

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL
CONSTITUTIONAL CHALLENGES OF THE SPECIFIC TAXATION REGIME FOR FOOTBALL IN THE CONTEXT OF FOOTBALL PUBLIC LIMITED COMPANIES

Rubens Ferreira Junior

Pós-doutorando pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro e pelo Centro Universitário Curitiba-PR. Doutor em Processo Constitucional e Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, com estágio de pesquisa na Universidade de Coimbra, PT (2022). Mestre em Direito Administrativo pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (aprovado "summa cum laude") (2017). Especialista em Direito Tributário pelo centro de especialização da PUC-SP/COGEAE (2013). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2006). Palestrante. Advogado militante desde 2006. Professor de Pós-Graduação em Direito Tributário e Constitucional Tributário. Professor de Cursos Preparatórios para carreiras jurídicas e para o Exame Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil. São Paulo (Brasil).

E-mail: rubensfer82@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5468523812563952>.

Submissão: 04.02.2025.

Aprovação: 24.11.2025.

RESUMO

O artigo aborda a complexa relação entre o futebol brasileiro e a tributação, explorando os desafios normativos e constitucionais envolvidos no modelo das Sociedades Anônimas do Futebol (SAFs) e no Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF). A análise parte da imunidade tributária das associações sem fins lucrativos, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, discutindo os critérios legais para seu reconhecimento e os conflitos gerados pela postura restritiva do Fisco. Em seguida, examina-se o regime fiscal das SAFs instituído pela Lei nº 14.193/2021, identificando seus avanços, como a simplificação fiscal, mas também suas contradições frente aos princípios constitucionais, notadamente a isonomia tributária e a capacidade contributiva. Por fim, o estudo propõe reflexões sobre a necessidade de ajustes normativos que assegurem um equilíbrio entre eficiência econômica e conformidade constitucional no tratamento tributário do futebol no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação no futebol. Imunidade tributária. Sociedade Anônima do Futebol. TEF. Isonomia tributária. Direito tributário.

ABSTRACT

This article explores the intricate relationship between Brazilian football and taxation, focusing on the normative and constitutional challenges surrounding the model of Football Public Limited Companies (SAFs) and the Specific Football Taxation Regime (TEF). The analysis

begins with the tax immunity of nonprofit associations, as provided in Article 150, clause VI, item "c" of the Federal Constitution, addressing the legal criteria for its recognition and the conflicts arising from the restrictive stance of tax authorities. Subsequently, the study examines the SAF tax regime established by Law No. 14,193/2021, identifying its advances, such as fiscal simplification, but also its contradictions regarding constitutional principles, especially tax equality and contributory capacity. Finally, the research reflects on the need for normative adjustments to balance economic efficiency with constitutional compliance in the taxation of football in Brazil.

KEYWORDS: *Football taxation. Tax immunity. Football Public Limited Companies. TEF. Tax equality. Tax law.*

1 INTRODUÇÃO

O futebol, enquanto fenômeno cultural e econômico, ocupa uma posição de destaque no Brasil, tanto por sua expressividade popular quanto por sua capacidade de gerar receitas significativas. Entretanto, a sustentabilidade financeira dos clubes e a regulamentação tributária aplicável às suas atividades constituem desafios prementes. Historicamente, a maior parte dos clubes brasileiros foi organizada como associações sem fins lucrativos, conferindo-lhes imunidades tributárias importantes e, simultaneamente, limitando sua capacidade de captar recursos de maneira competitiva no mercado.

A despeito de não olvidarmos sobre a sistemática do “Clube empresa”, quanto as chamadas sociedades empresárias da lei 9615/98, estas caíram no ostracismo, sendo pouquíssimo aplicável pelos clubes. Em verdade a métrica mostra que houve manutenção do sistema de associações sem fins lucrativos, todavia, os clubes denotaram maior robustez já não se enquadrando enquanto associações, o que levou a necessidade de criar a SAF.

