

PINHEIRO NETO

ADVOGADOS

SÃO PAULO

R. Hungria, 1.100
01455-906
São Paulo - SP
t. +55 (11) 3247 8400

RIO DE JANEIRO

R. Humaitá, 275
16º andar
22261-005
Rio de Janeiro - RJ
t. +55 (21) 2506 1600

BRASÍLIA

SAFS, Quadra 2, Bloco B
Ed. Via Office - 3º andar
70070-600
Brasília - DF
t. +55 (61) 3312 9400

PALO ALTO

228 Hamilton Avenue,
3rd floor
CA 94301 USA
t. +1 650 798 5068

TÓQUIO

1-6-2 Marunouchi,
Chiyoda-ku, 21st floor
100-0005
Tokyo - Japan
t. +81 (3) 3216 7191

São Paulo, 18 de setembro de 2023.

PARA / TO:

**Instituto Brasileiro de Jogo
Responsável - IBJR**

DE / FROM:

**Tiago Moreira Vieira Rocha
Guilherme Kawall Barros**

E-MAIL:

tvieira@pn.com.br
gbarros@pn.com.br

PASTA / FILE:

518766

REF.:

Tributação das apostas esportivas (quota fixa) – PL 3.626/23

Esta opinião legal foi elaborada por solicitação do Instituto Brasileiro de Jogo Responsável (“IBJR”), e tem por objetivo analisar o regime tributário previsto no Projeto de Lei nº 3.626-A, de 2023 (“PL 3.626/23”) para as apostas esportivas de quota fixa.

I. INTRODUÇÃO

1. Desde 2018, a Lei nº 13.756, de 12.12.2018 (“Lei 13.756/18”) prevê as apostas de quota fixa como modalidade lotérica. Ao longo dos últimos anos, esse tipo de aposta se popularizou no mercado brasileiro, sobretudo em eventos atrelados ao futebol.

2. Nessa modalidade, o apostador tenta prever o resultado de eventos reais de temática esportiva (ou acontecimentos ocorridos nesses eventos). Para citar alguns exemplos, o apostador pode tentar prever que equipe vencerá uma partida de futebol, quantos gols serão feitos no total, quem estará na liderança em um determinado momento, e assim em diante.

3. Diferentemente das demais loterias, na aposta de quota fixa o apostador sabe de antemão quanto poderá ganhar em caso de acerto da aposta. Essa quantia é determinada em função do valor da aposta e de um multiplicador pré-estabelecido (i.e., a quota fixa, ou “*odds*”).

4. Diante da crescente popularidade das apostas esportivas, a Medida Provisória nº 1.182, de 24.7.2023 (“MP 1.182/23”) foi editada com o objetivo¹ de propiciar “o crescimento do mercado regulamentado de apostas e a contenção do mercado não-regulamentado, trazendo resultados positivos ao setor, ao Governo e aos destinatários legais, além de importante meio de combate à manipulação de resultados, à lavagem de dinheiro e outros ilícitos”.

5. Mais recentemente, a redação da MP 1.182/23 foi incorporada ao PL 3.626/23, aprovado na Câmara dos Deputados 13.9.2023. Dentre outros requisitos regulatórios fixados para o segmento, o PL 3.626/23 **(i)** exige que as empresas que exploram as apostas de quota fixa (os “Operadores”) sejam estabelecidas no Brasil; **(ii)** exige o pagamento de outorga fixa de R\$ 30.000.000,00 (válida por no máximo três anos) para a exploração dessas apostas; e **(iii)** prevê novo regime tributário para esse tipo de aposta.

7. De acordo com informações apresentadas pelo Governo Federal, o regime tributário previsto no PL 3.626/23 foi inspirado na legislação de outras jurisdições que tiveram sucesso na regulamentação desse tipo de atividade. Ocorre que, em uma análise aprofundada a respeito do tema, nota-se que a tributação prevista para o mercado brasileiro será substancialmente superior à tributação praticada em outras jurisdições.

8. Quando combinada com outros gravames impostos aos agentes de mercado (como o alto do custo de outorga para operação, a elevada taxa de fiscalização, entre outros) a tributação excessiva poderá surtir justamente o efeito oposto ao pretendido pela regulamentação.

9. Isto é, ao invés de proporcionar o crescimento do mercado brasileiro e o incremento na arrecadação fiscal, a carga tributária elevada poderá inviabilizar a atividade econômica dos Operadores e estimular os apostadores a destinarem seus recursos ao exterior.

II. A CARGA TRIBUTÁRIA EXCESSIVA E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

II.A. A TRIBUTAÇÃO NA PERSPECTIVA DOS OPERADORES

10. A principal característica do regime tributário previsto no PL 3.626/23 para os Operadores é a tributação do *gross gaming revenue* (“GGR”), à alíquota combinada de 18%. O GGR é um conceito recente na legislação brasileira, que equivale ao

¹ Trecho da exposição de motivos da MP 1.182/23.

produto da arrecadação com as apostas, subtraído dos prêmios pagos e do IRF² devido sobre as premiações. Sobre o GGR, a Lei 13.756/18 (artigo 30, § 1º-A) e o PL 3.626/23 preveem a seguinte tributação e destinações sociais:

- (a) 2% a título de nova contribuição para a seguridade social;
- (b) 1,82% para a área da educação (entidades executoras do ensino médio, fundamental e escolas técnicas de nível médio);
- (c) 2,55% ao Fundo Nacional de Segurança Pública (“FNSP”);
- (d) 6,63% para a área do esporte (organizações de prática esportiva, atletas brasileiros, comitê olímpico, comitê paralímpico, Ministério do Esporte, dentre outros);
- (e) 5% para a área do turismo.

11. Quando combinados, os percentuais mencionados acima equivalem a 18% do GGR. Além do regime tributário específico descrito acima, também deve ser destacado que o PL 3.626/23 exige que os Operadores sejam estabelecidos no Brasil. Por conta disso, os Operadores estarão sujeitos à tributação aplicável as pessoas jurídicas brasileiras em geral.

12. Significa dizer que, sobre as receitas auferidas pelos Operadores, haverá a incidência do PIS³ e da COFINS⁴, à alíquota combinada de 9,25%. Além disso, o lucro auferido pelos Operadores estará sujeito à tributação por IRPJ⁵ e CSL⁶, à alíquota combinada de 34%. Poderá haver também a incidência do ISS⁷ à alíquota de 2% a 5% (a depender da legislação de cada município).

13. Para que a carga tributária aplicável às apostas de quota fixa seja compreendida de forma adequada, não basta considerar apenas o percentual de 18% sobre o GGR previsto no PL 3.626/23. Também devem ser considerados os efeitos desses outros tributos.

