



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10120.728006/2011-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.311 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de fevereiro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ / CSLL
Recorrente GOIAS ESPORTE CLUBE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

CLUBES DE FUTEBOL CONSTITUÍDOS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL. As associações civis sem fins lucrativos - inclusive clubes de futebol - que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, pelo art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

GOIAS ESPORTE CLUBE recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Contra a contribuinte em epígrafe, GOIÁS ESPORTE CLUBE, foram lavrados autos de infração no valor total de R\$ 15.677.244,74, para exigência de IRPJ e CSLL, relativos aos anos de 2006 e 2007.

Integra os referidos autos de infração o extenso Relatório de fls. 5.151/5.172, ao qual me reporto para elaborar, no que interessa à solução do litígio, a seguinte síntese do trabalho da fiscalização.

1. No Termo de Intimação Fiscal nº 0010 a fiscalização fez a consolidação das leis aplicáveis à clubes de futebol profissional, demonstrando ao contribuinte que as entidades que exercem atividades de futebol profissional, no que tange aos efeitos tributários, por expressa determinação legal, equiparam-se às sociedades empresárias e, conseqüentemente, sujeitam-se ordinariamente à tributação aplicável a estas, não sendo, portanto, potenciais beneficiários da isenção fiscal de que trata o art. 15 da lei nº 9.532, de 1997.

2. No mesmo termo, o contribuinte foi intimado a apresentar a sua opção da forma de tributação a ser adotada no período sob fiscalização.

3. Em resposta ao referido termo, o contribuinte informou: *"deixamos de apresentar a opção por quaisquer formas de tributação alvitradas por V.S.", tendo em vista o contido em liminar concedida pela juíza Federal, Dra. Maria Maura Martins Moraes Tayer, titular da 1ª Vara, no processo nº 13402-76.2011.401.3500/Classe 2100, que determina a suspensão da exigência prevista neste item do referido Termo de Intimação Fiscal"*.

4. Foram anexadas fotocópias do teor da decisão judicial, juntamente com manifestação do MPF e da Procuradoria da Fazenda Nacional/GO.

5. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0012, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias e/ou fotocópias dos documentos que serviram de base para os lançamentos contábeis que registraram as receitas no período 2005. Junto ao citado termo, foram anexadas planilhas individualizadas por tipo de receitas auferidas no referido período (fls. 4.170 a 4.192). O contribuinte atendeu à intimação.

6. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0013, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias e/ou fotocópias dos documentos que serviram de base para os lançamentos contábeis que registraram as receitas no período 2006. Junto ao citado termo, foram anexadas planilhas individualizadas por tipo de receitas auferidas no citado período (fls. 4.196 a 4.220). O contribuinte atendeu à intimação.

7. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0014, o contribuinte foi intimado a apresentar cópias e/ou fotocópias dos documentos que serviram de base para os lançamentos contábeis que registraram as receitas no período 2007. Junto ao citado termo, foram anexadas planilhas individualizadas por tipo de receitas auferidas no mencionado período (fls. 4.223 a 4.248). O contribuinte atendeu à intimação.

8.. Com base nos arquivos digitais entregues pelo contribuinte, referentes às suas receitas oriundas da atividade de futebol profissional, lançadas em sua escrita contábil nos anos de 2005, 2006 e 2007, a fiscalização elaborou planilhas dos anos citados, mês a mês, demonstrando as receitas escrituradas pelo contribuinte.

9. Intimado, por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 0015 e 0016, a tomar conhecimento das planilhas e a confirmar a veracidade das contas contábeis e valores nelas lançados (fis. 4.252 a 4.347), o contribuinte respondeu:

a) a liminar obtida suspende a exigência de manifestar-se quanto a forma de tributação;

b) a liminar obtida impossibilita a fiscalização de proceder a lavratura do Auto de Infração, até que o juízo se manifeste sobre o enquadramento do contribuinte na isenção disposta no art. 15 da Lei nº 9.532/97;

c) mesmo que a entidade seja considerada equiparada à sociedade empresária para efeitos de tributação, ainda assim, por força do que determina o art. 13 da Lei 11.345/2006, a mesma estará isenta de tributação pelo prazo de 05 (cinco) anos, contados do dia 14.08.2006;

d) confirma todos os lançamentos e contas contábeis especificados no Termo de Intimação Fiscal nº 16, bem como os valores descritos nas citadas planilhas, levantadas com base nos arquivos magnéticos e em fotocópias de boletim financeiro de jogos fornecidos pelo fiscalizado, relativos aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, que inclusive foram objetos de auditoria independente realizada no clube.

10. Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 0019, o contribuinte foi intimado a proceder ao controle no livro LALUR, parte B, referente a prejuízo fiscal e saldo negativo de contribuição social sobre o lucro, demonstrados conforme planilhas enviadas ao contribuinte.

11. Às fls. 4.363 a 4.738, constam as planilhas de resumo das receitas auferidas com a atividade de futebol profissional do contribuinte Goiás Esporte Clube, bem como a relação das despesas/custos do contribuinte, nos anos de 2006 e 2007, base para cálculo do Lucro Real Trimestral levantado no período, com a demonstração do cálculo do lucro real trimestral do período levantado pela fiscalização com base nos dados contábeis constantes dos arquivos digitais entregues pelo contribuinte.

12. Os créditos tributários do IRPJ foram constituídos com base no lucro real apurado em cada período sob fiscalização e demonstrados nas citadas planilhas. Como no citado período o contribuinte não informou valores em DCTF e nem recolheu valores a título de IRPJ, o valor do crédito tributário constituído foi o total apurado pela fiscalização.

13. Às fls. 4.739 a 5.111 constam as planilhas de resumo das receitas auferidas com a atividade de futebol profissional do contribuinte Goiás Esporte Clube, bem como a relação das despesas/custos do contribuinte, nos anos de 2006 e 2007, base para cálculo da CSLL Trimestral levantado no período, com a demonstração do cálculo da CSLL trimestral levantado pela fiscalização com base nos dados contábeis constantes dos arquivos digitais entregues pelo contribuinte.

14. Os créditos tributários da CSLL foram constituídos com base no valor apurado em cada período sob fiscalização e demonstrados nas citadas planilhas. Os valores da CSLL retidos na fonte, no período sob fiscalização, foram demonstrados e compensados do total da CSLL devida e apurada no período sob fiscalização. O crédito tributário foi constituído a partir dessas diferenças apuradas em cada período sob fiscalização.

Irresignado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 5.179/5.189, por meio da qual sustenta, em síntese, que:

1. É entidade de prática desportiva sem fins lucrativos, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.615/98, constituída no dia 06.04.1943, tendo dentre seus objetivos sociais o fomento do desporto profissional e não profissional.

2. Em 06.05.1968, por força da Lei nº 6.880/1968, o Goiás Esporte Clube foi reconhecido como sendo de utilidade pública, em decorrência da intensa atividade social que desenvolve por meio do incentivo à prática desportiva pela população carente, nas várias modalidades e nas diversas categorias de base.

3. O Goiás Esporte Clube sempre apresentou as suas DIPJ como entidade favorecida pela isenção tratada pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/97, exatamente por ser uma entidade de prática desportiva legalmente constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, conforme dispõe o artigo 217 da Constituição Federal, c/c o artigo 53 e seguintes do Código Civil, e com o artigo 16 da Lei 9.615, de 24.03.1998, e suas alterações posteriores.

4. O Goiás Esporte Clube cumpre fielmente o que determina a legislação que disciplina a constituição das associações civis sem fins lucrativos, ou seja, jamais fez distribuição de resultado entre os seus associados e sempre aplicou integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

5. O Goiás Esporte Clube é uma entidade de prática desportiva que pratica o futebol profissional e o não profissional. A profissionalização é intrínseca à condição dos atletas participantes das competições, mas não à entidade de prática desportiva.

6. O referido dispositivo constitucional tem o objetivo de fazer a distinção entre a prática do desporto profissional e o não profissional quanto ao "*dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não-formais, como direito de cada um*", mas não para disciplinar a condição tributária de contribuinte ou isento.

7. Quanto à afirmação do agente fiscal de que ocorreu a revogação do artigo 30 da Lei 4.506/1964 pelo artigo 18 da Lei nº 9.532/97, tem-se que a mesma não tem o condão de imputar a obrigação tributária às entidades de prática desportiva, vez que tal isenção é concedida pelo artigo 15 do mesmo diploma legal, conforme dispõe o parágrafo único do mesmo artigo 18.

