

**EXTRAFISCALIDADE E O FUTEBOL: AS NORMAS EXTRAFISCAIS NO FUTEBOL E A LEI 13.155/15 (PROFUT)*****EXTRAFISCALITY AND SOCCER: EXTRAFISCAL NORMS IN SOCCER AND THE LAW 13.155/15 (PROFUT)***Victor Guilherme Esteche Filho<sup>1</sup>**RESUMO**

Os clubes de futebol são devedores tributários há décadas. A Lei 13.155/15, conhecida como Profut, estabeleceu o Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro, que concedeu a possibilidade aos clubes de futebol de aderirem à um parcelamento sob condições específicas. Essas condições visam promover o profissionalismo, transparência e responsabilidade financeira nos clubes. Esta norma, portanto, gera efeitos extrafiscais, uma vez que influencia no gerenciamento dos clubes de modo peculiar. Assim, foi-se estudado a finalidade e natureza da norma extrafiscal, esta que é regida pelo princípio geral do bem comum, e pelos princípios específicos da carência e do mérito. Compreendeu-se também que a legitimidade que pauta o poder estatal de gerar efeitos na gestão dos clubes, advém de previsão constitucional atinente ao dever de fomento do desporto, em que se enquadra o futebol, bem como o entendimento deste ser patrimônio cultural do Brasil. Ademais, foi feito um panorama crítico da eficiência e igualdade do Profut, em que se constatou a ineficiência histórica do parcelamento e a possível violação do princípio da igualdade quando se concede benefícios fiscais para gestões temerárias. Todavia, é em razão disso que as condições disciplinares sobre o gerenciamento financeiro dos clubes é uma boa inovação, bem como o tratamento diferenciado advém do cumprimento da norma programática constitucional que disciplina o incentivo ao desporto. Por fim, conclui-se que por meio da implementação da norma extrafiscal de mérito o governo obteve efeitos fiscais positivos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extrafiscalidade. Futebol. Lei 13. 155/15. Profut. Brasil.

**ABSTRACT**

Soccer clubs have been tax debtors for decades. Law 13.155/15, known as Profut, established the Program for the Modernization of Management and Fiscal Responsibility for Brazilian Football, which granted the possibility for football clubs to join an installment under specific conditions. These conditions aim to promote professionalism, transparency and financial responsibility in clubs. This rule, therefore, generates extra-fiscal effects, since it influences the management of clubs in a peculiar way. Thus, the purpose and nature of the extrafiscal rule was studied, which is governed by the general principle of the common good, and by the specific principles of need and merit. It was also understood that the legitimacy that guides

<sup>1</sup> Acadêmico do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná (UFPR). E-mail: victorgesteche@gmail.com.

the power of the state to generate effects in the management of clubs comes from a constitutional provision related to the duty to promote sport, in which soccer fits, as well as the understanding of this being a cultural heritage of Brazil. In addition, a critical overview of Profut's efficiency and equality was made, in which the historical inefficiency of the installments was verified and the possible violation of the principle of equality when granting tax benefits for reckless management. However, it is because of this that the disciplinary conditions in the financial management of clubs is a good innovation, as well as the differential treatment for clubs comes from the fulfillment of the constitutional programmatic rule that disciplines the incentive to sport. Finally, it is concluded that through the implementation of the extrafiscal merit rule, the government obtained positive tax effects.

**KEYWORDS:** Extrafiscality. Soccer. Law 13.155/15. Profut. Brazil.

## 1. INTRODUÇÃO

A história aponta que as dívidas tributárias e os clubes de futebol no Brasil andam juntos há um bom tempo. A fim de resolver esta questão e obter os créditos tributários, os governos ao longo dos anos passaram a adotar medidas para ajudar os clubes a recolherem os impostos e estabelecerem uma saúde financeira do ponto de vista fiscal.

Nos últimos trinta anos, pode-se destacar algumas medidas que demonstram a relação do Fisco com os clubes de futebol. Em 1994, houve uma renegociação das dívidas tributárias. Mais adiante, foi publicada a Lei 9.964/2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, parcelamento concedido aos clubes sob o intuito de regularizar os créditos da União.

Nos anos seguintes, em 2006, foi tomada medida arrojada pelo governo ao implementar, mediante a Lei 11.345/2006, uma loteria que utiliza os brasões dos clubes, sendo voluntária a participação desses, em que parte da verba é repassada aos clubes participantes, a chamada Timemania, executada pela Caixa Econômica Federal. Em conjunto, caso aderissem ao Timemania, os clubes teriam direito a novo parcelamento.

