

Brasília/DF, 02 de setembro de 2024.

Ofício n.º 01/2024: Atlético Mineiro S.A.F

A/C: Senador Rodrigo Pacheco

Senado Federal, Praça dos Três Poderes, Brasília/DF

Excelentíssimo Senhor Senador,

Cumprimentamo-lo (a) cordialmente, e o (a) parabenizamos pelos trabalhos que vem desenvolvendo ao longo de seu mandato.

O Clube Atlético Mineiro SAF, vem apresentar à Vossa Excelência as razões da importância do **apoio para alteração do PLP nº 68/2024** apresentado pelo Governo Federal e, atualmente, em trâmite no Senado.

Segue um resumo das razões que suportam as alterações sugeridas, cuja íntegra segue em anexo para análise mais detalhada.

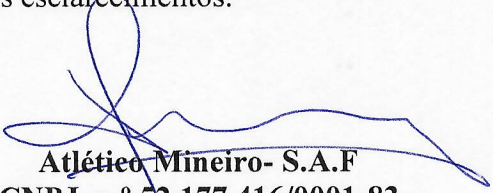
RESUMO:

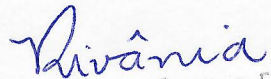
- 1) Exclusão da CBS, uma vez que as contribuições ao PIS/COFINS já estavam incluídas no Regime Especial de Tributação Específica do Futebol – TEF previsto no art. Lei nº 14.193/2021. Como a CBS veio para substituir o PIS/COFINS e eles já estavam contemplados no TEF, haverá indiscutível majoração da carga tributária.
- 2) A Lei nº 14.193 foi publicada em 06 de agosto de 2021 e assegurou, no seu art. 32 que os clubes ficariam sujeitos ao pagamento mensal no montante de 5% das receitas nos **5 primeiros anos** e que **a partir do 6º ano calendário da constituição da sociedade a TEF** incidiria a alíquota de 4%. Sendo assim, os clubes de futebol que optaram pelo modelo da SAF tinham a expectativa de que a tributação sobre eles incidente estaria limitada à 5% nos 5 anos da data da sua constituição. Para proteger a segurança jurídica, bem como a estabilidade financeira dos clubes é importante que a incidência do IBS (introduzido pela Reforma) respeite esse prazo.
- 3) A Lei nº 14.193/2021 previa que a incidência da alíquota de 5% excetuadas as receitas relativas à cessão de direitos desportivos dos atletas. Apenas a partir do início do sexto ano-calendário é que a cessão

de direitos desportivos passaria a integrar a base de cálculo. Em compensação a alíquota seria reduzida para 4%. É importante manter essa forma de tributação sobre ofensa ao princípio da segurança jurídica e a estabilidade financeira dos clubes

- 4) Necessidade de modificação no art. 282, §1º, III, cuja redação tornou incerta a inclusão das contribuições previdenciárias no TEF. Propõe-se, neste cenário, que o §6º seja expressamente mencionado, de forma que não haja dúvida de que a contribuição nele tratada integra o TEF. Mantém-se, com isso, norma atualmente prevista para as SAF's.

Reiteramos nossos protestos de estima, admiração e respeito e colocamo-nos à disposição para maiores esclarecimentos.


Atlético Mineiro- S.A.F
CNPJ n.º 52.177.416/0001-83
P.P. MARIA SOLENA FERREIRA


Presidência do Senado Federal
Rivaníia Campos - Mat. 300862
Recebi o original
Em 03 / 09 / 2018 Hs 12:13

PROPOSTA DA LEI COMPLEMENTAR QUE REGULAMENTA A REFORMA TRIBUTÁRIA DOS CLUBES DE FUTEBOL.

Ao analisar o PLP 68/2024 que regulamenta a reforma tributária é importante atentar para a lógica específica da atividade desenvolvida pelos clubes de futebol. Isso porque, mesmo que os clubes de futebol venham modificar sua estrutura societária para adotar a forma de uma sociedade anônima, trata-se de atividade negocial com contornos muito específicos.

1) AS CARACTERÍSTICAS DO NEGÓCIO DESENVOLVIDO PELOS CLUBES DE FUTEBOL

Como esclarece Álvaro Melo Filho¹ o desporto tem uma lógica diferente, específica e singular. Os competidores da indústria desportiva, como a do futebol, são também complementares do processo de produção *“a lógica da concorrência no mercado de futebol é diferente da lógica de outros mercados, posto que as equipes rivais tornam-se peças fundamentais, ou seja, os competidores desportivos necessitam uns dos outros para produzirem o que eles vendem, e estão sempre “separadamente juntos”*.