A mencionada profissionalização do futebol, aliada à necessidade de maior transparência e gestão eficiente, impulsionou a transição de muitos clubes para modelos empresariais, especialmente com a instituição da Sociedade Anônima do Futebol (SAF) pela Lei nº 14.193/2021. Esse marco legal introduziu o Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF), com o objetivo de simplificar o tratamento fiscal e incentivar a profissionalização do setor.

Este estudo examina os principais regimes tributários aplicáveis aos clubes de futebol no Brasil, organizados em três categorias: associações sem fins lucrativos, sociedades empresárias e o TEF, concebido para a SAF.

2 TRIBUTAÇÃO ENQUANTO DOS CLUBES ENQUANTO SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS

A maior celeuma que se estabelece ao analisar a tributação dos clubes de futebol, quando considerado sem fins lucrativos é justamente a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”¹, da Constituição Federal de 1988, esta análise passa obrigatoriamente por pelo menos três pontos. O primeiro, se a entidade em questão de fato é considerada sem fins lucrativos – já que se trata de imunidade condicionada, e o segundo é o enquadramento legal dos requisitos previstos na Lei nº 9.532/1997 e por fim, a análise de enquadramento do mencionado dispositivo constitucional como instituição de educação ou assistência social para que seja deferida a imunidade.

A fim de maior clareza metodológica, serão analisados os primeiros dois pontos no item a seguir e sequencialmente o terceiro ponto.

2.1 OS REQUISITOS DA ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS E SEU ENQUADRAMENTO LEGAL

No primeiro caso, para análise para fins de imunidade congloba com os artigos 146² da Constituição da República em conjunto com o art. 14³ do Código Tributário Nacional, isto porque conforme pacificado tanto na doutrina quanto na jurisprudência, as limitações ao Poder de tributar devem ser estabelecidos por lei complementar - no caso o CTN – portanto a aferição da terminologia “entidade sem fins lucrativos “está condicionada ao cumprimento dos requisitos estabelecidos no mencionado artigo do CTN, que demanda a não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas, a aplicação integral dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais e a escrituração contábil regular.

¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

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

² “Art. 146. Cabe à lei complementar:

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;”.

³ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nêle referidas:

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

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

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

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

No caso dos clubes de futebol, a caracterização como associações sem fins lucrativos como possíveis beneficiários dessa imunidade, desde que cumpram rigorosamente as exigências legais prevista no mencionado diploma normativo

Neste ponto, já há divergência, já que a Receita Federal tem adotado postura restritiva em relação ao enquadramento dos clubes esportivos como associações sem fins lucrativos sob o fundamento é que há presunção de que as atividades desempenhadas pelos clubes extrapolam as finalidades essenciais previstas na legislação tributária, tais elucubrações têm sido constantemente questionadas no CARF⁴ – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – sobre a existência ou não da imunidade.

Um exemplo é o caso do São Paulo Futebol Clube (SPFC), onde as autoridades fiscais argumentaram que a exploração do futebol profissional configura uma atividade econômica com intuito lucrativo, incompatível com o conceito de associação civil. Entre os principais argumentos utilizados pelo fisco, destacam-se que as diversas atividades exercidas pelos clubes não se enquadram na figura legal de associação sem fins lucrativos, mas sim como exercício de atividade econômica; a gestão do futebol profissional os desqualifica como instituições de educação ou assistência social, previstas nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532/1997; os clubes estariam equiparados a sociedades empresárias, não fazendo jus às isenções aplicáveis às associações civis; a geração de receitas substanciais em um ambiente competitivo descaracteriza sua natureza como entidade sem fins lucrativos; a prática de atividades econômicas, como transmissões televisivas e patrocínios, extrapola as finalidades essenciais das associações civis.

Por sua vez, a decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), proferida no Processo nº 19515.720764/2017-08, examinou a incidência do IRPJ e da CSLL sobre as receitas de um clube de futebol estruturado como associação civil sem fins lucrativos, especificamente o São Paulo Futebol Clube (SPFC). O órgão julgador concluiu que o clube mantém direito à isenção tributária prevista na legislação brasileira, desde que cumpridos os requisitos formais e materiais estabelecidos nos artigos 13 e 14⁵ da Medida Provisória nº 2.158-

⁴ CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 19515.720764/2017-08*. Relatora: Ana Cecília Lustosa da Cruz. Julgado em: 20 dez. 2022. Publicado em: 16 fev. 2023.