Em 4 de agosto de 2015 foi sancionada a Lei 13.155/15, originada pela Medida Provisória 671/15, que implementou novo programa de parcelamento das dívidas tributárias dos clubes de futebol. Nesse sentido, a lei em comento instituiu o Programa de Modernização da Gestão e Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut), sob o objetivo de modernizar os clubes por meio da promoção da “gestão transparente e democrática e o equilíbrio financeiro das entidades desportiva profissionais do futebol”.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> BRASIL. **Lei n 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; institui parcelamentos especiais para recuperação de dívidas pela União, cria a Autoridade Pública de Governança do Futebol - APFUT; dispõe sobre a gestão temerária no âmbito das entidades desportivas profissionais; cria a Loteria Exclusiva - LOTEX; altera as Leis n.º 9.615, de 24 de março de 1998, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.671, de 15 de maio de 2003, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 11.438, de 29 de dezembro de 2006, e os Decretos-Leis n.º 3.688, de 3 de outubro de 1941, e 204, de 27 de fevereiro de 1967; revoga a Medida Provisória n.º 669, de 26 de fevereiro de 2015; cria programa de iniciação esportiva escolar; e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 de agosto de 2015.

Nessa vertente, o artigo se propõe a analisar a concessão do benefício fiscal em sua legitimidade extrafiscal, ou seja, detectar os princípios que permitem o tratamento notadamente diferenciado que o Fisco tem concedido aos grandes devedores tributários que são os clubes de futebol.

Por conseguinte, analisar com que legitimidade o governo se pauta para estabelecer condições ao parcelamento que adentram a gerência dos clubes de futebol, extrapolando a natureza comum das condições para a concessão de benefícios fiscais.

Por fim, verificar a existência de conflito entre princípios, notadamente, da capacidade contributiva e equidade, bem como eficiência, sob a luz dos princípios que regem as normas com intuito extrafiscal no âmbito do futebol brasileiro.

## 2. A NORMA EXTRAFISCAL: FINALIDADE E NATUREZA

Para compreender como o Profut produz efeitos extrafiscais é necessário primeiro compreender o que a literatura especializada denomina norma extrafiscal, bem como os princípios que a regem e quando e como podem ser aplicadas, outrossim, a finalidade e a natureza das normas extrafiscais.

A finalidade da norma que pretende produzir efeitos extrafiscais se encerra nas categorias de normas e suas finalidades específicas. De acordo com Klaus Tipke, são elas: normas de finalidade fiscal; normas de finalidade social e extrafiscal ou indutora; normas de simplificação.<sup>2</sup>

Assim, cabe uma breve exposição acerca dessa classificação. As normas de simplificação visam facilitar aspectos procedimentais da aplicação do Direito Tributário, bem como assegurar a eficácia de princípios constitucionais, como o recolhimento, previsibilidade, certeza, segurança jurídica e a exequibilidade do tributo. Estas mudanças podem ocorrer em virtude de motivos técnicos e econômicos a fim da simplificação procedimental de modo geral.

Já as normas de finalidade fiscal são as que cumprem com a razão de ser do tributo: o recolhimento de receita para o Estado a fim do investimento em obras, em sentido amplo, para a satisfação das necessidades coletivas. Conforme a Constituição Federal, devem obedecer aos princípios expressos da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), igualdade (art. 150, inciso II) e legalidade (art. 150, inciso I), dentre outros.<sup>3</sup>

Assim, para Tipke, as normas com função fiscal possuem duas finalidades: arrecadar ao ente de direito público as receitas necessárias e distribuir a carga fiscal na sociedade de modo justo e adequado.

Ademais, no que tange as normas tributárias de finalidade social, extrafiscal ou indutora, estas não detêm como objetivo principal a arrecadação. Também, embora

2 ROTHMANN, Gerd Willi. **Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais - conceitos de lucro da operação e de resultado operacional** - Classificação dos aluguéis como receita operacional. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 23, p. 194, 2009.

3 BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988.

possa ser concomitante, não é objetivo principal a simplificação, mas sim o incentivo, por meio de ações do Estado, de objetivos inseridos no contexto das políticas sociais, de cunho econômico, cultural, ambiental, sanitário ou mesmo a própria distribuição de renda.<sup>4</sup>

Ressalta-se que muito embora as normas extrafiscais não possuam como direção única a arrecadação, por vezes retirando a receita do escopo do tributo, tratam-se de normas tributárias por serem instituídas em decorrência do poder de tributar e não do poder de polícia, portanto, obedecem aos princípios aplicados às demais normas tributárias.