8. A autoridade fiscal sustenta equivocadamente que, por força do parágrafo único do artigo 2º c/c o § 13º do artigo 27 da Lei 9.615/98, *a gestão e a exploração do futebol profissional (espécie do gênero desporto), independentemente da forma jurídica em que estejam constituídas as entidades desportivas que as exercem, constituem exercício de atividades econômicas que, notadamente para efeitos tributários, equiparam-se às das sociedades empresárias.*

9. Resta equivocada a interpretação do auditor fiscal, pois não se pode analisar o parágrafo único isoladamente, sem analisar os seus incisos. O referido dispositivo legal foi inserido na Lei 9.615/98 para exigir transparência na gestão das entidades de prática desportiva; jamais para dar às entidades de prática desportiva a condição de contribuintes.

10. O referido dispositivo legal, portanto, não teve o condão de impor às entidades de prática desportiva que exploram o futebol profissional a equiparação às sociedades empresárias para fins de tributação.

11. Quanto à equiparação tratada no § 13 do artigo 27 da Lei 9.615/98, também não há falar em imposição de obrigação tributária às entidades de prática desportiva. Não

obstante a interpretação equivocada por parte do auditor fiscal, este dispositivo legal foi alterado pela Lei 12.395, de 16.03.2011.

12. O legislador, objetivando afastar qualquer distorção na interpretação do citado dispositivo legal, alterou a sua redação com a exclusão da sua parte final, a saber: *notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.*

13. Com a nova redação, restou indene de dúvidas a real intenção do legislador, qual seja a de equiparar as entidades de prática desportiva às sociedades empresárias para **fins de fiscalização**. Por óbvio que o conceito de **fiscalização** é totalmente diferente do conceito de **tributação**.

14. É claro que as entidades desportivas tem de ser equiparadas às atividades empresárias para fins de fiscalização, haja vista que procedem a pagamentos de salários a empregados e jogadores que estão sujeitos à retenção de INSS e IRRF e, desta forma, tem o fisco o direito de fiscalizar se as retenções e recolhimentos foram procedidos na forma da lei, o que não implica em tentar estender o conceito de *fiscalização* para tentar enquadrá-lo como *tributação*.

15. A legislação tributária, com fulcro no artigo 106 do CTN, retroagirá quando for de cunho puramente interpretativo ou em relação às penalidades quando não tiver feito coisa julgada.

16. Não obstante toda a argumentação suscitada, invoca ainda a aplicação do artigo 13 da Lei 11.345/2006.

17. De acordo com o referido dispositivo legal, todas as entidades de prática desportiva que atuam na modalidade futebol profissional, independentemente da forma em que se constituíram, gozam dos benefícios concedidos pelo artigo 15 da Lei 9.532/97.

18. Em que pese toda a argumentação do Goiás Esporte Clube no sentido da sua isenção ao pagamento do IRPJ e da CSLL, aponta-se também inconsistências no auto de infração.

19. A autoridade fiscal incluiu, indevidamente, na planilha “Resumo das Receitas Auferidas com a Atividade de Futebol Profissional”, valores recebidos a título de investimentos nas categorias de base e patrocínio para iniciação esportiva.

20. Na mesma planilha, a autoridade autuante deixou de deduzir, das receitas tributadas, valores referentes a taxa de administração do Clube dos 13, dedução do INSS e doações de ingressos para o Campeonato Brasileiro.

21. Por fim, a autoridade fiscal não procedeu à compensação de prejuízos nos trimestres em que foi apurado lucro.

A decisão recorrida está assim ementada:

ENTIDADES DE PRÁTICA DESPORTIVA ENVOLVIDAS EM COMPETIÇÕES DE ATLETAS PROFISSIONAIS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. Para fins de exigência do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, é permitido ao Fisco proceder a descaracterização de "associação civil sem fins lucrativos", a partir de 1º/01/1998, data em que a Lei nº 9.532, de 10/12/1997, passou a produzir efeitos, consoante estabelece o art. 81, II, da mesma lei.

OBRIGATORIEDADE DE SE CONSTITUÍREM EM SOCIEDADE EMPRESÁRIA. A entidade de prática desportiva envolvida em competições de atletas profissionais que não se constituir regularmente em sociedade comercial fica impedida, por expressa disposição legal, dentre outros, de gozar de qualquer benefício fiscal em âmbito federal (art. 27, § 6º, da Lei nº 9.615, de 24/03/1998, com a redação da MP nº 79, de 27/11/2002).