⁵ “Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

35/2001 e no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997. A decisão reforçou que a obtenção de receitas por meio de atividades econômicas, como transmissões esportivas, patrocínios e licenciamento de marcas, não configura, por si só, uma finalidade lucrativa, desde que as receitas sejam integralmente aplicadas na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos institucionais do clube, sem distribuição de superávit.

O CARF enfatizou que a equiparação jurídica prevista no §13⁶ do artigo 27 da Lei nº 9.615/1998, conhecida como Lei Pelé, é limitada ao âmbito da fiscalização administrativa e não estende seus efeitos ao direito material tributário. Assim, a norma não afasta o regime jurídico específico das associações sem fins lucrativos nem a imunidade tributária conferida pela Constituição Federal, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, e regulamentada pelo Código Tributário Nacional. No entendimento do colegiado, o cumprimento das obrigações acessórias, a manutenção de escrituração contábil regular e a destinação integral dos recursos às atividades-fim do clube são suficientes para caracterizar a aplicação adequada das isenções tributárias, até porque não se confunde finalidade lucrativa com associação que gerou lucro.

Um breve aparte, também existem pareceres jurídicos como o DENOR/CGU/AGU nº 04/2013 e o PGFN/CAT nº 587/2013 reforçam que a equiparação para fins de fiscalização não implica a alteração da natureza jurídica das associações para fins tributários conforme exposto no supracitado acórdão do CARF.

Retomando a análise do julgado, o colegiado também destacou que o conceito de finalidade lucrativa deve ser analisado sob a perspectiva estatutária e operacional da entidade, não podendo ser presumido apenas em razão da existência de atividades geradoras de receita. Assim, o CARF concluiu que o São Paulo FC não exerceu atividades incompatíveis com sua condição de associação civil sem fins lucrativos, limitando-se a explorar meios legítimos de financiamento de suas finalidades sociais e esportivas. Por esta razão, as autuações fiscais realizadas pela Receita Federal careciam de fundamentação jurídica sólida para descaracterizar o direito à isenção, uma vez que a legislação tributária em vigor protege associações que atendem aos critérios legais, mesmo quando realizam atividades econômicas acessórias.

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**”.

⁶ “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.

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias”.

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

Assim, no voto, há especificações com relação a atuação do art 14 do CTN o que corrobora o entendimento que a análise das imunidades deve ser pautada em lei complementar, no caso o CTN que estabelece os requisitos para seu deferimento.

Cabe ainda expor que o argumento do Fisco firmado nos art 12 e 15 da lei 9.532/97 que estabelece uma série de requisitos infundáveis para concessão da imunidade teve seu alcance restrito após o deferimento da liminar na ADI 1802 justamente por não se afigurar como lei complementar.

O caso em questão analisa um ponto importante se o alcance da imunidade abarcaria apenas as atividades principais, ou se abrangeria também as atuações acessórias da associação. A matéria restou assentada no tema 328⁷ do STF, onde a decisão tratava de aplicação de IOF decorrentes operações financeiras, onde prevaleceu o entendimento que conforme mencionado no acórdão paradigma RE: 611510/SP⁸, que estabelece:

[...] a exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no §4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52 [...].⁹

Assim, resta que auferir lucro não se confunde com intuito lucrativo, por tal razão a análise dos objetivos institucionais e sua devida escrituração contábil são essenciais para a adequação de imunidade tributária. Ademais, a doutrina há muito tempo já leciona que as entidades sem fins lucrativos podem denotar lucro, o que não pode ser confundido com distribuição de lucros, neste sentido:

[...] o fato das entidades serem sem fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações (Jesus, 2016, p. 78).

Também Leandro Marins de Souza, expõe ainda correlação lógica entre a imunidade e a atividade, haja vista que a própria regra imunizante perderia sentido se a entidade fosse impedida de aferir quaisquer formas de lucro, nos seguintes dizeres:

⁷ “Tema 328 - Incidência do IOF sobre aplicações financeiras de curto prazo de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos beneficiários de imunidade tributária”.