Por outro lado, não é completo tratar a norma extrafiscal como dispositivo incólume do Direito Tributário, visto que esta busca justamente produzir efeitos para além desta seara, adentrando no âmbito social e econômico. Assim, assomam-se aos princípios tributários os princípios do Direito Econômico e Social, pois “sobre a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho a última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica”.<sup>5</sup>

Deste modo, a extrafiscalidade pode ser definida como a “aplicação das leis tributárias, visando precipuamente a modificação do comportamento dos cidadãos, sem considerar seu rendimento fiscal”. Ainda, Tipke também observa duas finalidades às normas extrafiscais, proporcionar às pessoas (físicas ou jurídicas) os recursos destinados a elas, bem como distribuir adequadamente os recursos entre as pessoas contempladas.

Para Joachim Lang, as normas extrafiscais se justificam em razão de um princípio geral e se aplicam, de acordo com o caso concreto, em decorrência de dois princípios específicos. O princípio geral é o princípio do bem comum, já os específicos, são o princípio da carência e o princípio do mérito.<sup>6</sup>

O princípio do bem comum é correspondente ao princípio da solidariedade, este que versa sobre a distribuição justificável da carga tributária, uma vez que o cidadão é responsável pelo bem comum. Do mesmo modo, a norma extrafiscal deve atender ao bem comum, sob pena de infringir os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Já o princípio da carência deve observar e ser conjugado junto à uma carência específica, ou seja, a incapacidade contributiva do sujeito passivo em determinado recorte social. Por este motivo, o princípio da carência atrelado à norma extrafiscal não deve ser confundido com a isenção concedida àqueles que desproveem de capacidade contributiva geral. Nesse sentido, não se confunde com a isenção dada à renda inferior ou igual ao mínimo existencial, tal como é o caso do Imposto de Renda, todavia, sabe-se que no Brasil esse mínimo não é respeitado.

4 ROTHMANN, Gerd Willi. *op. cit.*, p. 196.

5 SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 87.

6 ROTHMANN, Gerd Willi. **Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais - conceitos de lucro da operação e de resultado operacional** - Classificação dos aluguéis como receita operacional. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 23, p. 196, 2009.

Em continuidade, o princípio do mérito é evocado para recompensar determinada conduta do sujeito passivo. Isto é, o Estado busca induzir certo comportamento de certo sujeito e, para isso, recompensa, mediante o uso dos incentivos fiscais, esta conduta. Nesse sentido, reforçamos o conceito por meio dos ensinamentos de Luis Eduardo Schoueri, as normas tributárias indutoras “tem o firme propósito de não deixar escapar a evidencia de, conquanto se tratando de instrumentos a serviços do Estado na intervenção por indução”<sup>7</sup>

Todavia, a norma extrafiscal pode induzir comportamentos por meio de estímulos negativos, ou seja, por meio de aumentos na carga tributária, podendo, então, a norma extrafiscal se apresentar por meio do agravamento ou beneficiamento, conforme discorre Sophia Nóbrega Câmara<sup>8</sup>:

O agravamento ocorre quando a norma torna mais gravosa a conduta indesejada, implicando, assim, em aumento de carga tributária. (...) O beneficiamento ocorre quando a norma tributária incentiva os contribuintes a adotar determinado comportamento desejado pelo legislador

Outrossim, Hely Lopes Meirelles define a extrafiscalidade nos seguintes termos<sup>9</sup>:

A extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes à comunidade. É ato de política fiscal, isto é, de ação de governo para atingimento dos fins sociais através da maior ou menor imposição tributária

Portanto, conclui-se que a norma extrafiscal é aquela que não tem como objetivo central a arrecadação, mas sim a efetivação de determinados cenários sociais, sob a guia do princípio do bem comum, e que apresentará, conforme o caso, a flexão do princípio da carência ou do princípio do mérito, ou ambos, sendo possível a atuação não só calcada no beneficiamento, mas no agravamento, a fim do desestímulo de condutas.

### 3. O FUTEBOL E A EXTRAFISCALIDADE

Conforme visto, a extrafiscalidade é utilizado pelo Estado para a intervenção específica no âmbito econômico e social a fim de um bem comum para a coletividade, o que pode significar a concessão de benefícios ou o agravamento de impostos.

Para tanto, este poder de tributar não pode ser direcionado a qualquer área da sociedade, bem como a qualquer conduta, a área e a conduta devem atender aos princípios do bem comum em concomitância com as normas constitucionais programáticas.