14. Nesse sentido, a tabela abaixo ilustra a carga tributária total incidente sobre o GGR (fixado em R\$ 100.000,00 para simplificação do exemplo), considerando o

² Imposto de Renda Retido na Fonte.

³ Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

⁴ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

⁵ Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

⁶ Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

⁷ Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

efeito da tributação e destinações sociais previstas no PL 3.626/23, bem como o PIS/COFINS e o ISS⁸. Confira-se:

Tabela 1 - Carga Tributária Efetiva sobre o GGR		
Rubrica	Alíquota	Valor
Gross Gaming Revenue (GGR)	-	100.000,00
Tributação e destinações PL 3.626/23	18%	18.000,00
<i>Contribuição Social</i>	2%	2.000,00
<i>Área da Educação</i>	1,82%	1.820,00
<i>Fundo Nacional Segurança Pública</i>	2,55%	2.550,00
<i>Área do Esporte</i>	6,63%	6.630,00
<i>Área do Turismo</i>	5%	5.000,00
Receita do operador	-	82.000,00
Tributação regular no Brasil	-	10.455,00
<i>PIS/COFINS</i>	9,25%	7.585,00
<i>ISS</i>	3,5%	2.870,00
Resultado operador		71.545,00
Carga tributária efetiva s/ GGR	28,5%	

15. Como se pode perceber, a tributação será muito superior aos 18% mencionados no PL 3.626/23. **A carga tributária efetiva sobre o GGR ficará entre 27% e 30%**⁹, antes de considerados os efeitos do IRPJ e da CSL.

16. De acordo com o artigo 150, IV da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. Em obra a respeito do tema, **FABIO BRUN GOLDSCHMIDT**¹⁰ aponta que a vedação ao confisco é uma expressão do direito de propriedade. Confira-se:

“A importância maiúscula que atribuímos a esse princípio se deve ao fato de que a vedação ao efeito de confisco está ontologicamente ligada à tributação no Estado de Direito. Com efeito, **se a tributação pode ser compreendida como uma limitação ao direito de propriedade, o princípio do não-confisco tem a função precípua de introduzir um marco a essa limitação.**”

Atingindo o efeito de confisco, o tributo destrói a propriedade, ou melhor, transfere-a das mãos do contribuinte para as do Fisco, expropriando-o sem o pagamento de qualquer indenização e sem que ao contribuinte possa ser imputada qualquer conduta em desconformidade com o ordenamento jurídico.

⁸ A carga tributária relativa ao IRPJ e à CSL poderá variar a depender das características específicas da atividade de cada Operador. Para fins de simplificação, o IRPJ e a CSL não foram considerados no exemplo.

⁹ Variação atribuída à alíquota do ISS, que poderá variar entre 2% e 5%, de acordo com a legislação de cada município. Para fins ilustrativos, a tabela exemplifica um intervalo intermediário em que a alíquota do ISS corresponde a 3,5%.

¹⁰ Goldschmidt, Fabio Brun. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

A tributação com efeito de confisco, destruindo a propriedade, aniquila a própria base de sustentação do sistema, pois a existência de propriedade (privada) é pressuposto basilar para a existência de um sistema tributário: **sem propriedade privada não há o que se tributar**. E é isso que se busca evitar com o art. 150, IV, da Carta Fundamental da República de 1988." (*não destacado no original*)

17. Na mesma ordem de ideias, **AIRES BARRETO**¹¹ aponta que a vedação ao confisco também protege outros valores constitucionais que podem ser aniquilados por uma tributação excessiva, como é o caso da **liberdade de iniciativa, de trabalho, ofício ou profissão** (vide artigos 1º, IV, 5º, XIII e 170 da Constituição Federal).

18. Ou seja, a caracterização do efeito de confisco não está vinculada apenas à gravidade da carga tributária imposta ao contribuinte. Sempre que a tributação servir de instrumento para frustrar o exercício de direitos e garantias constitucionais, a tributação terá o efeito de confisco. Se a tributação é excessiva a ponto de inviabilizar o regular exercício de uma atividade econômica lícita (como é o caso das apostas de quota fixa), ela será confiscatória.

19. A esse respeito, também deve ser destacado que a configuração do efeito de confisco não está limitada a uma única espécie tributária. O efeito de confisco também pode se configurar quando, em função de uma pluralidade de tributos, a **carga tributária total** imposta a um determinado contribuinte ou atividade econômica se mostrar excessiva. Sobre o tema, veja-se **IVES GANDRA MARTINS**¹²:

“Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, **sempre que a tributação agregada retirar a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver** (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento), **estar-se-á perante o confisco**.”

Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda a carga tributária incidente sobre um único contribuinte.

Se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver a se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória (...) (*não destacado no original*)

20. A caracterização do efeito de confisco em função da combinação de uma pluralidade de tributos já foi inclusive reconhecida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“**STF**”). A título de exemplo, é possível citar a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2010, julgada em 30.9.1999 (“**ADI 2010**”). Nesta, foi

¹¹ Barreto, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

¹² Martins, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1990.

identificado o efeito confiscatório da combinação de tributos instituídos pela União Federal sobre os servidores públicos. Confira-se:

“A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerando o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar (...)

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois **a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.**” *(não destacado no original)*

21. Embora essa modalidade de política tributária seja contrária à Constituição Federal, é justamente esse o cenário proposto pelo PL 3.626/23 para a tributação das apostas de quota fixa. Como visto, não basta considerar apenas a carga tributária de 18% (contribuição social e destinações sociais) sobre o GGR. Deve ser considerada a carga tributária total, composta por todos os tributos aos quais os Operadores estarão sujeitos.

22. Convém recordar que, até então, a Lei 13.756/18 previa uma carga tributária de 5% sobre o GGR (vide artigo 30, §1º-A, inciso IV). O PL 3.626/23 impõe uma pluralidade de incidências tributárias, que em sua grande maioria deverão favorecer a União Federal (contribuição social, destinações sociais, PIS, COFINS, IRPJ e CSL).

23. A carga tributária que até então era de apenas 5% sobre o GGR será aumentada, de uma só vez, para em torno de 30% do GGR. Na sequência, haverá ainda a incidência do IRPJ e da CSL, além do custo da outorga (de R\$ 30.000.000,00, a cada três anos) e a taxa de fiscalização mensal (aprofundada mais adiante), o que poderá agravar ainda mais a onerosidade do regime proposto para os Operadores.

24. A tributação que resultará do PL 3.626/23 é excessiva e confiscatória, em violação aos artigos 1º, IV, 5º, XIII, 150, IV e 170 da Constituição Federal. A elevada carga tributária obstará a atividade econômica dos Operadores e, em última instância, poderá comprometer o desenvolvimento do mercado brasileiro de apostas quota fixa como um todo.

