passivo Total
Fonte: Elaborado pela autora

As informações da Figura 1 revelam, por meio da média do índice da Representatividade do Endividamento Tributário Total/Passivo Total nos períodos, a redução do nível de endividamento tributário do Clube no decorrer dos anos. Verifica-se que nos anos de 2017 a 2019, não houve oscilações significativas no nível de Endividamento Tributário. Porém, o nível decresceu consideravelmente em 2020. Isso demonstra que o Clube conseguiu gerir o Endividamento Tributário de forma favorável. Porém, em 2021 houve um pequeno crescimento do nível.

Ressalta-se que o Endividamento Tributário do Clube de Regatas Flamengo está classificado nas demonstrações financeiras como de Curto Prazo e de Longo Prazo e que estes se encontram parcelados e/ou em cobrança. A Tabela 2 abaixo apresenta os valores do Endividamento Tributário classificados nas demonstrações financeiras do Clube como de Curto e de Longo Prazo e o percentual de participação destes, obtido através da relação entre o valor do Endividamento Tributário de Curto e de Longo Prazo e o Passivo Total dos períodos analisados.

Tabela 2 – Percentual do Endividamento Tributário de Curto e Longo Prazo em relação ao Passivo Total

ANO	Endividamento Tributário Curto Prazo (ETCP) R\$	Passivo Total (PT) R\$	%ETCP/PT	Endividamento Tributário Longo Prazo (ETLP) R\$	Passivo Total (PT) R\$	%ETLP/PT
2017	11.172	551.377	2,03%	236.246	551.377	42,85%
2018	13.779	527.490	2,61%	230.461	527.490	43,69%
2019	69.117	750.695	9,21%	217.593	750.695	28,99%
2020	54.477	923.313	5,90%	207.434	923.313	22,47%
2021	72.970	867.771	8,41%	203.918	867.771	23,50%

Fonte: Elaborada pela autora.

Obs.: Valores expressos em milhares.

As informações da tabela 2 revelam que o Endividamento Tributário de Curto Prazo (ETCP) apresentou percentuais pequenos de representatividade com relação ao Passivo Total.

Destaca-se que entre os anos de 2017 a 2018, o ETCP não sofreu variações relevantes, oscilando de 2,03% a 2,61%. Houve um aumento significativo, passando de 2,61% em 2018 para 9,21%, em 2019. Já em 2020, o percentual do ETCP voltou a reduzir, passando a ser de apenas 5,90%. Entretanto, em 2021, o percentual tornou a aumentar de forma considerável, registrando o nível de 8,41%. O que demonstra um aumento das obrigações tributárias de Curto Prazo do Clube nos de 2019 e 2021. Em linhas gerais, é possível verificar que houve uma estabilidade do Endividamento Tributário de Curto Prazo do Clube nos períodos analisados, tendo como exceção apenas os anos de 2019 e 2021.

Ressalta-se que o Endividamento Tributário de Longo Prazo (ETLP) apresentou percentuais significativos em relação ao Passivo Total. Em 2017 e 2018, houve estabilidade nos percentuais do endividamento. Já em 2019, ocorreu uma redução considerável do ETLP, passando de 43,69% em 2018 para 28,99%, em 2019. Uma redução de cerca de 14%, de um ano ao outro, revelando assim, que o clube avançou positivamente no gerenciamento deste endividamento. Nos anos de 2020 e 2021, o percentual voltou a ficar estabilizado, sem alterações significativas. Analisando os dados, em 2019, percebe-se que o aumento do ETCP, decorreu de um aumento do Passivo Total do Clube e da redução do percentual do ETLP, neste mesmo ano.

Vale ressaltar que apesar do Passivo Total do Clube apresentar crescimento nos anos de 2017 a 2020, os percentuais de Endividamento Tributário de Curto e de Longo Prazo destes mesmos períodos, apresentaram tendência de redução, com exceção, ao ano de 2019, o qual apresentou aumento do ETCP. Já em 2021, enquanto o Passivo Total apresentou redução em relação ao ano anterior, os percentuais de Endividamento Tributário de Curto e de Longo Prazo deste mesmo ano, apresentaram crescimento.