LANÇAMENTO DECORRENTE. A decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento de imposto de renda pessoa jurídica aplica-se, no que couber, na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Impugnação improcedente.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento. Destaca-se no recurso os seguintes trechos:

O lançamento decorreu do entendimento da autoridade fiscal de que entidades esportivas que se dedicam ao esporte profissional não podem classificar-se como entidades sem fins lucrativos, estando assim sujeitas ao IRPJ, CSLL, Cofins e Pis, fundamentando seu entendimento no relatório abaixo transcrito:

(...)

Cabe ainda observar que, exatamente por não estar constituído num dos tipos de sociedade empresária regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10/01/2002 - Código Civil, o **GOIÁS ESPORTE CLUBE** também não pode se beneficiar da isenção temporária, criada especificamente para os clubes de futebol profissional, tratada pelo art. 13 da Lei nº 11.345, de 14/09/2006, nos seguintes moldes:

Art. 13 - Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007).

Dessa maneira, resta ao **GOIÁS ESPORTE CLUBE**, formalmente constituído como uma associação civil, a sujeição ordinária, continuada e não episódica, à plena tributação a que se submetem as pessoas jurídicas em geral, não albergadas pelo benefício da imunidade ou da isenção previstas, respectivamente, nos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1998.

II - CONTESTAÇÃO

1 - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - ISENÇÃO IRPJ/CSLL

O impugnante é entidade de prática desportiva sem fins lucrativos, nos termos do artigo 16, da Lei nº 9.615/98, constituída no dia 06.04.1943, tendo dentre seus objetivos sociais o fomento do desporto profissional e não profissional.

Em 06.05.1968, por força da Lei nº 6.880/1968, o Goiás Esporte Clube foi reconhecido como sendo de utilidade pública, em decorrência da intensa atividade social que desenvolve por meio do incentivo à prática desportiva pela população carente, mais várias modalidades, nas diversas categorias de base que possui. São vários anos de serviços prestados à comunidade carente.

(...)

E, na condição de associação civil sem fins lucrativos, o Goiás Esporte Clube não está sujeito a "plena tributação a que se submetem as pessoas jurídicas em geral". O Goiás Esporte Clube goza da plena isenção tributária conferida por força de lei, restando ilegal a autuação que ora contesta.

O Goiás Esporte Clube sempre apresentou as suas respectivas DIPJ como entidade favorecida pela isenção tratada pelo artigo 15, da Lei nº 9.532/97, exatamente por ser uma entidade de prática desportiva legalmente constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, conforme dispõe o artigo 217, da Constituição Federal, c/c o artigo 53, e seguintes do Código Civil, e com o artigo 16, da Lei 9.615, de 24.03.1998, e suas alterações posteriores.

Todos os recursos angariados com as atividades desenvolvidas pelo impugnante, bem como seu patrimônio, são voltados exclusivamente para o fomento ao esporte, o que pode ser comprovado inclusive pelo tombamento da única área que adquiriu, como forma de preservar a finalidade do espaço como destinado ao esporte.

O Goiás Esporte Clube cumpre fielmente o que determina a legislação que disciplina a constituição das associações civis sem fins lucrativos, ou seja, jamais fez distribuição de resultado entre os seus associados e sempre aplicou integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Pelo Auto de Infração impugnado foi suscitado o dispositivo constitucional que trata da diferenciação entre o desporto profissional e o não profissional.

(...)

Não obstante toda a argumentação suscitada nesta peça, invoca-se ainda a aplicação do artigo 13, da Lei 11.345/2006, *verbis*:

Artigo. 13 - Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

De acordo com o referido dispositivo legal, todas as entidades de prática desportiva que atuam na modalidade futebol profissional, independentemente da forma em que se constituíram, gozam dos benefícios concedidos pelo artigo 15, da Lei 9.532/97. Vale ressaltar que tal dispositivo legal encontra-se em plena vigência pelo menos até o dia 14.09.2011.

Assim, se o próprio legislador estendeu o benefício do artigo 15, da Lei 9.532/97, inclusive às entidades de prática desportiva que atuam na modalidade futebol profissional constituídas sob a forma de sociedade empresária, nos termos dos artigos 1.039 a 1.092 do Código Civil, resta indene de dúvidas que aquelas constituídas sob a modalidade de associações civis sem fins lucrativos gozam plenamente da referida isenção tributária.