II.B. A TRIBUTAÇÃO NA PERSPECTIVA DOS APOSTADORES

25. Na perspectiva dos apostadores, o PL 3.626/23 prevê que os ganhos obtidos com as apostas de quota fixa serão tributados pelo Imposto de Renda na forma do

artigo 14¹³ da Lei nº 4.506, de 30.11.1964 (“Lei 4.506/64”). Além disso, para cada ganho deve ser observado o disposto no artigo 56¹⁴ da Lei nº 11.941, de 27.5.2009 (“Lei 11.941/09”).

26. Isso quer dizer que os ganhos obtidos com as apostas de quota fixa estarão sujeitos à tributação na fonte (IRF), pela alíquota de 30%. Essa tributação será devida sobre os ganhos que excederem a primeira faixa da tabela de incidência mensal do Imposto de Renda (atualmente fixada em R\$ 2.112,00, conforme Lei nº 14.663, de 28.8.2023).

27. No âmbito das apostas de quota fixa, é natural que um mesmo apostador efetue mais de uma aposta em um determinado período, seja em relação a um único evento esportivo ou a vários. Cada uma dessas apostas possui uma probabilidade de acerto própria, influenciada por uma grande variedade de fatores.

28. Em algumas dessas apostas o apostador terá sucesso e, em outras, terá fracasso. Quando acerta a aposta, o apostador recupera o valor inicial apostado e recebe um prêmio adicional. Quando erra, o apostador não recebe nada em troca, e ainda perde o capital inicialmente apostado.

29. O regime de tributação da renda descrito acima considera apenas o cenário em que o apostador acerta a aposta. Isto é, exige-se a tributação dos prêmios, por meio da retenção na fonte. Não há, no entanto, qualquer menção ao tratamento tributário aplicável às perdas incorridas com as apostas.

30. Em uma modalidade lotérica nas quais há certa proximidade entre o potencial de retorno e potencial de perda¹⁵, e os apostadores tendem a colocar uma pluralidade de apostas simultâneas, esse regime pode acarretar distorções relevantes na tributação da renda.

31. Para fins ilustrativos, imagine-se o cenário em que um apostador (“João”), pretende apostar o valor total de R\$ 20.000,00. Para tanto, faz duas apostas de quota fixa simultâneas, no mesmo valor de R\$ 10.000,00 (“Aposta 1” e “Aposta 2”). Ambas as apostas possuem um “*odd*” (quota fixa) de 1,5.

¹³ “Art. 14. Ficam sujeitos ao imposto de 30% (trinta por cento), mediante desconto na fonte pagadora, os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas.”

¹⁴ “Art. 56. A partir de 1º de janeiro de 2008, o imposto de renda sobre prêmios obtidos em loterias incidirá apenas sobre o valor do prêmio em dinheiro que exceder ao valor da primeira faixa da tabela de incidência mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF.”

¹⁵ Nesse aspecto, as apostas de quota fixa se diferenciam de outras modalidades lotéricas (como a “Mega-Sena”, por exemplo), em que o retorno potencial é drasticamente superior ao valor da aposta (e as chances de sucesso são reduzidas na mesma proporção).

32. Significa dizer que, em caso de acerto, cada aposta poderá resultar em prêmio de R\$ 5.000,00 para João, além da recuperação do valor inicialmente apostado. Em caso de erro, João perderá o valor inicialmente apostado (R\$ 10.000,00, em cada aposta).

33. João acerta a Aposta 1, mas erra a Aposta 2. Em função do acerto da Aposta 1, João tem direito ao prêmio de R\$ 5.000,00. Sobre esse prêmio, o Operador efetua o desconto do IRF à alíquota de 30% (valor equivalente R\$ 866,40, observada a isenção da primeira faixa do Imposto de Renda).

34. Por outro lado, em função do erro na Aposta 2, João perde o valor que havia apostado (R\$ 10.000,00). Com isso, a situação patrimonial de João antes e depois das apostas é a seguinte:

Tabela 2 - Ilustração de Tributação do Apostador	
Patrimônio inicial de João	R\$ 20.000,00
Apostas efetuadas	
<i>Resultado Aposta 1</i>	R\$ 5.000,00
<i>Resultado Aposta 2</i>	-R\$ 10.000,00
Ganho/perda com as apostas	-R\$ 5.000,00
Patrimônio de João após apostas	R\$ 15.000,00
<i>IRF retido pelo Operador</i>	-R\$ 866,40
Patrimônio de João após apostas e IRF	R\$ 14.133,60

35. Veja-se que, ao final, João perdeu dinheiro. Houve uma redução real em seu patrimônio, em função do erro na Aposta 2. No entanto, ainda assim João sofreu o desconto do IRF sobre o prêmio obtido na Aposta 1.

36. Como o próprio nome indica, o Imposto de Renda incide sobre renda, e não sobre patrimônio. **João não teve qualquer renda, mas ainda assim foi tributado pelo Imposto de Renda.** É exatamente isso o que ocorrerá com os apostadores brasileiros, caso não seja permitida a compensação entre os ganhos e perdas provenientes das apostas esportivas.

37. O artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”) aponta que o Imposto de Renda tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade sobre a renda. Significa dizer que a renda a ser tributada deve estar disponível para fazer frente ao pagamento do tributo.

38. Com base nos princípios constitucionais que regem o Direito Tributário (vedação ao confisco, capacidade contributiva etc.) e no próprio fato gerador do

Imposto de Renda, **LUÍS EDUARDO SCHOUERI**¹⁶ aponta o princípio da renda líquida como um dos principais norteadores para a tributação da renda. Confira-se:

"Embora a hipótese tributária do Imposto de Renda seja definida pelo art. 43 do CTN, este não surge independentemente dos parâmetros constitucionais que regem o sistema tributário. Nesse contexto, o "Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza", cujas características típicas foram captadas pelo constituinte na repartição das competências tributárias, desenhou-se inspirando-se em alguns paradigmas, dentre os quais **assumiu destaque, desde seu surgimento no país** (e de igual modo em outros ordenamentos jurídicos), **o Princípio da Renda Líquida, o qual garante ao contribuinte o direito à dedução de despesas necessárias à obtenção da riqueza sujeita à incidência.**

(...)

Dessa forma, o Princípio da Renda Líquida pode ser visto como verdadeira limitação à liberdade do legislador ordinário de fixar as regras da base de cálculo do Imposto de Renda, especialmente na criação de hipóteses de ineditabilidade. Como o legislador não pode cogitar incidência dessa exação sobre algo que não esteja disponível para o contribuinte, não há como afastar a dedutibilidade de despesas imprescindíveis à obtenção dessa riqueza. Afinal, nos termos do referido princípio, o espaço deixado ao legislador ordinário subordina-se à essência da hipótese tributária e à definição da base de cálculo do Imposto de Renda estabelecidos pelo CTN e pela Constituição Federal.