Nesse sentido, a Constituição direciona a organização do Estado para a efetivação dessas normas e princípios norteadores, sendo que, dentre esses, pode-se destacar:

7 SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 40.  
8 CÂMARA, Sophia Nóbrega. **A Extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro**. Jus Navigand, Teresina, ano 18 (revista/edições/2013). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23585/a-extrafiscalidade-a-luz-do-sistema-constitucional-brasileiro>>. Acesso em: 20 de outubro de 2020.

9 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 57.

a proteção do princípio da propriedade privada e da função social da propriedade (art. 5º, *caput*; arts. 156, I e 153, VI); princípio da livre concorrência (arts. 173 e 174; arts. 146-A e 149); princípio da defesa do consumidor (art. 5º, XXXII); promoção do pleno emprego (art. 170, VIII; art. 195, inciso I e §9º) e a redução das desigualdades regionais e sociais (arts. 3º e 151, inciso I).

Portanto, o desporto, gênero em que se insere o futebol, deve ter este peso de bem comum para a coletividade, inserido na lógica das normas programáticas, que justifique a concessão de benefícios fiscais por parte do Estado.

Nesse tocante, a Constituição Federal possui uma seção própria para o desporto, a Seção III, art. 217, que assim disciplina:

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.

Logo no *caput* vê-se esse caráter programático da norma, visto que estabelece o dever ao Estado de “fomentar práticas desportivas formais e não-formais”, ou seja, as práticas desportivas educacionais, recreativas, amadoras e profissionais.

Da análise dos incisos, percebe-se os contornos que o conceito de fomento adquire, quando no inciso II é citada mesmo a destinação prioritária de recursos públicos para o desporto com fins educacionais, mas também para o desporto de alto rendimento.

O inciso IV disciplina “a proteção e o incentivo às manifestações desportivas de criação nacional”, a interpretação desta norma pode se direcionar aos desportos “inventados” no Brasil, sob uma perspectiva estrita, mas sob uma visão abrangente, pode-se considerar que os clubes de futebol, por exemplo, por se enquadrarem de modo amplo ao inciso mencionado, devem ser protegidos e incentivados.

Doutro vértice, soma-se a visão de que o desporto é uma prática que deve ser fomentada pelo Estado e, portanto, o futebol também, a concepção de que o desporto, e se fora para pontuar em específico, o futebol, é patrimônio cultural da nação.

Para tanto, deve-se observar o que a Constituição aponta como passível de ser patrimônio cultural brasileiro, conforme o art. 216:

Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem:

I – formas de expressão;

II – os modos de criar, fazer e viver;

III – as criações científicas, artísticas e tecnológicas;

IV – as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais;

V – os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico.

Da análise do artigo em comento, percebe-se que houve o reconhecimento da dimensão imaterial do patrimônio cultural. Em nossa doutrina é reconhecido que o desporto adentra à essa conjuntura a que se refere o patrimônio cultural, sendo direito difuso da sociedade, vide as lições de Bastos<sup>10</sup>:

Não temos dúvida em afirmar que a questão desportiva, em nosso País, é, pois, seguramente, cultural. Contudo, mais do que isso, é de índole difusa. Por efetivamente atingir uma gama de pessoas juridicamente indeterminada, não pode a sociedade, ela mesma, mover-se para a proteção de tais interesses. No passado não havia mesmo qualquer espécie de tutela desses interesses. Atualmente, surge tanto o Ministério Público como entidades civis, aos quais reconhece-se a legitimidade para proporem em juízo a proteção de tais interesses. Neste sentido, pois, seria mais adequado tratá-los de direitos difusos.

Portanto, a ilação derivada da inclusão do desporto como patrimônio cultural é que o futebol também o é, nas linhas de Júnior<sup>11</sup>:

Os reticentes em relação a patrimonialização do futebol denunciam a sua futilidade e mesmo nocividade por pretensamente anestesiarem o espírito crítico, afastar os indivíduos da reflexão e da contestação, dificultar as transformações políticas e sociais. É verdade que o futebol não é realidade em si, mas fuga do real, representação imaginária. Ele, contudo, não se diferencia nisso do cinema, do teatro, da literatura e das artes em geral. Assim como essas formas culturais, o futebol expressa, repensa e reconstrói idealmente a sociedade, ainda que à sua maneira, em outro registro, com instrumentos próprios.