O Clube de Regatas Flamengo possui tributos parcelados de acordo com a Lei nº 13.155/2015, Lei Profut. Desde setembro de 2015, o Clube está recolhendo os tributos incluídos no Programa de acordo com as condições estabelecidas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1.340. A Tabela 3, a seguir, apresenta o detalhamento, com valores, do Endividamento Tributário Parcelado através da Lei Profut nº 13.155, nos períodos analisados.

Tabela 3 – Detalhamento do Endividamento Tributário Parcelado através da Lei Profut nº 13.155/2015.

ANO	2017 (R\$)	2018 (R\$)	2019 (R\$)	2020(R\$)	2021(R\$)
IRRF	158.361	160.917	161.676	158.910	155.723
INSS	65.351	62.552	62.383	58.040	55.385
FGTS	6.227	6.660	6.600	6.128	7.588
TOTAL	229.939	230.129	230.659	223.078	218.696

Fonte: Elaborada pela autora

Obs.: Valores expressos em milhares

Conforme informações da tabela 3, o Endividamento Tributário Parcelado em todos os períodos analisados é composto pelos tributos: IRRF, INSS e FGTS. Nas Demonstrações Financeiras do Clube, não é detalhado a alíquota, a base de cálculo e os períodos a que se referem os débitos parcelados do IRRF e FGTS. Quanto ao INSS, o Flamengo esclarece que se refere à quota patronal calculada à alíquota de 4,5% incidente sobre a folha de pagamento e 5% sobre a receita bruta.

Destaca-se que o IRRF se apresenta como o tributo de maior participação no parcelamento. Porém, os valores que compõem o parcelamento deste tributo não sofreram grandes oscilações ao longo dos anos. O INSS que se apresenta como o segundo tributo com mais participação, também sofreu pequenas oscilações nos valores parcelados. No que se refere ao FGTS, este se denota como o tributo de menor participação dentro do parcelamento e assim como os outros tributos parcelados, esta contribuição não apresentou variações significativas nos valores parcelados analisados. Percebe-se, ainda, que durante o período analisado, os valores parcelados sofreram redução. Em 2017, o endividamento tributário total parcelado era de R\$ 229.939 e em 2021, foi de R\$ 218.696.

Vale ressaltar que conforme evidenciado nas demonstrações financeiras analisadas, o Clube de Regatas Flamengo vem atualizando os débitos e recolhendo os tributos e contribuições incluídos no programa Profut, apesar da Lei 14.117/2021, suspender a obrigatoriedade dos clubes do pagamento parcelado destas dívidas, durante o período da calamidade pública decorrente da pandemia da Covid-19, declarada pela Organização Mundial da Saúde (OMS).

CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por objetivo geral verificar a Evolução do Endividamento Tributário do Clube Regatas Flamengo no período de 2017 a 2021. Para tanto, realizou-se uma pesquisa exploratória, de natureza qualitativa, realizada por meio de análise documental e bibliográfica. Foram consultados, a legislação tributária incidente sobre os Clubes de Futebol do Brasil, livros, produções científicas, normas nacionais, artigos publicados em congressos, sites da internet, as Demonstrações Financeiras e Pareceres de Auditoria do Clube de Regatas Flamengo do período de 2017 a 2021, disponibilizados em seu próprio *website*.

No geral, os resultados obtidos possibilitaram verificar que o Clube de Regatas Flamengo, gerenciou o seu endividamento tributário, através do desenvolvimento de ações que possibilitaram a redução dos valores que compõem este endividamento. No que se refere aos objetivos específicos, primeiramente constatou-se que o Endividamento Tributário do Clube de Regatas Flamengo no período examinado é composto pelos tributos: PIS, INSS, IRRF, FGTS e Outros Impostos. Quanto ao segundo objetivo específico, identificou-se que houve uma oscilação do índice de representatividade do Endividamento Tributário Total em relação ao Passivo Total. Em 2017 ultrapassava os 44%, e em 2021 foi de apenas 31%. No que concerne ao terceiro objetivo específico, observou-se que o parcelamento fiscal realizado através da Lei Profut nº 13.155, não sofreu variações significativas, mas houve uma redução nos valores totais. Para tanto, o Clube realizou o pagamento das parcelas dos débitos e dos tributos correntes em dia e executou outras condições impostas pela lei.