Nesse sentido, **é insuficiente pensar em renda tributável apenas considerando elementos de efeito positivo (ou aumentativo) no patrimônio do contribuinte. Para se chegar à renda tributável, impõe-se o cálculo de todos os ingressos e saídas apurados em um determinado período de tempo, para que, então, se possa falar em saldo positivo ou negativo.** Dessa forma, a renda bruta não passa de uma zona cinzenta onde é impossível determinar a renda tributável (líquida) sem antes separar as despesas que foram necessárias para a obtenção da riqueza." (*não destacado no original*)

39. Em linhas gerais, o princípio da renda líquida impõe a dedução dos custos, gastos e despesas necessários para a geração de renda tributável. Somente o saldo positivo, disponível e definitivo (i.e., a renda líquida) poderá ser atingida pelo Imposto de Renda. Caso contrário, o imposto incidirá sobre o patrimônio do contribuinte, e não sobre renda efetiva.

40. No âmbito das apostas de quota fixa, o recebimento de prêmios pressupõe a aposta em eventos incertos, sobre os quais o apostador não tem qualquer controle ou influência. Não há como o apostador prever o resultado dos eventos, e pela mesma razão não é possível apostar sempre no prognóstico correto.

¹⁶ Schoueri, Luís Eduardo. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. In *Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda: estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

41. Para ganhar os prêmios, o apostador deve necessariamente se sujeitar ao risco de incorrer em perdas. As perdas são necessárias para a obtenção dos prêmios, e pela mesma razão não podem ser desconsideradas na quantificação da “renda” obtida com as apostas. Ocorre que, como visto, o regime tributário previsto no PL 3.626/23 exige a tributação dos ganhos obtidos com as apostas (prêmios), mas não permite a compensação das perdas da mesma natureza.

42. Ao não permitir a compensação entre os ganhos e perdas obtidos com as apostas, esse mecanismo viola o princípio da capacidade contributiva, desnatura a hipótese de incidência do Imposto de Renda e acarreta verdadeiro confisco do patrimônio do apostador, em violação aos artigos 150, § 1º, 153, III e 150, IV da Constituição Federal.

II.C. COMPARAÇÃO COM REGIME TRIBUTÁRIOS DE OUTRAS JURISDIÇÕES

43. De acordo com o Governo Federal (autor da MP 1.182/23 e do PL 3.626/23), o regime tributário previsto para as apostas de quota fixa teria sido inspirado em exemplos internacionais bem-sucedidos. Dentre eles, a exposição de motivos cita o Reino Unido como principal exemplo de sucesso.

44. Ocorre que, em uma análise aprofundada a respeito do tema, percebe-se que o regime previsto no PL 3.626/23 não é compatível com esses exemplos de sucesso. Em realidade, a carga tributária prevista para o mercado brasileiro será muito superior à tributação imposta nessas outras jurisdições – tanto para os Operadores quanto para os apostadores.

45. Na perspectiva dos Operadores, a legislação do Reino Unido prevê uma tributação de 15% sobre o GGR¹⁷. Além disso, há isenção do imposto de valor adicionado (*Value Added Tax* – “VAT”) para esse tipo de atividade.

46. Quando considerada a tributação prevista no PL 3.626/23 (18%), bem como o efeito do PIS e da COFINS (9,25%) e do ISS (2% a 5%), a tributação brasileira será em torno de 27% a 30% do GGR. Ou seja, **a tributação brasileira excederá a tributação do Reino Unido em até quinze pontos percentuais** (antes do IRPJ e da CSL).

47. Já na perspectiva dos apostadores, **a legislação do Reino Unido não prevê qualquer tributação sobre a renda obtida em apostas**. Como visto anteriormente, o PL 3.626/23 prevê uma alíquota de 30% de IRF sobre os prêmios, observado um montante mínimo para o qual há isenção do imposto. Portanto, há aqui uma diferença

¹⁷ <https://ibia.bet/an-optimum-betting-market/great-britain/>

ainda mais drástica (isenção ampla vs. 30% de IRF) do que aquela aplicável à tributação dos Operadores.

48. Portanto, considerando apenas esse primeiro exemplo, nota-se que a tributação das apostas de quota fixa no mercado brasileiro será muito superior à tributação prevista no Reino Unido. No entanto, essa conclusão também será aplicável para uma série de outras jurisdições.

49. A esse respeito, a *International Betting Integrity Association* – IBIA desenvolveu um estudo aprofundado sobre a regulamentação dos mercados de apostas em vinte jurisdições¹⁸. O estudo avaliou cada jurisdição com base em cinco critérios (Regulamentação, Tributação, Produtos, Integridade e Publicidade).

50. Ao final, as jurisdições foram classificadas em três categorias distintas, sendo elas: **(a)** mercado atrativo; **(b)** mercado moderado ou desafiador; e **(c)** mercado muito desafiador e/ou pouco desenvolvido.

51. Na perspectiva tributária, o estudo concluiu que a tributação moderada é um dos principais aspectos para o desenvolvimento de um mercado de apostas regulamentado e saudável. Não por coincidência, **grande parte das jurisdições classificadas como desafiadoras tendem a exigir tributos excessivos** (do Operador, apostador ou ambos).

52. Para facilitação do entendimento, a tabela abaixo resume os resultados identificados pelo estudo conduzido pela IBIA¹⁹²⁰:

(continua na próxima página)

¹⁸ <https://ibia.bet/an-optimum-betting-market/>

¹⁹ Dinamarca, Canadá e Índia também foram analisados no estudo. A Dinamarca adotava historicamente uma tributação de 20% sobre o GGR. Desde 2021, a carga tributária foi aumentada para 28% sobre o GGR. O estudo da IBIA inclusive aponta o aumento na tributação (de 20% para 28%) como um fator que deve prejudicar o mercado local em anos futuros. Em relação ao Canadá e à Índia, não há dados disponíveis a respeito da tributação local, em função da proibição ou ausência de regulamentação das apostas nas respectivas legislações.

²⁰ Turnover é um termo que representa o produto total arrecadado com as apostas, antes do pagamento de prêmios ou qualquer outra dedução ou destinação.