⁸ STF. Supremo Tribunal Federal. RE 611510/SP. Relatora: Rosa Weber. Julgado em: 13 abr. 2021. Publicado em: 7 maio 2021.

⁹ “Súmula Vinculante 52- Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”.

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

Desta forma, a interpretação do requisito da ausência da finalidade lucrativa nas atividades das instituições de educação e assistência social, para fins de fruição da imunidade tributária que lhes é destinada, não deve ser tergiversada de modo a compreendê-lo no sentido de gratuidade dos serviços prestados. Pelo contrário, a necessidade de remuneração pelos serviços prestados é condição inerente à própria norma imunizante, sob pena de perder o sentido sua previsão (2004, p. 170).

Tal entendimento também é esposado pelo Supremo Tribunal Federal desde 2004 na ADI 1.802 MC, sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o qual nos parece assertivo. Cogitar que as entidades sem fins lucrativos não afirmem ou que condicionem a imunidade tributária aos estritos limites das rubricas arrecadas nos parece além de despropositado, atentaria contra a manutenção das associações como um todo.

2.2 DA ADEQUAÇÃO DOS CLUBES COMO ENTIDADES EDUCACIONAIS OU ASSISTENCIAIS

Não nos prolongaremos em explicitar as nuances da definição de imunidade como competência negativa ou diferenciá-la de isenção haja vista que a matéria é suficientemente exposta na doutrina em geral.

Ocorre que em primeira monta considerar os clubes de futebol como entidades assistenciais e/ou educacionais não se correlacionaria com à literalidade do dispositivo. Tal raciocínio estaria correto caso o objeto ora debruçado fosse uma isenção haja vista que o próprio CTN expõe em seu art. 111 do CTN, que a análise interpretativa deve ser restritiva, todavia, tal fato não se aplica no presente caso haja vista que se trade de imunidade, e portanto, sua análise deve se afigurar como ampliativa.

A finalidade das imunidades é diferente da finalidade das isenções. As imunidades têm por objetivo a proteção dos valores políticos traduzidos nos princípios estampados na Constituição enquanto que as isenções têm por fim regular situações específicas referentes à gestão administrativa estatal (Leopoldo, 2010, p. 23).

As imunidades tributárias, enquanto garantias constitucionais, exercem um papel essencial ao resguardar a liberdade jurídica dos contribuintes e estabelecer limites ao exercício do poder de tributar pelo Estado. Diferentemente de normas que impõem sanções ou restringem direitos, as imunidades não possuem limitações normativas intrínsecas que restrinjam sua eficácia prática. Pelo contrário, integram o ordenamento jurídico como mecanismos que

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

ampliam a esfera de liberdade dos indivíduos e entidades protegidas, assegurando a coexistência harmoniosa entre a atividade fiscal estatal e os direitos subjetivos dos contribuintes.

Assim, interpretação dessas normas deve considerar não apenas os elementos textuais, mas também sua finalidade e inserção no sistema de garantias constitucionais. No caso presente caso, a despeito de frequentemente os clubes serem objeto de atuação do fisco em especial Federal e Municipal, a norma imunizante abarcaria também os clubes desportivos isto porque além de não denotarem intuito lucrativo como mencionado, sua função vincula-se diretamente do com direito fundamental ao desporto e as atividades educacionais haja vista que também são estabelecidas escolas profissionalizantes nos clubes à abarcar o intuito do constituinte.

Para Rafael Marchetti Marcondes (2020, p. 97) os clubes associativos podem ser considerados entidades imunes tanto no conceito de instituição de educação quanto no de assistência social. Essa dupla possibilidade decorre da relevância do esporte como instrumento de inclusão e formação social, além de sua utilização para promoção da cidadania e do desenvolvimento humano. Esse entendimento está alinhado à legislação brasileira, como demonstrado diametralmente pela lei 14.597/23, que reconhece o esporte como elemento de inclusão social, saúde, segurança, inclusão, democratização e uma série de outros direitos fundamentais especificados na mesma norma, sem olvidar o artigo 217 da Constituição da República, que se insere justamente no capítulo III que trata da Educação, Cultura e Desporto, o que denota a íntima correlação entre todos estes Direitos. Assim, do ponto de vista educacional, os clubes desempenham um papel essencial na disseminação do esporte como manifestação cultural e formação cidadã.