O futebol chega a figurar até na lista de “Patrimônio Desportivo Histórico da Humanidade”, sendo em verdade o primeiro a ser inserido. No âmbito mátrio é inegável que o futebol deve ser fomentado, protegido e incentivado, pois se trata de prática que o Estado deve efetivar e é patrimônio cultural, exacerbado pela sua presença pujante na sociedade na sociedade brasileira, sendo marca cultural do povo brasileiro, cuja proteção e fomento deve ser visto como bem comum, para finalizar, nas palavras de Silva<sup>12</sup>:

10 BASTOS, Celso. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998, p. 269.

11 JÚNIOR, Franco Hilário. **A dança dos deuses**. Futebol, sociedade, cultura. São Paulo: Companhia das Letras, 2007, p. 394.

12 SILVA, Márcia Santos da. **Interesse público e regulação estatal do futebol no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2012, p. 176.



Na verdade, é a ojeriza e o preconceito para com o inegável interesse público que permeia a prática profissional do futebol, que promovem discursos em defesa de seu completo afastamento de qualquer ingerência estatal e, não o contrário. Negar a natureza jurídica de direito social ao desporto e ao futebol especialmente, contestar que o mesmo seja parte integrante do patrimônio cultural brasileiro, na qualidade de evidente forma da expressão alusiva à identidade e memória dos grupos formadores da sociedade brasileira, é que se traduz em exegese forçada do texto constitucional, se não para empresar palavras ao legislador constituinte, mas para ignorar o sentido daquelas expressamente utilizadas.

Diante do exposto, resta evidente que a norma extrafiscal pode se direcionar ao futebol, seja por meio de concessão de benefícios fiscais para que a prática do desporto seja protegida, seja mediante a imposição de condições, sob a égide do princípio do mérito, para a manutenção dos benefícios, condições essas que podem expressar a otimização do futebol dado o contexto a fim da saúde social da coletividade.

#### 4. O PROFUT: QUESTÕES GERAIS, CRÍTICAS E PONDERAÇÕES

O Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (Profut) foi positivado pela Lei 13.155/2015, resultado da conversão da Medida Provisória 671/2015 em lei, e estabelece;

“Princípios e práticas de responsabilidade fiscal e financeira e de gestão transparente e democrática para entidades desportivas profissionais de futebol; institui parcelamentos especiais para recuperação de dívidas pela União, cria a Autoridade Pública de Governança do Futebol - APFUT; dispõe sobre a gestão temerária no âmbito das entidades desportivas profissionais; cria a Loteria Exclusiva - LOTEX;”

A medida legal visa a concessão do benefício fiscal do parcelamento. O art. 3º disciplina os documentos iniciais a fim da adesão do programa:

- I – estatuto social ou contrato social e atos de designação e responsabilidade de seus gestores;
- II – demonstrações financeiras e contábeis, nos termos da legislação aplicável; e
- III – relação das operações de antecipação de receitas realizadas, assinada pelos dirigentes e pelo conselho fiscal

Todavia é no art. 4º que a lei adentra em aspectos mais específicos do cuidado dos clubes e, dentre os dez incisos e quatro parágrafos, podem ser destacados, os incisos I e VII, pela exigência de que o tratamento econômico relativo aos profissionais seja hígido. Também, os incisos II e III, que impõem um regime democrático para o gerenciamento dos clubes, e os incisos IV, V e VI, dispõem acerca das práticas probas e responsáveis de planejamento de gerenciamento não apenas fiscal, mas também financeiro e legal, relativos à outras áreas que envolvem a gestão de um clube, veja-se:



- I - regularidade das obrigações trabalhistas e tributárias federais correntes, vencidas a partir da data de publicação desta Lei, inclusive as retenções legais, na condição de responsável tributário, na forma da lei;
- II - fixação do período do mandato de seu presidente ou dirigente máximo e demais cargos eletivos em até quatro anos, permitida uma única recondução;
- III - comprovação da existência e autonomia do seu conselho fiscal;
- IV - proibição de antecipação ou comprometimento de receitas referentes a períodos posteriores ao término da gestão ou do mandato, salvo:
  - a) o percentual de até 30% (trinta por cento) das receitas referentes ao 1º (primeiro) ano do mandato subsequente; e
  - b) em substituição a passivos onerosos, desde que implique redução do nível de endividamento;
- V - redução do déficit, nos seguintes prazos:
  - a) a partir de 1º de janeiro de 2017, para até 10% (dez por cento) de sua receita bruta apurada no ano anterior; e
  - b) a partir de 1º de janeiro de 2019, para até 5% (cinco por cento) de sua receita bruta apurada no ano anterior;
- VI - publicação das demonstrações contábeis padronizadas, separadamente, por atividade econômica e por modalidade esportiva, de modo distinto das atividades recreativas e sociais, após terem sido submetidas a auditoria independente;
- VII - cumprimento dos contratos e regular pagamento dos encargos relativos a todos os profissionais contratados, referentes a verbas atinentes a salários, de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, de contribuições previdenciárias, de pagamento das obrigações contratuais e outras havidas com os atletas e demais funcionários, inclusive direito de imagem, ainda que não guardem relação direta com o salário;