Tabela 3 - Comparativo com Outras Jurisdições (IBIA)		
Jurisdição	Classificação do mercado	Tributação do Operador
Estados Unidos (Nevada)	Atrativo	3,5% a 6,75% sobre o GGR
Estados Unidos (New Jersey)	Atrativo	14,75% sobre o GGR
Malta	Atrativo	5% sobre o GGR
Reino Unido	Atrativo	15% sobre o GGR
Suécia	Atrativo	18% sobre o GGR
Alemanha	Moderado/desafiador	5% sobre o turnover
Colômbia	Moderado/desafiador	15% sobre o GGR
Espanha	Moderado/desafiador	20% sobre o GGR
França	Moderado/desafiador	55,2% sobre o GGR
Holanda	Moderado/desafiador	20% sobre o GGR
Itália	Moderado/desafiador	20% sobre o GGR
México	Moderado/desafiador	30% sobre o GGR
Polônia	Moderado/desafiador	12% sobre o turnover
Quênia	Moderado/desafiador	15% sobre o GGR
Argentina	Muito desafiador	5% sobre o turnover
Austrália	Muito desafiador	20% a 30% sobre o GGR
Portugal	Muito desafiador	8% sobre o turnover

53. Note-se que, dentre as jurisdições com melhor classificação no estudo, **quatro tributam o GGR em alíquota igual ou inferior a 15%** (Nevada/EUA, New Jersey/EUA, Malta e Reino Unido). Além disso, **cinco dessas jurisdições não tributam os prêmios (renda) obtidos pelos apostadores** (Nevada/EUA, New Jersey/EUA, Reino Unido, Suécia e Malta).

54. Em resumo, a comparação com os regimes tributários adotados em outras jurisdições não deixa dúvidas de que a tributação brasileira será excessiva. É verdade que, assim como nos exemplos de sucesso, a tributação brasileira recairá sobre o GGR (e não sobre o turnover, como ocorre nas jurisdições mais desafiadoras).

56. No entanto, essa é única semelhança positiva. Apesar de adotar o GGR como base de incidência, a carga tributária total incidente sobre o GGR no modelo brasileiro (de 27% a 30%) ainda se mostra excessiva, desproporcional e, em última instância, confiscatória.

III. INCONSTITUCIONALIDADES INERENTES AO REGIME TRIBUTÁRIO DO PL 3.626/23

57. No capítulo anterior, foi concluído que a carga tributária prevista no PL 3.626/23 e na Lei 13.756/18 se mostra excessiva e confiscatória. Sem prejuízo ao que foi analisado acima, há ainda outras inconstitucionalidades no regime tributário das apostas esportivas.

III.A. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL PARA A NOVA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

58. Dentre os diferentes tributos e destinações incidentes sobre o produto da arrecadação com as apostas, o PL 3.626/23 institui uma nova contribuição social. Essa contribuição incidirá sobre o GGR à alíquota de 2%.

59. De acordo com o artigo 195 da Constituição Federal²¹, a seguridade social será financiada por meio **(i)** de contribuições sobre a folha de salários, receita, faturamento ou lucro do empregador e das pessoas jurídicas; **(ii)** da contribuição dos trabalhadores; **(iii)** de contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos; ou **(iv)** de contribuição dos importadores de bens ou serviços.

60. O artigo 195, § 4º da Constituição Federal também permite a instituição de outras fontes de custeio da seguridade social, mas desde que mediante lei complementar específica (vide artigo 154, I, também da Constituição Federal).

61. O PL 3.626/23 não é uma lei complementar e, como tal, a contribuição social ali prevista deve necessariamente incidir sobre uma das grandezas pré-estabelecidas pelo artigo 195 da Constituição Federal. No caso, o PL 3.626/23 elegeu o GGR como grandeza econômica a ser tributada.

62. De pronto, não há dúvidas de que o GGR não pode ser considerado **(i)** folha de salários; **(ii)** lucro das pessoas jurídicas; ou **(iii)** base de incidência da contribuição devida pelos importadores de bens ou serviços. Portanto, do rol previsto no artigo 195 da Constituição Federal, sobram a receita ou faturamento das pessoas jurídicas, e a receita de concursos de prognósticos.

63. O GGR não constitui receita ou faturamento dos Operadores das apostas de quota fixa. Ao longo dos últimos anos, a jurisprudência do STF tem reconhecido, de forma reiterada e sistemática, que receita é *“ingresso financeiro que se integra ao*

²¹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre;

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.”

patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições” (vide Recurso Extraordinário nº 606.107/RS).

64. No caso, o próprio PL 3.626/23 e a Lei 13.756/18 exigem que uma parcela do GGR seja destinada a fins específicos (vide a destinação de 18% do GGR à educação, ao FNSP, turismo, esporte etc.). Portanto, o GGR é incompatível com o conceito de receita ou faturamento, dado que não é qualificável como elemento novo e positivo, que incrementa o patrimônio do Operador sem reservas ou condições.

65. Dessa forma, a única grandeza sobre a qual a nova contribuição social poderia incidir de forma constitucional é a “*receita de concursos de prognóstico*” (artigo 195, III da Constituição Federal). Ocorre que, ainda que o GGR seja considerado “receita”, a aposta de quota fixa não é um “*concurso de prognóstico*”. A esse respeito, veja-se o que **PONTES DE MIRANDA**²² diz a respeito da diferenciação entre os concursos e as apostas:

“2. Natureza do concurso. – **O concurso não pode ser confundido com a promessa de recompensa. Nem qualquer dos dois com a aposta. O concurso supõe grupo de concorrentes** interessados na mais perfeita (= melhor, mais justa, mais exata, mais presta) *seleção*. Não é elemento necessário a recompensa concreta, nem, sequer, imediato interesse do concorrente. (...) **Mais se promete selecionar do que recompensar.**” (*não destacado no original*)

66. No mesmo sentido, **DE PLÁCIDO E SILVA**²³ indica que que o termo “concurso” remete a uma pluralidade de pessoas em contexto de disputa, concorrência ou rivalidade. Veja-se:

“CONCURSO. Derivado do latim *concursum*, de *concurrere*, possui, de um modo geral, sentido análogo à concorrência, pois que significa **o ato ou fato de concorrer, em virtude do que mostra, em regra, a participação de várias pessoas a um ato**, ou a afluência de coisas ou atos para a composição de outra coisa, evidência de um fato, ou constituição de um ato.
Em realidade, concurso, **tal qual concorrência, traz idéia de disputa ou rivalidade**, quando não significa mera conjunção de coisas ou pessoas, em que não se contém este sentido de oposição, mas o de combinação.” (*não destacado no original*)

67. Tal como ilustrado acima, o concurso pressupõe um grupo de concorrentes. Não há pluralidade de indivíduos nas apostas de quota fixa, e muito menos concorrentes. O apostador de quota fixa não concorre com ninguém. O sucesso de um apostador não depende do fracasso de outro, e tampouco há disputa entre

²² Miranda, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Parte Especial, Tomo XXXI – Direito das Obrigações. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

²³ Silva, de Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

apostadores por um mesmo prêmio. O sucesso na aposta de quota fixa depende exclusivamente da ocorrência do evento sobre o qual recai a aposta.