Outra especificidade pode ser vista no seguinte exemplo. A redução do preço de um produto, sob o ponto de vista econômico, gera maior consumo. Isso contudo, não se aplica ao futebol, pois se a camisa do Atlético Mineiro baixar 40% no preço isso não atrairá os torcedores do Palmeiras ou do São Paulo. Os contratos de trabalho com os atletas são classificados no ativo permanente dos clubes. A relação trabalhista entre o atleta e o clube também possui características muito peculiares, pois muitos atletas firmam contratos profissionais com o clube aos 16 anos de idade e precisam realizar um trabalho noturno para atender os horários da TV. Essa circunstância, por exemplo, conflita com o artigo 404 da CLT que veda o trabalho

noturno para menores de 18 anos. O instituto da equiparação salarial (art. 461 da CLT) não se aplica ao direito desportivo, no qual jogadores mais talentosos ganham mais pelo desempenho da mesma tarefa (partida de futebol)

As peculiaridades são tantas que resultaram num ramo jurídico já sedimentado – o direito desportivo. Como adverte Leal Amado “*o direito deve levar em conta os traços específicos do desporto quando da respectiva regulamentação, pois o desporto mesmo enquanto atividade econômica apresenta especificidades que o ordenamento desportivo não pode ignorar nem desprezar*”²

Uma das discussões mais importantes, no âmbito do direito desportivo, versa sobre a necessidade de transparência e responsabilização dos clubes de futebol³. Nesse sentido a legislação desportiva procurou a aproximação do modelo de constituição dos clubes ao modelo empresarial.

A partir da publicação da Lei nº 8.672/93 (Lei Zico), o direito desportivo procurou, gradativamente, promover a transformação dos clubes de futebol em empresas. A referida lei, em seu artigo 11⁴ facultava aos clubes de futebol manter a gestão de suas atividades sob a responsabilidade de sociedades com fins lucrativos. Isso porque boa parte dos clubes de futebol, especialmente os mais antigos, **são organizados sob a forma de associações civis.**

Com a publicação da Lei 9.615/98 (Lei Pelé) o que era uma faculdade se tornou uma obrigação. Isso porque os clubes de futebol foram obrigados, pelo artigo 27⁵ da mencionada lei, a adotar uma das três formas; (a) sociedades civis de fins

¹ FILHO, Álvaro de Melo - *Nova Lei Pelé – Avanços e Impactos*, ed. Maquinária, p.17/23

² Apud FILHO, Álvaro de Melo - *Nova Lei Pelé – Avanços e Impactos*, ed. Maquinária, p. 25

³ FILHO, Álvaro de Melo - *Nova Lei Pelé – Avanços e Impactos*, ed. Maquinária, p. 70/87

⁴ Art. 11 - É facultado às entidades de prática e às entidades federais de administração de modalidade profissional, manter a gestão de suas atividades sob responsabilidade de sociedade com fins lucrativo, adotando as três formas fixadas em lei.

⁵ Art. 27 – As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:

I – sociedades civis de fins econômicos;

II- sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;

econômicos, (b) sociedades comerciais admitidas pela legislação e (c) entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das suas atividades. A mencionada imposição, no entanto, foi relativizada pelo artigo 94⁶ da mesma lei que concedeu o prazo de dois anos para que as entidades se adaptassem as alterações, prazo esse aumentado para três anos com a publicação da Lei nº 9.940/99.

A imposição do modelo empresarial pela lei Pelé gerou forte reação da doutrina do direito desportivo, a qual entendia vulnerados diversos princípios constitucionais como o da *liberdade de associação* (art. 5º, XVII e XVIII) e o da *autonomia desportiva* (art. 217, I)⁷.

Antes que fosse extinto o prazo três anos estabelecido para transformação societária dos clubes de futebol, foi publicada a Lei nº 9.981/00 (“Lei Maguito”) que restabeleceu a facultatividade da transformação do clube em empresa⁸

Essa facultatividade permaneceu até a publicação da Lei nº 10.672/03, a qual estabeleceu uma espécie de obrigatoriedade transversa. Isso porque embora não tenha alterado o *caput* do art. 27 da Lei nº 9.615/98 (“Lei Pelé”) com a redação dada pela Lei nº 9.981/00 (“Lei Maguito”) determinou, em seu § 11º, que as entidades

III- entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das atividades de que trata esse artigo.