Por fim, cumpre destacar que as inferências realizadas ficam delimitadas à amostra, ao período e aos itens investigados. Portanto, novos estudos podem contribuir para discussão do assunto.

REFERENCIAS

BRAGA, Thiago. Clubes da Série A do Brasileiro devem R\$ 2,8 bilhões à União. **Uol**. 13 de Outubro de 2020. Disponível em: <https://www.uol.com.br/esporte/colunas/lei-em-campo/2020/10/13/clubes-da-serie-a-do-brasileiro-devem-r-28-bilhoes-a-uniao.htm>. Acesso em: 19 jan. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 03 jan. 2022.

_____. Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm. Acesso em: 02 mai. 2022.

_____. Lei n.º 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/15172compilado.htm. Acesso em: 03 jan. 2022.

_____. Lei n.º 8.036, de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18036consol.htm. Acesso em: 20 jan.2022.

_____. Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 20 jan. 2022.

_____. Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 02 mai. 2022.

_____. Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19532.htm. Acesso em: 17 jan. 2022.

_____. Lei n.º 9.615, de 24 de março de 1998. Institui normas gerais sobre desportos e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19615consol.htm. Acesso em: 03 jan. 2022.

_____. Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999. Dispõe sobre a contribuição previdenciária do contribuinte individual, o cálculo do benefício, altera dispositivos das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9876.htm. Acesso em: 20 jan. 2022.

_____. Lei n.º 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm. Acesso em: 19 jan. 2022.

_____. Lei n.º 13.155, de 04 de agosto de 2015. Estabelece princípios e práticas de responsabilidade fiscal e financeira e de gestão transparente e democrática para entidades desportivas profissionais de futebol. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113155.htm. Acesso em: 03 jan. 2022.

_____. Medida provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm. Acesso em: 19 jan. 2022.

JACOBSEN, Alessandra L. et. al. Perfil metodológico de pesquisas elaboradas no âmbito das instituições de ensino superior brasileiras: uma análise de publicações feitas pela revista ciências da administração. XVII Colóquio Internacional de Gestão Universitária. Mar Del Plata. 2017. Disponível em:

https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/181164/101_00179.pdf?sequencia=1&isAllowed=y. Acesso em: 09 fev 2022.

JUNIOR, Jose C. R. **Conube**. 2021. Você sabe a diferença entre tributos, impostos, taxas e outros conceitos. Disponível em: <https://conube.com.br/blog/tributos-impostos-e-taxas/>. Acesso em: 03 jan. 2022.

MACHADO, Amália. **Acadêmica**. 2021. O que é pesquisa qualitativa? Disponível em: <https://www.academicapesquisa.com.br/post/o-que-%C3%A9-pesquisa-qualitativa#:~:text=Pesquisa%20qualitativa%20examina%20evid%C3%AAs%20baseadas,emp%C3%ADricos%2C%20coletados%20de%20forma%20sistem%C3%A1tica.&text=Por%20isso%2C%20ela%20requer%20t%C3%A9cnicas,e%20an%C3%A1lise%20de%20dados%20espec%C3%ADficas>. Acesso em: 09 fev 2022.

NETO, Celso de Barros C. Sistema Tributário Nacional. **Câmara dos Deputados**. 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>. Acesso em: 03 jan. 2022.

PORTELLA, André. Legislação Tributária. 2018. 145 f. Monografia (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador. 2019. Disponível em: https://educapes.capes.gov.br/retrieve/173823/DIR06_Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria_Andr%C3%A9%20Portella.pdf. Acesso em: 03 jan. 2022.

SANTANA, Gil J. **Andersen Ballão**. 2020. PROFUT – A salvação do futebol brasileiro. Disponível em: <https://www.andersenballao.com.br/pt/artigos/profut-a-salvacao-do-futebol-brasileiro/>. Acesso em: 19 jan. 2022.