2 - INCONSISTÊNCIAS APURADAS NO AUTO DE INFRAÇÃO

Em que pese a tese de isenção do IRPJ e CSLL, passaremos a apontar as inconsistências apuradas no Auto de Infração em epígrafe.

(...)

2.5- COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO

A autoridade fiscal não procedeu à compensação de prejuízo, nos trimestres em que foi apurado lucro.

III - PEDIDO

Do exposto, e com supedâneo nas razões de fato e de direito aduzidas, requer seja reformada a sentença, para que seja considerado o Auto de Infração **IMPROCEDENTE**, e caso não seja acatada a tese da isenção do IRPJ e CSLL, seja procedido os ajustes apontados nos itens 2.1 a 2.4, aos quais deve-se proceder, **DILIGÊNCIA** para confirmação dos valores anotados, bem como seja procedido a dedução de prejuízo na forma apontada no item 2.5.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Peço vênia para transcrever os fundamentos do ilustre julgador de 1ª instância Wanaldir Aparecido Maia, no acórdão **06-35.665** da 1ª. DRJ Curitiba/PR, proferido no processo 10980.725900/2011-91

2. DA ISENÇÃO EM FACE DO IRPJ E DA CSLL

A questão principal a ser dirimida nestes autos consiste na definição de ser ou não a **pessoa jurídica impugnante** isenta do pagamento do IRPJ e CSLL. Registro que nenhuma dúvida a respeito existia até a edição da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, cujo art. 18 revogou a isenção **das entidades** que se dediquem às atividades de **prática desportiva, de caráter profissional**, ressalvando, contudo, a continuidade do benefício para as **instituições** de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e **as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos**.

Tem-se, portanto, que o questionamento posto diz respeito ao alcance da **isenção que persistiu**, com ênfase para a identificação de seus **beneficiários**.

Mirando o caso concreto, descarto, de plano, que a impugnante tenha caráter filantrópico ou científico. Também não me persuado de que tenha caráter cultural ou recreativo, dada a notória inexistência de instalações adequadas para a recreação de seus associados, tais como piscinas, parques, bosques, quadras esportivas, áreas de lazer, churrasqueiras, salas de teatros ou cinema, pinacoteca, bibliotecas, etc.

Resta, portanto, apenas o enquadramento da impugnante na condição de **associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos**, que foi aduzida pela impugnante às fls. 884, *verbis*:

“De outro lado, para as entidades que não constituíram sociedade empresária – como é o caso do clube ora impugnante – não faz sentido falar em isenção temporária, isso pela elementar circunstância de que não perderam seu caráter de associativismo civil ‘que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinem, sem fins lucrativos’ nos termos do art. 15, da Lei 9.532/1997.” (Grifei. O sublinhado consta do original).

Esse enquadramento foi rejeitado com veemência pelo autuante (fls. 16-17), *verbis*:

*“Poderia-se argumentar que o sujeito passivo enquadra-se nas ‘associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos’, mas ficaria difícil sustentar tal argumentação, uma vez que **o sujeito passivo não presta nenhum tipo de serviço**. O art. 1º de seu Estatuto traz: ‘O CORITIBA FOOTBALL CEUB, fundado em 12 de outubro de 1909, é uma entidade de prática*

desportiva, sem fins lucrativos, visando o desenvolvimento da educação física e a promoção de atividades cívicas, sociais, filantrópicas e culturais, tendo o futebol como base'. Não há nenhuma menção de prestação de serviços entre os objetivos da entidade, mesmo porque isso não ocorre na prática. Nos termos da legislação do IRPJ, nenhum serviço é prestado pelo sujeito passivo." (Grifei).

Com respeito ao fundamento utilizado pelo autuante, chamo a atenção para dois questionamentos recorrentes quando se debate o possível enquadramento dos clubes de futebol na condição de associação civil tratada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. O primeiro, enfatizado pelo autuante, diz respeito à efetividade da **prestação de serviços pelos clubes de futebol. A tese, em síntese, é que os clubes não prestam serviços.** O segundo diz respeito ao preenchimento do requisito de "colocação dos serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam". O argumento é que os serviços deveriam ser ofertados apenas aos associados do clube.