⁶ Art. 94 – As entidades desportivas praticantes ou participantes de competições de atletas profissionais terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto no art. 27

⁷ Álvaro de Melo Filho, professor da UFC, livre docente em direito desportivo e membro da FIFA, em seu livro *Nova Lei Pelé: Avanços e impactos* afirma que “*compelir um clube profissional a adotar arquétipos societários, ou seja, com fins lucrativos é, sem dúvida, interferir na sua organização e funcionamento, derruindo e vulnerando o postulado constitucional da autonomia desportiva (art. 217, I), a par de constranger Conselhos Deliberativos ou Assembléias Gerais de entes privados desportivos a adotar modelos legais que podem trazer prejuízos incalculáveis às suas tradições, patrimônio e entidades desportivos. Aliás, sempre alardeamos, para comprovar a inconsistência e injuridicidade da imposição legal desportiva desde o seu nascedouro, que obriga todos os clubes profissionais a se transformarem em empresas é tão inconstitucional quanto seria obrigar todas as empresas a se transformarem em clubes, a par de cometer a violência jurídica de compelir que os associados se tornem acionistas.* (ob. cit p. 76) grifos no original.

⁸ Art. 27 – É facultado à entidade de prática desportiva participante de competições profissionais:

I – transformar-se em sociedade civil de fins econômicos;

II – transformar-se em sociedade comercial;

III – constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades.

desportivas profissionais que não se constituíssem como sociedades empresárias ficaram sujeitas ao regime da sociedade comum⁹

O mencionado dispositivo, no entanto, foi revogado com a publicação da Lei nº 12.395/11 que deixou explícita a facultatividade na adoção do modelo jurídico pelos clubes sem qualquer restrição ou sanção para os clubes que não se transformarem em sociedade empresária.

Em 06 de agosto de 2021 foi publicada a Lei nº 14.193 que instituiu a Sociedade Anônima de Futebol – S.A.F. A referida lei dispõe sobre normas de constituição, governança, controle, meios de financiamento e regime tributário específico.

A mencionada lei introduziu a opção dos clubes (especialmente os mais antigos) se transformarem em sociedades anônimas. A vantagem da mencionada transformação seria a possibilidade de captação de investimentos privados. Isso porque ao sair do modelo de associações para o modelo empresarial os clubes passam a poder fazer distribuição de lucros. A desvantagem é que, no modelo de associação, são isentas.

A referida isenção tem sido reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão máximo de julgamento das matérias relativas à IRPJ e CSLL. Nesse sentido, mencione-se os acórdãos nºs 9101-006.133 (SANTOS FUTEBOL CLUBE) 9101-003.648 (ATLÉTICO PARANAENSE), a isenção também foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 2ª Seção do CARF que julga matéria relativas às contribuições previdenciárias e IRPF, conforme se verifica pelo acórdão nº 9202-010.589 (SANTOS FUTEBOL CLUBE).

⁹ Art. 27 (...)

§9º - É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 e 1.092 do Código Civil.

(...)

§11º - Apenas as entidades desportivas que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º não ficam sujeitas ao regime da sociedade comum e, em especial, ao disposto no art. 990 do Código Civil.

De todo exposto, é importante alertar que a adoção do modelo empresarial é uma opção. Isso vem sendo reiterado em todas as alterações legislativas acima mencionadas. E nem poderia ser diferente tendo em vista a especificidade negocial dos clubes de futebol e princípio constitucional da autonomia desportiva previsto no art. 217 da Constituição Federal.

2) A TRIBUTAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL

Como exposto acima, a Lei nº 14.193/2021 trouxe a possibilidade dos clubes se transformarem em Sociedades Anônimas. Uma vez realizada essa opção, os clubes passam a ser contribuintes. A tributação dos clubes está disciplinada na Seção III da referida lei que instituiu o Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF).