Conforme destaca Elisabeth Nazar Carrazza (1978, p. 169), a expressão "instituições de educação" deve ser interpretada de forma ampla, abarcando entidades que promovam atividades educacionais sem fins lucrativos e que contribuam para o interesse público primário, dispensando a exigência de gratuidade nos serviços.

Assim, em nosso modesto entender a natureza associativa educacional dos clubes se evidencia e por consequência, atende os requisitos previstos em lei complementar, seja de caráter, seja educacional ou social o clube esportivo faz jus a imunidade.

Há outros problemas voltados a tributação no futebol, como por exemplo a tributação do ISS sobre licenciamento de direitos sobre imagens e sons de eventos esportivos; licenciamento de marcas e patrocínios esportivos; cessão de camarotes e estádios para eventos; programas de sócio-torcedor; e venda de ingressos para competições. Essas atividades foram enquadradas como obrigações de fazer, sujeitas à tributação pelo ISS, conforme interpretação

de alguns municípios, todavia, em virtude da complexidade do tema, não será esmiuçado no presente trabalho nos limitando a firmar o posicionamento a respeito da imunidade ampla vinculada a quaisquer impostos desde que cumprida a condicionante constitucional estabelecido em Lei Complementar.

3 TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL

A Lei nº 14.193, de 6 de agosto de 2021, que institui a Sociedade Anônima do Futebol (SAF), inaugurou um novo paradigma na regulamentação do futebol profissional no Brasil, com impactos significativos na esfera tributária. O texto legal é fruto de intensos debates e da constatação da necessidade de modernizar a gestão e a estrutura financeira dos clubes de futebol, historicamente marcados por ineficiências administrativas e organizacionais. A SAF é uma resposta jurídica e econômica à crescente complexidade das atividades esportivas e ao potencial econômico inexplorado desse setor, com a criação de um regime tributário específico que busca alinhar as práticas fiscais à realidade do negócio do futebol.

O regime de Tributação Específica do Futebol (TEF) é o eixo central do modelo tributário introduzido pela Lei nº 14.193/2021, oferecendo condições diferenciadas para a apuração e o recolhimento de tributos pelas SAFs. A lógica do TEF baseia-se na simplificação fiscal e na redução de custos, elementos essenciais para incentivar a transformação dos clubes associativos em entidades empresariais – atuação esta que falhou em grande escala no passado com o chamado Clube empresa.

A TEF se aplica exclusivamente às Sociedades Anônimas de Futebol, conforme disposto no artigo 31 da lei nº 14.193/21, e tem como principal objetivo fomentar a competitividade e a sustentabilidade econômica do futebol profissional. Tal regime pressupõe a unificação de tributos e sua apuração com base em alíquotas reduzidas aplicadas sobre a receita mensal apurada no regime de caixa, promovendo um recolhimento simplificado e eficiente. Em suma, trata-se de regime especial de tributação específico para esta modalidade empresarial a fim de adequar seus objetivos Constitucionais de fomento ao desporto e a assistência com a realidade dos clubes brasileiros.

A fim de melhor elucidação do tema, cabe destrinchar o supracitado artigo 31¹⁰.

¹⁰ Art. 31. A Sociedade Anônima do Futebol regularmente constituída nos termos desta Lei fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF).