Não obstante, diversas críticas foram proferidas à Lei 13.155/2015, sobretudo em relação à exigência de que os clubes atendam uma diminuição do déficit nos termos do art. 4º, inciso V. Porquanto, na lógica financeira do futebol, as receitas não são fixas, mas apenas projetadas. Por outro lado, as despesas são fixas, de tal modo que o déficit não pode ser prometido, somente desejado.<sup>13</sup>

Segue a mesma esteira todas as exigências relativas à percentuais exatos no âmbito financeiro, em razão dessa imprevisibilidade econômica desportiva. Situa-se nesse bojo o comprometimento de oferta de ingressos a preços populares, por exemplo, contida no art. 4º, inciso X, alínea "a", além da crítica acerca da indefinição de quanto seria o valor de um ingresso considerado popular.

Outro ponto que é contestado é o efeito gerado a partir da rescisão do parcelamento, que proíbe o clube de receber outro benefício fiscal ou repasse governamental. Talvez esta medida vise coibir a ineficiência histórica dos parcelamentos, questão que é levantada em relação ao próprio parcelamento em análise.

Soma-se ao arcabouço crítico ao Profut duas questões de ordem principiológica: a eficiência e a igualdade. No que tange ao princípio da eficiência, a crítica pode ser

13 FACURY SCAFF, Fernando. **Futebol e finanças**: o Profut é bola na rede. Conjur. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-03/contas-vista-futebol-financas-profut-bola-rede-ou-trave>>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

aprofundada nos seguintes termos<sup>14</sup>:

Sob essa ótica, o Estado tem se apresentado ineficiente na sua busca por eficiência. A edição de diferentes oportunidades para resolver a situação, reduzindo a dívida, acabou propagando a ideia de que novas medidas serão tomadas caso os clubes não paguem as dívidas. Isso é percebido pelas crescentes cobranças de débitos tributários desses clubes. A Administração Pública, logo, demonstra um comportamento ineficiente no processo de arrecadação e acaba reduzindo os recursos disponíveis para suas políticas públicas, o que é danoso, sobretudo, por conta do alto valor somado da dívida atual de todos os clubes. Percebe-se que a não arrecadação de tais dívidas promove uma redistribuição ineficiente, ou seja, um benefício em excesso por parte dos clubes desportivos, que pouco contribuem para as políticas públicas no fim das contas.

A eficiência da arrecadação fiscal a partir momento em que o crédito tributário é definitivamente constituído, qual seja, no ato do lançamento, advém da instauração da execução fiscal. Assim, todas as medidas processuais relativas à execução fiscal podem ser requeridas, qual seja, a penhora de bens.

Todavia, a eficiência não se resume a isso, visto que as execuções se aglomeram com o passar dos anos e o valor por vezes chega a ultrapassar o patrimônio do clube. Este cenário motiva as ações do governo em busca de resoluções: seja através da penhora de futuras rendas, ou de modo menos agressivo, a concessão de parcelamentos.

Deste modo, constata-se que historicamente a renegociação de dívidas e concessão de parcelamentos é uma opção adotada pela Administração Pública para arrecadar, todavia não têm logrado sucesso no adimplemento do tributo ao fisco, por isso o Profut seria uma via equivocada no sentido da eficiência da arrecadação.

Já no escopo do princípio da igualdade, a crítica advém da conjugação do princípio da capacidade contributiva com a realidade enfrentada pelos clubes brasileiros. Nesse sentido, no âmbito objetivo, horizontal, as normas tributárias relativas ao futebol profissional não apresentam características confiscatórias, pelo contrário, o regime dos clubes de futebol é muito menos oneroso, por exemplo, que de uma empresa comum. Sob o aspecto subjetivo, vertical, pode-se constatar que a gerência dos clubes direcionou os recursos de que dispunham para o adimplemento de outros pagamentos, deixando de lado os débitos fiscais.