O TEF (Regime de Tributação Específica do Futebol) se assemelha ao SIMPLES aplicável às Micro e Pequenas Empresas. De acordo com o TEF os clubes deverão fazer o recolhimento mensal de 5% do total das receitas recebidas, conforme se verifica pelos artigos 31 e 32 abaixo transcritos:

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

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

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

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

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

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

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

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

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);

II - Imposto de Renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

III - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo imobilizado;

IV - contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

V - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; e

VI - demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

§ 3º O pagamento mensal unificado deverá ser feito até o vigésimo dia do mês subsequente àquele em que houver sido recebida a receita.

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

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

§ 2º A partir do início do sexto ano-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol, o TEF incidirá à alíquota de 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, compreendidos os tributos referidos no § 1º do

art.31 desta Lei, inclusive as receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

§ 3º O Ministério da Economia regulamentará **a repartição da receita tributária de que trata este artigo**, observadas as diretrizes de repartição de receitas tributárias estabelecidas pela Constituição Federal e pela legislação em vigor.

Pela leitura dos artigos acima transcritos, verifica-se que a alíquota será de 5% sobre a totalidade das receitas **excetuadas as receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas**.

A partir do início do sexto ano-calendário a **cessão dos direitos desportivos passa integrar a base de cálculo**. Em compensação a alíquota será reduzida para o percentual de 4%.

Outro ponto importante é que na sistemática de tributação acima exposta não está **prevista a incidência do ICMS e do ISS**. Conforme se verifica pelo §3º os Estados e Municípios são remunerados via repartição das receitas dos tributos nele mencionados.

3)A PROPOSTA DE TRIBUTAÇÃO DO PLP 68/2024

O regime de Tributação Específica do Futebol – TEF foi substancialmente modificado no PLP 68/2024. A modificação mais nítida refere-se à inclusão do IBS. Conforme exposto no tópico anterior o ICMS e ISS (tributos que serão substituídos pelo IBS) não constavam da TEF instituído pela Lei nº 14.193/2021. No entanto, as operações realizadas pelos clubes de futebol passarão a ser tributadas pelo IBS, conforme se verifica pelos artigos 290 e 291 (redação final do PLP /68) abaixo transcritos:

Art. 290. As operações com bens e com serviços realizadas por Sociedade Anônima do Futebol – SAF ficam sujeitas a regime específico do IBS e da CBS, de acordo com o disposto neste Capítulo.

Parágrafo único. Considera-se como SAF a companhia cuja atividade principal consista na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras previstas na legislação específica.

Art. 291. A SAF fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol – TEF instituído nesta Seção.

§ 1º O TEF consiste no recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições, a serem apurados seguindo o regime de caixa:

I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

III - contribuições previstas nos incisos I, II e III do **caput** e no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - CBS; e

V - IBS.

§ 2º O recolhimento na forma deste Capítulo não exclui a incidência dos demais tributos federais, estaduais, distritais ou municipais, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

§ 3º A base de cálculo do pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º será a totalidade das receitas recebidas no mês, inclusive aquelas referentes a:

I - prêmios e programas de sócio-torcedor;

II - cessão dos direitos desportivos dos atletas;

III - cessão de direitos de imagem; e

IV - transferência do atleta para outra entidade desportiva ou seu retorno à atividade em outra entidade desportiva. (grifamos)

Em relação à base de cálculo, verifica-se que esta também será ampliada, uma vez que incluirá a cessão de direitos desportivos. De acordo com o art. 32§§1º e 2º da Lei nº 14.193/2021 a cessão de direitos desportivos só passaria a ser incluída na base de cálculo **a partir do 6º ano após a constituição do clube como sociedade anônima.** Além disso, a partir do 6º ano a cessão de direitos desportivos estaria incluída na base de cálculo, mas, em compensação a alíquota seria reduzida para 4%

A majoração fica nítida no §4º do art. 282 que estabelece as alíquotas a serem cobradas no pagamento mensal unificado. Confira-se:

Art. 291 (...)

§ 4º O valor do pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no § 1º será calculado mediante aplicação das alíquotas de:

I - 4% (quatro por cento) para os tributos federais unificados de que tratam os incisos I a III do § 1º;

II - 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) para a CBS; e

III - 3% (três por cento) para o IBS, sendo:

a) metade desse percentual correspondente à alíquota estadual; e

b) metade desse percentual correspondente à alíquota municipal.

Veja que além do percentual unificado de 4% que estava previsto na Lei nº 14.193/2021 os clubes passarão a recolher mais 4,5% relativo ao CBS (1,5%) e a IBS (3%).