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

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

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

A primeira informação trazida pela lei é que a apuração é o regime de caixa¹¹⁻¹², adotado pelo TEF, constitui uma inovação importante no tratamento tributário das SAFs, permitindo que os tributos sejam apurados com base nas receitas efetivamente recebidas. Essa característica diferencia o regime de outros modelos tributários, como o Lucro Real e o Lucro Presumido, que utilizam o regime de competência como critério de apuração. A utilização do regime de caixa simplifica os procedimentos fiscais e reduz as discussões jurídicas relacionadas a adiantamentos e contratos com condições suspensivas, conferindo maior previsibilidade ao ônus tributário das SAFs. Além disso, a concentração do recolhimento em uma única alíquota reduzida reduz o custo de conformidade e a complexidade na administração tributária

O regime especial da Tributação específica do Futebol abarca conforme estabelecido na norma abarca IRPJ, PIS/PASEPP, CSLL, COFINS e as contribuições do artigo 22 incisos I, II e III da lei 8212/91¹³ são nestas últimas que será necessária análise com maior cautela.

As mencionadas Contribuições da lei 8212/91 são as chamadas “contribuições sobre a folha de pagamento”, tendo por base o artigo 22 elas compõe grande parte da carga tributária que onera as empresas em geral, estabelece 20% sobre a folha de pagamento (inciso I), a GILRAT - Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos

II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep);

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e

V - contribuições previstas nos incisos I, II e III do caput e no § 6º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.”

¹¹ O regime de caixa estabelece que os efeitos das operações de recebimento e pagamento de valores devem ser reconhecidos quando o pagamento ou o recebimento é efetivamente realizado, independentemente da ocorrência do fato gerador das receitas ou despesas. Nesse sistema, os registros contábeis são efetuados exclusivamente quando há o ingresso ou desembolso efetivo do numerário.

¹² “Em um sistema [...] fundado sobre o regime de caixa, a revelação contábil de determinado componente econômico coincide com a definitiva variação numerária que este sofreu no período de apuração” (Torres, 2001. p. 318).

¹³ “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;”.

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

Riscos Ambientais do Trabalho – que varia de 1% a 3% conforme o Fator acidente do Trabalho (inciso II) e a retenção na fonte (substituição tributária) de 20% relativo a contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

Não é necessário grande raciocínio jurídico para constatar que tais contribuições oneram demasiadamente a pessoa jurídica no desenvolvimento de suas atividades, por tal razão a inclusão das Contribuições sobre a Folha de salários foi essencial para o desenvolvimento da TEF, já que uniformiza e facilita o manejo contábil das obrigações tributárias acessórias em uma única arrecadação unificada, similar ao que ocorre com o sistema do Simples Nacional, o que desde já destacamos que não inibe a retenção na fonte de eventuais.

Todavia, diversos outros tributos não estão incluídos na TEF e devem ser recolhidos de forma apartada, conforme enuncia o art. 31 §2º da Mencionada lei¹⁴.

Deve ser observado que a grande preocupação do legislador foi com a tributação decorrente de aplicações financeiras, decorrentes de substituição tributária e as decorrentes de parafiscalidade.

Tal inquietação tem por intuito evitar eventuais planejamentos tributários considerados abusivos pelo fisco. Assim, pugna-se pelo recolhimento para evitar empresas de futebol “de fachada” a fim de evadir dos encargos tributários.

Por fim, a análise da Tributação específica do Futebol estabelece alíquotas e bases de cálculos diferenciadas conforme o artigo 32 da TEF¹⁵.

¹⁴ “§ 2º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
II - Imposto de Renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;
III - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo imobilizado;
IV - contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);
V - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; e
VI - demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo”.

¹⁵ “Art. 32. Nos 5 (cinco) primeiros anos-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol ficará ela sujeita ao pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º do art. 31 desta Lei, à alíquota de 5% (cinco por cento) das receitas mensais recebidas.

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

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

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

Assim, nos cinco primeiros anos de operação de uma SAF, o TEF estabelece uma alíquota unificada de 5%, que incide sobre as receitas mensais, excetuadas aquelas oriundas da cessão de direitos desportivos de atletas.

A partir do sexto ano, a alíquota é reduzida para 4% e passa a abranger a totalidade das receitas, inclusive as provenientes da cessão de direitos desportivos. A base de cálculo simplificada promove maior previsibilidade e controle financeiro, permitindo que as SAFs direcionem esforços para o desenvolvimento de suas atividades finalísticas. O regime inclui os seguintes tributos: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e contribuições previdenciárias previstas na Lei nº 8.212/1991. Todos são recolhidos em um único documento de arrecadação, o que reflete o caráter prático e moderno do regime, atendendo o princípio da simplicidade na tributação.