Isto deveria ensejar, de fato, violação ao princípio da capacidade contributiva, pois se as receitas geradas em tese podem ser usadas para pagar os tributos, mas são direcionadas para a contratação de um jogador, por exemplo, a capacidade contributiva em verdade foi violada, porquanto havia pecúnia para o adimplemento fiscal, mas por escolha, não foi feito.

Em conjunto da ineficiência dos parcelamentos e da escolha dos clubes por não pagar os impostos, agrega-se negativamente a falta de sanções práticas, pois

14 MOREIRA PARADELA, Israel. **Dívida tributária dos clubes de futebol**: breves considerações. Revista Tributária e de Finanças Públicas. 2016 RTRIB, vol.131 (novembro – dezembro 2016), p. 7.

mesmo a sanção consistente na multa pecuniária perde a finalidade depois que a incapacidade financeira se instaurou.

Diante destas críticas é que as condições, impostas em lei, para a manutenção do benefício fiscal do parcelamento ganham força. Porquanto, se por um lado os parcelamentos são ineficientes porque os clubes optam por não pagar, gerando uma situação de desigualdade em relação aos outros ramos da sociedade, por outro, as condições criadas pelo Profut, a fim da transparência e responsabilidade financeira, parecem inovadoras e efetivamente boas.

Vale recordar que as situações, como o inadimplemento, devem ser sopesadas com as demais obrigações adquiridas pelo clube e que possuam até uma hierarquia maior que a relativa ao Fisco, como o salário dos jogadores e funcionários, por exemplo. Desse modo, generalizações relativas à incompetência ou não da direção dos clubes devem ser evitadas.

Outro ponto a ser elogiado, no meio da extrafiscalidade, são as exigências relativas aos preços populares dos ingressos, muito embora este dispositivo padeça de caráter genérico que pode afetar a sua eficácia. Outrossim, o mesmo inciso que disciplina a oferta dos ingressos a preços populares, X, art. 4º, determina que haja a manutenção de investimento mínimo na formação de atletas e no futebol feminino. Isto demonstra acuidade com o trabalho de criação e profissionalização dos atletas, bem como atenção muito necessária no meio do futebol à modalidade feminina, que no amálgama do machismo estrutural tanto da sociedade quanto do futebol passa sem o devido investimento e promoção.

Por fim, foi feito estudo acerca da eficiência das medidas implementadas pelo Profut e foi verificada uma melhora no desempenho financeiro dos clubes, no período de 2014 a 2015, veja-se<sup>15</sup>:

Os principais resultados indicam que com o advento do Profut os clubes melhoraram substancialmente seus resultados. Mesmo com os custos e despesas tendo um crescimento médio de 17% em relação a 2014, os clubes saíram de um déficit conjunto de mais de R\$ 350 milhões para um superávit de mais de R\$ 75 milhões. Sem os benefícios fiscais do programa apenas três clubes (Flamengo, Vasco da Gama e Palmeiras) fechariam o ano de 2015 com superávit, e o déficit acumulado, possivelmente, superaria o resultado auferido em 2014. Ressalta-se que três clubes (Corinthians, São Paulo e Cruzeiro) não evidenciaram em seus demonstrativos contábeis as receitas financeiras obtidas com a adesão ao Profut, limitando esse quesito da análise. Devido ao superávit em 2015 os clubes conseguiram manter o endividamento total nos mesmos patamares de 2014, ocorrendo uma pequena redução. Uma marca importante, levando-se em conta o aumento progressivo do endividamento nos últimos anos e o contexto macroeconômico de queda no PIB em nosso país. No entanto, apenas três clubes (Flamengo, Vasco da Gama e Internacional) conseguiram reduzir o

<sup>15</sup> SIQUEIRA JUNIOR, Cícero Batista de; SANTOS OLIVEIRA, Neylane. **Futebol além das quatro linhas**: Os efeitos do profut na gestão econômico-financeira dos clubes do futebol brasileiro. Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 10, n. 3, p. 19-41, setembro/dezembro, 2018, p. 38.

nível de endividamento, essa redução foi em média de 18,6%. As Dívidas Fiscais, que em média representam 36% das dívidas totais dos clubes, obtiveram uma redução de 5%, sem os benefícios do Profut essas dívidas aumentariam em média 17%.

Deste modo, nota-se que o estigma da ineficiência dos parcelamentos dos créditos tributários no futebol pode ter sido, ao menos temporariamente, refutado mediante a atuação Estatal que, por meio da implementação da lei do Profut, estabeleceu condições de gerenciamento, profissionalização e transparência financeira, para a manutenção do benefício fiscal aos clubes da elite do futebol brasileiro.