68. Em conclusão, **(i)** a contribuição social (de 2% sobre o GGR) prevista no PL 3.626/23 não está enquadrada em nenhuma das formas de custeio da seguridade social previstas no artigo 195 da Constituição Federal; e **(ii)** o PL 3.626/23 não possui força normativa de Lei Complementar, razão pela qual não pode ser utilizada para instituição de nova forma de custeio da seguridade social. Trata-se, portanto, de tributo inconstitucional.

III.B. AUSÊNCIA DE VÍNCULO ENTRE O VALOR DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO E O CUSTEIO DO PODER DE POLÍCIA

69. Além dos tributos já abordados anteriormente, o artigo 32 da Lei 13.756/18 também prevê o pagamento mensal de uma taxa de fiscalização pelos Operadores. A taxa se refere ao exercício do poder de polícia necessário para a fiscalização das apostas de quota fixa.

70. Essa taxa incide sobre o total de premiações distribuídas mensalmente pelo Operador, de forma progressiva. Ou seja, quanto maior o valor total das premiações pagas pelo Operador em cada mês, maior a taxa de fiscalização a ser paga. O Anexo da Lei 13.756/18 prevê as seguintes faixas de progressividade:

Faixa de Valor da Premiação mensal	Valor da Taxa de Fiscalização mensal
Até R\$ 30.837.749,76	R\$ 54.419,56
De R\$ 30.837.749,77 a R\$ 51.396.249,60	R\$ 90.699,26
De R\$ 51.396.249,61 a R\$ 85.660.416,00	R\$ 151.165,44
De R\$ 85.660.416,01 a R\$ 142.767.360,00	R\$ 251.942,40
De R\$ 142.767.360,01 a R\$ 237.945.600,00	R\$ 419.904,00
De R\$ 237.945.600,01 a R\$ 396.576.000,00	R\$ 699.840,00
De R\$ 396.576.000,01 a R\$ 660.960.000,00	R\$ 1.166.400,00
Acima de R\$ 660.960.000,01	R\$ 1.944.000,00

71. Assim como os impostos e contribuições, as taxas são tributos (vide artigo 145, II da Constituição Federal)²⁴. A peculiaridade das taxas é que elas estão diretamente vinculadas ao custeio de uma ação estatal específica, direcionada ou provocada pelo sujeito que deve pagar o tributo.

²⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (...) § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

72. Essa ação estatal pode ser um serviço público ou, então, o exercício do poder de polícia. Ambas essas formas de atuação pública são definidas no CTN. Para o poder de polícia, o artigo 48 do CTN diz o seguinte:

“Art. 78. **Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público** concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.” *(não destacado no original)*

73. Tendo em vista que as taxas têm por objetivo custear uma ação estatal específica, o valor da taxa deve, necessariamente, ser compatível com o custo de exercício desse poder de polícia. Caso contrário, a taxa será inconstitucional. Isso já foi decidido pelo STF em inúmeras oportunidades, a exemplo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.211, julgada em 4.12.2019 (“ADI 6.211”). Confira-se:

“TAXA – PODER DE POLÍCIA – EXERCÍCIO – CUSTOS – ARRECADAÇÃO – INCONGRUÊNCIA. Considerado o princípio da proporcionalidade, conflita com a Constituição Federal instituição de taxa ausente equivalência entre o valor exigido do contribuinte e os custos alusivos ao exercício do poder de polícia – artigo 145, inciso II, da Lei Maior –, sob pena de ter-se espécie tributária de caráter arrecadatório cujo alcance extrapola a obtenção do fim que lhe fundamenta a existência, dificultando ou mesmo inviabilizando o desenvolvimento da atividade econômica.

(...)

Daí afirmar-se que **a taxa possui caráter contraprestacional e sinalagmático**: atrelando-se à execução efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, ou, como é o caso, ao exercício regular do poder de polícia, **o valor do tributo deve refletir, nos limites do razoável, o custeio da atividade estatal de que decorre**.

(...)

Repita-se: **a taxa pressupõe sempre um custo a ser satisfeito, devendo guardar relação íntima com a atividade desempenhada pelo Estado. A busca incessante por receita tem levado a distorções. Este Tribunal vem proclamando a necessidade de o valor cobrado estar ligado, em si, a dispêndio pela Administração**, trate-se quer do exercício do poder de polícia, quer da colocação à disposição dos contribuintes de serviços públicos específicos e divisíveis.” *(não destacado no original)*

74. Considerando o exposto acima, há três razões pelas quais a taxa de fiscalização prevista na Lei 13.756/18 é inconstitucional. Primeiro, porque não há na Lei 13.756/18 (e nem na MP 1.182/23, ou no PL 3.626/23) qualquer indicativo a

respeito dos recursos que seriam necessários para custear o exercício do poder de polícia. Tampouco há indicativo de quanto se espera arrecadar com tal taxa.

75. Se a taxa deve ser suficiente para custear o poder de polícia (e apenas para isso), é necessário saber, antes, quanto custa o exercício desse poder de polícia. Uma vez conhecida essa informação, é necessário então saber quanto desse custo será partilhado com os contribuintes (i.e., quanto será arrecadado com a taxa).

76. Entretanto, não há informações a respeito de nenhum desses aspectos, seja na Lei 13.756/18, seja na MP 1.182/23 ou no PL 3.626/23. O tema também não foi abordado nas respectivas exposições de motivos. Ou seja, não se sabe ao certo qual o custo do poder de polícia, e tampouco se a taxa é ou não compatível com esse custo.

77. Segundo, a Lei 13.756/18 prevê a progressividade no valor da taxa de fiscalização, de acordo com o valor das premiações pagas pelo Operador em cada mês. No entanto, não há uma vinculação lógica entre o valor das premiações pagas e o custo do exercício do poder de polícia.

78. O fato de o Operador “A” pagar duas vezes mais premiações do que o Operador “B” não quer dizer que a fiscalização do Operador “A” custará duas vezes mais. Em outras palavras, não há nexos causal entre o valor das premiações pagas mensalmente e o custo do exercício do poder de polícia.

79. Note-se que, em tema análogo (Recurso Extraordinário nº 554.951, julgado em 15.10.2013), o STF já decidiu que o valor da taxa deve estar vinculado ao custo efetivo do exercício do poder de polícia, e não a “*signos presuntivos de riqueza*”. Veja-se trechos da ementa da decisão:

“1. **A taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza**. As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida.