Todavia, há um ponto que apresenta uma problemática substancial sob a ótica do direito tributário e dos princípios constitucionais. A exclusividade do Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF) às Sociedades Anônimas do Futebol (SAFs) suscita discussões aprofundadas, especialmente em relação à compatibilidade desse tratamento diferenciado com o princípio da isonomia tributária, consagrado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal. Essa exclusividade impede que outras sociedades empresárias, que atuam em modalidades esportivas distintas, tenham acesso ao mesmo benefício fiscal, levantando questionamentos sobre a legitimidade da diferenciação sob a perspectiva do sistema constitucional tributário.

Ainda que a justificativa para essa exclusividade encontre respaldo na extrafiscalidade do regime — notadamente na política pública voltada ao desenvolvimento do futebol como principal modalidade esportiva nacional — tal argumentação não é isenta de críticas. A extrafiscalidade, embora reconhecida como uma ferramenta legítima de intervenção estatal, deve ser exercida em conformidade com os limites constitucionais, especialmente no que tange à igualdade de tratamento entre contribuintes em situações similares. O argumento de que o futebol possui impacto cultural e econômico singular pode ser considerado insuficiente para justificar plenamente a exclusividade do regime às SAFs, se desprovido de comprovações empíricas robustas que demonstrem a incapacidade de outros modelos esportivos alcançarem relevância econômica e social equivalente.

Assim, sob uma análise técnico-jurídica mais rigorosa, o arcabouço normativo expõe contradições e omissões que demandam reflexão crítica, especialmente no que tange à compatibilidade desse regime com os princípios constitucionais, em particular a isonomia tributária e a uniformidade de tratamento frente a outras modalidades desportivas. Ao restringir

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

os benefícios fiscais exclusivamente às SAFs, o regime cria um tratamento desigual frente a outras modalidades esportivas e sociedades empresárias, sem apresentar justificativa robusta e proporcional que demonstre por que apenas o futebol, ainda que culturalmente relevante, mereceria tal privilégio tributário.

A ausência de critérios objetivos que vinculem os resultados econômicos das SAFs à promoção do desporto e à democratização do esporte compromete sua adequação aos valores constitucionais. O artigo 217 da Constituição impõe ao Estado o dever de fomentar práticas desportivas e assegurar o acesso ao esporte como direito fundamental, o que demanda maior clareza sobre como os benefícios fiscais contribuiriam para tais objetivos, especialmente considerando a inexistência de condicionantes específicas para garantir que a arrecadação seja revertida em prol do desenvolvimento social e esportivo.

Adicionalmente, o TEF pode gerar inconsistências com o princípio da capacidade contributiva, ao adotar alíquotas reduzidas sobre receitas mensais sem prever mecanismos de ajuste proporcional à capacidade econômica das SAFs. Essa abordagem pode favorecer entidades com estruturas lucrativas robustas em detrimento de outros contribuintes, gerando desequilíbrios fiscais e enfraquecendo o caráter distributivo do sistema tributário.

Portanto, embora a Lei nº 14.193/2021 represente um marco na modernização do futebol brasileiro, seu desenho normativo apresenta falhas que desrespeitam preceitos constitucionais fundamentais. Para garantir a conformidade com a isonomia tributária, a capacidade contributiva e a promoção do desporto enquanto direito fundamental, é imprescindível uma revisão crítica e uma regulação mais abrangente, que assegurem equilíbrio e coerência ao ordenamento jurídico.

4 CONCLUSÃO

A análise da tributação no futebol brasileiro, especialmente no que tange à criação da Sociedade Anônima do Futebol (SAF) e à implementação do Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF), demonstra um avanço significativo na modernização e profissionalização do setor esportivo. Contudo, a pesquisa evidenciou desafios e controvérsias que exigem reflexão aprofundada.