## 5. CONCLUSÃO

Em 4 de agosto de 2015 foi sancionada a Lei 13.155/15, com o objetivo de conceder um parcelamento aos clubes de futebol, sob condições de manutenção do benefício que promovem a transparência, profissionalismo e saúde financeira dos clubes, a fim de dar cabo às dívidas tributárias historicamente fomentadas pelos clubes brasileiros.

Trata-se de uma norma extrafiscal justificada pelo princípio sobretudo do mérito, embora ocorra a aplicação do princípio da carência, com a finalidade de direcionar o desenvolvimento gerencial, a fim da saúde financeira e fiscal, dos clubes.

Assim, uma vez atendidas as condições impostas para a manutenção do benefício, clubes profissionais de futebol obtiveram resultados positivos no âmbito financeiro, ocorrendo de fato a diminuição da dívida que vinha sendo acumulada ao longo dos anos.

Conclui-se, outrossim, que a atuação extrafiscal está calcada na interpretação de que o futebol é patrimônio cultural, além da Constituição prever a atuação estatal para o fomento do desporto.

Deste modo, é dever do Estado fomentar e proteger o futebol, em decorrência da norma programática constitucional relativa ao fomento do desporto, bem como em razão do dever de proteção e incentivo às práticas culturais, levando em conta que o futebol é patrimônio cultural do Brasil, quiçá mundial.

Por fim, deve-se reconhecer que de fato os parcelamentos, historicamente, não são eficientes, e que o princípio da capacidade contributiva, que deve alicerçar o princípio da carência, é violado quando as direções dos clubes optam pela inadimplência da obrigação tributária, ou seja, apresentam gestão temerária. Todavia, os efeitos gerados pela extrafiscalidade no modo estabelecido no Profut, com condições que impactam no gerenciamento dos clubes, a fim da promoção do profissionalismo, transparência e responsabilidade financeira, obteve resultados positivos no âmbito econômico e fiscal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo:Ed. Revista dos Tribunais, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, 5 de outubro de 1988.

BRASIL. **Lei n 13.155/2015**. Estabelece princípios e práticas de responsabilidade fiscal e financeira e de gestão transparente e democrática para entidades desportivas profissionais de futebol; institui parcelamentos especiais para recuperação de dívidas pela União, cria a Autoridade Pública de Governança do Futebol - APFUT; dispõe sobre a gestão temerária no âmbito das entidades desportivas profissionais; cria a Loteria Exclusiva - LOTEX; altera as Leis n 9.615, de 24 de março de 1998, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.671, de 15 de maio de 2003, 10.891, de 9 de julho de 2004, 11.345, de 14 de setembro de 2006, e 11.438, de 29 de dezembro de 2006, e os Decretos-Leis n 3.688, de 3 de outubro de 1941, e 204, de 27 de fevereiro de 1967; revoga a Medida Provisória nº 669, de 26 de fevereiro de 2015; cria programa de iniciação esportiva escolar; e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 de agosto de 2015.

CÂMARA, Sophia Nóbrega. **A extrafiscalidade à luz do sistema constitucional brasileiro**. Jus Navigand, Teresina, ano 18 (revista/edições/2013). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23585/a-extrafiscalidade-a-luz-do-sistema-constitucional-brasileiro>>. Acesso em: 20 de outubro de 2020.

FACURY SCAFF, Fernando. **Futebol e finanças: o Profut é bola na rede**. Conjur. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-03/contas-vista-futebol-financas-profut-bola-rede-ou-trave>>. Acesso em 20 de outubro de 2020.

JÚNIOR, Franco Hilário. **A dança dos deuses**. Futebol, sociedade, cultura. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MOREIRA PARADELA, Israel. **Dívida tributária dos clubes de futebol: breves considerações**. Revista Tributária e de Finanças Públicas 2016 RTRIB VOL.131 (novembro - dezembro 2016).

ROTHMANN, Gerd Willi. **Natureza, finalidade, interpretação e aplicação das normas tributárias extrafiscais - conceitos de lucro da operação e de resultado operacional - Classificação dos aluguéis como receita operacional**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 23, p. 192-206, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

SILVA, Márcia Santos da. **Interesse público e regulação estatal do futebol no Brasil**. Curitiba: Juruá, 2012.

SIQUEIRA JUNIOR, Cícero Batista de; SANTOS OLIVEIRA, Neylane. **ReAC - Futebol além das quatro linhas: Os efeitos do profut na gestão econômico-financeira dos clubes do futebol brasileiro**. Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 10, n. 3, p. 19-41, setembro/dezembro, 2018.