2. A base de cálculo proposta no art. 6º da Lei nº 9.670/83 atinente à taxa de polícia se desvincula do maior ou menor trabalho ou atividade que o Poder Público se vê obrigado a desempenhar em decorrência da força econômica do contribuinte. O que se leva em conta, pois, não é a efetiva atividade do Poder Público, mas, **simplesmente, um dado objetivo, meramente estimativo ou presuntivo de um ônus à Administração Pública.**” (não destacado no original)

80. Terceiro, porque o pagamento de um maior valor a título de premiações mensais não necessariamente será um elemento indicativo da capacidade

contributiva do Operador. Afinal, as premiações refletem justamente a grandeza econômica que não permanece com o Operador, e não o contrário.

81. Portanto, conclui-se que a taxa de fiscalização prevista no artigo 32 da Lei 13.756/18 é inconstitucional, por violação aos artigos 145, II e § 1º da Constituição Federal.

IV. CONSEQUÊNCIAS DO REGIME TRIBUTÁRIO DO PL 3.626/23

82. As apostas de quota fixa podem ocorrer de forma física ou virtual. No entanto, a popularização desse modelo está largamente relacionada à evolução dos meios de comunicação (*smartphones*, tecnologias de dados/internet, entre outros) e das plataformas on-line (sites, aplicativos de apostas etc.).

83. Hoje, as apostas esportivas não estão sujeitas a barreiras geográficas. É plenamente possível que uma pessoa física brasileira aposte em partidas do Campeonato Brasileiro, da *National Football League* (“NFL”) e do *Wimbledon*. Também é possível que um mesmo Operador possua apostas para esses três eventos em seu portfólio de produtos, ainda que não esteja domiciliado no Brasil, nos Estados Unidos ou na Inglaterra.

84. Além disso, os eventos esportivos costumam atrair uma pluralidade de Operadores (nacionais e estrangeiros). Por isso, além de escolher o evento em si, o apostador também tem ampla liberdade para escolher por qual Operador irá apostar naquele evento específico.

85. Também deve ser considerado que, em mercados regulares, os Operadores não controlam ou possuem qualquer ingerência sobre os resultados dos eventos esportivos. Assim, apostar por meio de um Operador ou outro não impactará a chance de sucesso do apostador.

86. O que faz o apostador optar por um ou outro Operador é a qualidade do produto e as condições oferecidas (i.e., variedade de eventos disponíveis, taxa de retorno potencial, custo das apostas, taxas envolvidas, liberdade para saques de prêmios, facilidade de utilização da plataforma etc.).

87. Já na perspectiva do Operador, há igualmente uma pluralidade de motivações empresariais que ensejam a atuação em uma jurisdição específica. Dentre eles, destaca-se o custo da operação. Em função da competitividade do mercado, é natural que o Operador priorize a atuação a partir da localidade que apresentar menor custo de operação.

88. Em síntese, no atual cenário global de apostas esportivas, o acesso do público ao produto (apostas esportivas) e o acesso dos Operadores ao público (apostadores) não depende de um domicílio específico. Justamente por essa razão, a tributação é um fator crucial para o desenvolvimento do mercado de apostas em uma determinada jurisdição.

89. O Operador que é tributado de forma excessiva tem duas opções: **(a)** absorver a carga tributária, o que comprometerá seu retorno financeiro; ou **(b)** repassar a carga tributária ao apostador, o que comprometerá sua competitividade. No longo prazo, nenhuma dessas alternativas é sustentável. Por isso, é natural que o Operador priorize operar a partir de outra jurisdição, que lhe ofereça melhores condições.

90. No mesmo sentido, o apostador que se depara com condições desfavoráveis (como o repasse da tributação excessiva imposta ao Operador, por exemplo) poderá optar por apostar por meio de outros Operadores estrangeiros. Note-se que, hoje (e mesmo diante do PL 3.626/23), isso pode ser feito de forma plenamente lícita, no contexto do atual regime legal do mercado de câmbio brasileiro.

91. Para acessar um Operador estrangeiro diretamente (i.e. sem precisar de um intermediador ou agente de coleta local), basta que uma pessoa física brasileira possua acesso à internet e um cartão de crédito de aceitação internacional ou conta corrente ou de pagamentos no exterior. O cartão de crédito internacional é simples: basta acessar um site estrangeiro e usar o cartão emitido no Brasil para efetuar as apostas internacionais.

92. Sobre contas internacionais, vale ressaltar que o acesso a tais contas, outrora bastante restrito, tornou-se recentemente muito mais facilitado com *fintechs* (como Avenue e Nomad, por exemplo) e logo se espalhou para bancos digitais (por exemplo, Banco Inter e C6), chegando mais recentemente aos bancos tradicionais (Itaú, Bradesco etc.).

93. A “chave” do sucesso dessa iniciativa é a convergência tecnológica, que permite às instituições integrarem ofertas locais e estrangeiras no mesmo aplicativo ou plataforma, e de forma legal. Assim sendo, com apenas esses recursos e poucos “cliques”, é possível remeter recursos ao exterior, deixá-los em conta de mesma titularidade no exterior e por meio de transferências “*wire*” apostar por meio de Operadores estrangeiros, nos mesmos eventos esportivos ofertados pelos Operadores brasileiros.

94. Mais ainda, com as contas internacionais surgem também, como consequência, os cartões emitidos no exterior para brasileiros (cartões simples para

movimentar as contas no exterior, ou mais completos como cartões de crédito), o que torna ainda mais simples o acesso de brasileiros a plataformas internacionais, de forma totalmente lícita.

95. Vale aqui destacar que, no regime do PL 3.626/23, Operadores estrangeiros que não cumprirem com a regulamentação brasileira não poderão promover ações de publicidade voltadas ao público brasileiro. Apesar disso, não há (e nem poderia haver) vedação para que uma pessoa física brasileira remeta recursos ao exterior e aposte por meio de um Operador estrangeiro. Como dito, esse fluxo financeiro e cambial é plenamente lícito na legislação brasileira, com novos produtos que tornam ainda mais facilitado o movimento de recursos transfronteiriços.

96. Tal como já mencionado, os principais objetivos do PL 3.626/23 são promover a regulamentação do mercado brasileiro de apostas esportivas, coibir o cometimento de ilícitos e potencializar a arrecadação fiscal. Para atingir esse último objetivo, o PL 3.626/23 prevê um regime tributário específico para as apostas de quota fixa.

97. Ocorre que a tributação prevista pelo PL 3.626/23 é excessiva, confiscatória e está suportada por graves vícios de inconstitucionalidade. Quando analisada a tributação imposta em outras jurisdições (com as quais o mercado brasileiro competirá), é evidente que o regime tributário do PL 3.626/23 prejudicará a competitividade dos Operadores e do mercado brasileiro como um todo.