Não faz sentido manter o regime unificado e incluir a CBS. Isso porque o regime unificado anterior já contemplava as contribuições ao PIS/COFINS. Ao incluir a CBS haverá inquestionável majoração da carga tributária.

Além disso, ao invés da adoção da sistemática da não cumulatividade ampla instituída para os demais setores, a lei adota um modelo de não cumulatividade restrito para os clubes de futebol, conforme se verifica pelos §§ 5º e 6º abaixo transcritos.

§ 5º A SAF somente poderá apropriar e utilizar créditos do IBS e da CBS em relação às operações em que seja adquirente de direitos desportivos de atletas, pela mesma alíquota devida sobre essas operações, observado, no que couber, o disposto nos arts. 28 a 37.

§ 6º Fica vedada a apropriação de créditos do IBS e da CBS para os adquirentes de bens e serviços da SAF, com exceção da aquisição de

direitos desportivos de atletas, pela mesma alíquota devida sobre essas operações, observado, no que couber, o disposto nos arts. 28 a 37.

Além disso, o direito de imagem é um valor que os clubes pagam aos Atletas. Trata-se de direito personalíssimo. Embora o referido direito possa ter a seu conteúdo econômico cedido, não é um direito do clube e se enquadra, portanto, na relação de trabalho. O direito de imagem pode ser caracterizado como remuneração indireta.

Tanto o Decreto nº 406/68¹⁰ (que regulamentava o ISS) quanto a Lei Complementar 116/03¹¹ que o substituiu excluem do campo de incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza-ISSQN as prestações de serviços decorrentes de relações de emprego. Isso porque, conforme esclarecem Geraldo Ataliba e Aires Barreto¹²:

(...) os serviços desempenhados sob vínculo funcional ou trabalhista não são tributáveis pelo ISS. Não estão no conceito constitucional de serviços tributáveis. A presença do vínculo caracteriza a prestação de trabalho e não serviço, e, para os efeitos jurídicos-constitucionais, essa distinção é capital. Na verdade, serviço é espécie do gênero trabalho. A relação contratual que justifica a prestação é diferente nos dois casos e esta diferença encontra raiz na própria Constituição, nos princípios constitucionais aplicáveis a uma e outra situação e no regime jurídico que o Texto Magno atribui a ambos. Conteúdo econômico é, por definição, de natureza alimentar, nos casos de trabalho subordinado.

(...)

A Constituição discerne prestação de trabalho de prestação de serviço. Ora, no Direito há nítida distinção entre o regime de direito civil e o regime de CLT. O fulcro da distinção está na subordinação.

¹⁰ "Art. 10 (...)

Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e os membros de conselho consultivo e fiscal da sociedade.

¹¹ Art. 2º O imposto não incide sobre:

(...)

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

¹² Geraldo Ataliba e Aires Barreto, "ISS a Constituição, Pressupostos Positivos. Arquétipo do ISS", *Revista de Direito Tributário*, vol. 73, pp. 47-48

4) CONCLUSÕES

Sendo assim, entendemos que, diante da especificidade negocial dos clubes e tendo em vista a segurança jurídica dos clubes que já se transforaram em S.A.F, entendemos que deve ser pleiteada a manutenção da sistemática introduzida pela Lei nº 14.193/2021 à exemplo do que foi feito em relação às empresas do SIMPLES.

A base de cálculo será ampliada, uma vez que incluirá a cessão de direitos desportivos. De acordo com o art. 32§§1º e 2º da Lei nº 14.193/2021 a cessão de direitos desportivos só passaria a ser incluída na base de cálculo **a partir do 6º ano após a constituição do clube como sociedade anônima.** Além disso, a partir do 6º ano a cessão de direitos desportivos estaria incluída na base de cálculo, mas, em compensação a alíquota seria reduzida para 4%

Caso não seja possível que os clubes optem pela manutenção do regime previsto na Lei nº 14.193/2021, deverá ser pleiteada a exclusão da CBS uma vez que as contribuições ao PIS/COFINS já estavam incluídas no Regime Especial de Tributação Específica do Futebol – TEF previsto no art. Lei nº 14.193/2021. Como a CBS veio para substituir o PIS/COFINS e eles já estavam contemplados no TEF, haverá indiscutível majoração da carga tributária.