As associações sem fins lucrativos continuam sendo a estrutura predominante dos clubes de futebol, amparadas por imunidades tributárias constitucionais que delimitam o poder de tributação estatal. O entendimento doutrinário e jurisprudencial, consolidado por órgãos como o CARF, reforça que atividades acessórias voltadas à obtenção de receitas não descaracterizam

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

automaticamente a natureza sem fins lucrativos dessas associações, desde que cumpridos os requisitos previstos em lei complementar. Este ponto é fundamental para assegurar a proteção das imunidades tributárias frente a interpretações restritivas que poderiam comprometer a sustentabilidade dos clubes.

A introdução do TEF, por sua vez, marca uma tentativa de alinhar a tributação às especificidades econômicas do futebol, conferindo maior simplicidade e previsibilidade fiscal às SAFs. Contudo, a exclusividade do regime às SAFs levanta questionamentos legítimos acerca da compatibilidade com o princípio da isonomia tributária, uma vez que outras modalidades esportivas não têm acesso às mesmas condições fiscais. Embora a extrafiscalidade justifique, em parte, a diferenciação como política pública voltada ao desenvolvimento do futebol, tal exclusividade demanda uma análise mais criteriosa para evitar discriminações indevidas e assegurar a conformidade constitucional.

Portanto, enquanto o arcabouço normativo apresenta avanços notáveis, como a criação de regimes tributários específicos e a consolidação de direitos constitucionais, persistem desafios relacionados à aplicação prática e à adequação das normas aos princípios constitucionais. A evolução do sistema tributário do futebol brasileiro deve continuar sendo objeto de atenção acadêmica e legislativa, com vistas a equilibrar os interesses do Estado, dos clubes e da sociedade, promovendo um desenvolvimento sustentável e equitativo do esporte no país.

Todavia, o regime de Tributação Específica do Futebol (TEF), ao restringir os benefícios fiscais às SAFs e excluir outras modalidades desportivas, apresenta inconsistências frente à isonomia tributária (art. 150, II, da Constituição Federal), à capacidade contributiva (art. 145, §1º) e à promoção do desporto como direito fundamental (art. 217). A ausência de justificativa proporcional para tal exclusividade, somada à falta de vinculação dos incentivos fiscais a resultados concretos de democratização e desenvolvimento esportivo, evidencia a necessidade de ajustes normativos que alinhem o TEF aos princípios constitucionais, assegurando que a eficiência econômica não comprometa a equidade e a integridade do sistema tributário.

REFERÊNCIAS

CARAZZA, Elizabeth Nazar. *Imunidades Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. *Manual de Direito e Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

DESAFIOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICA DO FUTEBOL
NO CONTEXTO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DE FUTEBOL

LEOPOLDO, Ana Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). *Imunidades Tributárias e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MARCONDES, Rafael Marchetti. *Manual da Tributação no Esporte*. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

SOUZA, Leandro Marins de. *Tributação do Terceiro Setor no Brasil*. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. *Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997*. Dispõe sobre tributos federais e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 11 dez. 1997.

BRASIL. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui Plano de Custeio. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 25 jul. 1991.

BRASIL. *Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998*. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências (Lei Pelé). Diário Oficial da União: Brasília, DF, 25 mar. 1998.

BRASIL. *Lei nº 14.193, de 6 de agosto de 2021*. Institui a Sociedade Anônima do Futebol (SAF) e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 9 ago. 2021.

BRASIL. *Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 27 ago. 2001.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 19515.720764/2017-08*. Relatora: Ana Cecília Lustosa da Cruz. Julgado em: 20 dez. 2022. Publicado em: 16 fev. 2023.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 15983.720004/2016-34*. Relator não informado. Julgado em: 10 jun. 2022. Publicado em: 6 jul. 2022.

STF. Supremo Tribunal Federal. *RE 611510/SP*. Relatora: Rosa Weber. Julgado em: 13 abr. 2021. Publicado em: 7 maio 2021.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Tema 328*. Incidência do IOF sobre aplicações financeiras de curto prazo de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos beneficiárias de imunidade tributária. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 03 jan. 2025.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 52*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em: 03 jan. 2025.