98. Tendo em vista que tanto os eventos esportivos quanto o mercado consumidor brasileiro podem ser acessados a partir do exterior – de forma plenamente lícita – a tributação excessiva prevista no PL 3.626/23 acarretará justamente o que a regulamentação pretende evitar: incentivo à irregularidade e ao cometimento de ilícitos, fuga de capitais e comprometimento ao desenvolvimento do mercado brasileiro de apostas esportivas.

V. CONCLUSÃO

99. O PL 3.626/23 foi editado com o objetivo de propiciar o crescimento do mercado regulamentado de apostas, a arrecadação fiscal e o combate à manipulação de resultados em eventos esportivos, lavagem de dinheiro e outros possíveis ilícitos.

100. No que diz respeito à arrecadação fiscal, a Lei 13.756/18 e o PL 3.626/23 preveem um regime tributário específico para as apostas de quota fixa. Esse regime afeta tanto os Operadores quanto os apostadores.

101. Na perspectiva dos Operadores, o PL 3.626/23 prevê uma carga tributária de 18% sobre o GGR (produto da arrecadação das apostas, subtraído dos prêmios pagos e do IRF recolhido). O PL 3.626/23 também exige que os Operadores atuem a partir do Brasil, o que os sujeitará à tributação pelo PIS/COFINS (9,25%), ISS (2% a 5%) e IRPJ/CSL (34%).

102. Ainda em relação aos Operadores, também será necessário o pagamento mensal de taxa pelo exercício do poder de polícia (que será progressiva em função das premiações pagas em cada mês, podendo variar de R\$ 54.419,56 a R\$ 1.944.000,00), e o pagamento de outorga para operar no mercado brasileiro (de R\$ 30.000.000,00, a cada três anos).

103. Na perspectiva dos apostadores, os prêmios ganhos com as apostas estarão sujeitos ao desconto do IRF à alíquota de 30%, observada a isenção dos ganhos que não excederem a primeira faixa da tabela do Imposto de Renda. Não é autorizada a compensação das perdas incorridas com apostas da mesma natureza.

104. Segundo o Governo Federal (autor do projeto), a tributação prevista para o mercado brasileiro teria sido inspirada em outras jurisdições, que tiveram sucesso na regulamentação das apostas esportivas. Dentre elas, cita-se o Reino Unido como principal exemplo de sucesso.

105. No entanto, a tributação brasileira será substancialmente superior à tributação aplicável no Reino Unido. Para os Operadores, no Reino Unido tributa-se o GGR à alíquota de 15%, enquanto no Brasil a carga tributária será entre 27% e 30% do GGR. Para os apostadores, no Reino Unido não há tributação sobre a renda obtida com as apostas, enquanto no Brasil haverá incidência de IRF à alíquota de 30% (observada a faixa inicial de isenção).

106. Para além do Reino Unido, a tributação prevista pelo PL 3.626/23 também excede os patamares adotados por outras jurisdições que tiveram sucesso na regulamentação do mercado de apostas.

107. A esse respeito, a IBIA (*International Betting Integrity Association*) elaborou um estudo aprofundado a respeito da regulamentação dos mercados de apostas em vinte jurisdições distintas. Foram analisados diferentes critérios e, ao final, as jurisdições foram classificadas em categorias que representam a eficiência ou a prejudicialidade da regulamentação.

108. Dentre as seis jurisdições com melhor classificação no estudo, **quatro tributam o GGR em alíquota igual ou inferior a 15%** (Nevada/EUA, New Jersey/EUA, Reino Unido e Malta). Além disso, **cinco dessas jurisdições não**

tributam os prêmios (renda) obtidos pelos apostadores (Nevada/EUA, New Jersey/EUA, Reino Unido, Suécia e Malta).

109. Além do caráter excessivo e confiscatório da carga tributária brasileira, o regime do PL 3.626/23 e da Lei 13.756/18 está sujeito a vícios de inconstitucionalidade. Dentre eles, **(i)** a contribuição social incidente sobre o GGR não possui fundamento constitucional (vide artigo 195 da Constituição Federal); e **(ii)** a taxa de fiscalização progressiva não é compatível com o custeio do exercício do poder de polícia.

110. Não há dúvidas de que o Brasil possui condições extremamente favoráveis para o crescimento do mercado de apostas esportivas. Sobretudo no âmbito do futebol, é notória a popularidade do esporte e a fidelidade dos torcedores. Ocorre que essas características não são suficientes para o desenvolvimento de um mercado regulado e perene.

111. Para além do porte do mercado brasileiro e do interesse da população no esporte, é necessário que operar a partir do Brasil (para os Operadores) e apostar por meio de Operadores brasileiros (para os apostadores) seja benéfico para ambas as partes.

112. Para isso, é imprescindível que a carga tributária seja moderada, razoável e coerente com o que é praticado em outras jurisdições que tiveram êxito na regulamentação do setor.

113. O PL 3.626/23 contraria as boas práticas internacionais ao prever uma tributação excessiva e confiscatória. Quando comparado com a tributação imposta em outras jurisdições, é evidente que o regime tributário do PL 3.626/23 prejudicará a competitividade dos Operadores e do mercado brasileiro como um todo.

114. Por fim, é necessário ter em mente que as apostas esportivas não estão sujeitas a barreiras geográficas. Eventos esportivos brasileiros poderão estar presentes no portfólio de produtos de Operadores estrangeiros, assim como apostadores brasileiros poderão acessar mercados estrangeiros por meio da remessa de recursos ao exterior (via cartão de crédito internacional, conta corrente no exterior etc.).

115. Em ambos os casos, Operadores e apostadores podem atuar dessas maneiras de forma plenamente lícita, sem qualquer irregularidade. Como tal, a tributação excessiva prevista no PL 3.626/23 acarretará justamente o que a regulamentação pretende evitar: fuga de capitais, incentivo à irregularidade e ao

cometimento de ilícitos, e comprometimento do desenvolvimento do mercado brasileiro de apostas esportivas como um todo.

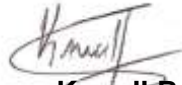
116. Ressaltamos, por fim, que em caso de alteração na legislação aplicável, na jurisprudência, ou nas premissas aqui consideradas, recomendamos que os termos desta análise sejam revistos, tendo em vista que a modificação em qualquer desses elementos poderá tornar inaplicável a opinião aqui manifestada.

Permanecemos à disposição para quaisquer esclarecimentos que se fizerem necessários.

Atenciosamente,



Tiago Moreira Vieira Rocha



Guilherme Kawall Barros