Com respeito ao primeiro questionamento - expressamente formulado pelo autuante - tem-se que o associado que paga sua anuidade e compra ingressos, assim como o simples torcedor que também paga para frequentar os estádios, não doam seu dinheiro ao clube ou Federação. Pelo contrário, adquirem algo em troca - que não pode ser classificado como produto. Infere-se, portanto, que se trata mesmo de um serviço, quiçá comparável ao serviço que uma sala de cinema presta ao espectador pagante.

Ademais, o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.615, de 24/03/1998 (Lei Pelé), expressamente **equipara o espectador pagante, por qualquer meio, de espetáculo ou evento desportivo, ao consumidor**, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.078, de 11/09/1990 (Código de Defesa do Consumidor), **que, por sua vez, conceitua o consumidor como sendo o usuário de produto ou serviço.**

Logo, sabendo que de produto não se trata, forçoso é reconhecer que se trata mesmo de prestação de serviços. Ademais, os estudiosos da administração consideram que os clubes efetivamente prestam serviços aos torcedores. Em artigo publicado por Carlos Alberto Pereira e outros na página <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/336.pdf>, colhe-se o seguinte excerto, com grifos acrescidos:

"Entretanto, cabe ressaltar que ocorreram mudanças significativas no ambiente esportivo, o que contribuiu para elaboração do modelo de gestão dos clubes ingleses conforme relatam LEOCINI & SILVA (2000, p 4), 'no final da década de 80, o problema da violência dos torcedores ingleses (os chamados hooligans) nos estádios de futebol deu origem a uma investigação profunda sobre suas causas. Tal investigação culminou com a publicação de um relatório chamado Taylor Report que, presumidamente, obrigava os clubes a investirem na melhoria das condições dos serviços prestados aos torcedores, ou seja, das condições dos seus estádios de futebol'.

Da tese de mestrado profissionalizante em engenharia pela UFRGS de Fernando Luís Trein, intitulada "Qualidade dos Serviços Oferecidos e Prestados em um Estádio de Futebol em Dias de Jogos: Um Estudo de Caso", disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/4690/000503376.pdf?sequence=1>, colhem-se os seguintes excertos:

1º)

"Assim como foi desenvolvido o método SrvQual, um instrumento de avaliação da qualidade dos serviços elaborado por Berry, Parasuraman e Zeithaml (1988) e que

*estabelecia as cinco dimensões da qualidade dos serviços – confiabilidade, sensibilidade, segurança, empatia e tangíveis, McDonald et al, (1995) desenvolveram um método de avaliação de **serviços prestados em eventos esportivos** chamada TeamQual. O método é um instrumento de avaliação da qualidade dos serviços em eventos esportivos e foi aplicado, inicialmente, em todas as franquias da Associação Norte-Americana de Basquete (NBA), com os compradores de ingressos antecipados. o TeamQual teve, como referência, os mesmos conceitos utilizados na avaliação de serviços do método Servqual. Posteriormente, foi elaborada por Theodorakis e Kambitsis, (1998), citados por Theodorakis et al (2001), a ferramenta SportServ também com o objetivo de avaliar a qualidade dos serviços em eventos esportivos.”*

2º)

*“O futebol é uma forma de entretenimento e, como tal, deve ser considerada a qualidade dos **vários serviços que compõem a realização de jogos**. Os torcedores devem ser considerados como clientes ou consumidores pelos clubes, com expectativas que podem ser satisfeitas ou não ao longo do período de duração dos jogos ou além deles. A satisfação das expectativas dos torcedores **através dos serviços prestados** contribuirá para que eles retornem nos jogos seguintes.”*

Com respeito ao segundo questionamento, voltado ao que se poderia entender por colocar os serviços “à disposição do grupo de pessoas a que se destinam”, também não me parece adequado o entendimento de que a colocação dos serviços deveria estar restrita ao grupo de associados.

No caso de uma universidade ou hospital constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos, carece de lógica o entendimento de que, para gozar da isenção, os serviços de saúde ou de educação devam ser ofertados apenas aos próprios sócios da instituição. Não faz sentido entender que uma universidade, para conservar a isenção, deva prestar serviços de educação apenas a seus associados. Da mesma forma, não é lógico entender que um hospital, sob pena de perder a isenção, somente poderá cobrar pelos serviços de assistência à saúde prestados aos próprios associados. Não me persuado de que esse tenha sido o objetivo da norma legal.

Transpondo o raciocínio para as associações que exploram o desporto profissional, notadamente os clubes de futebol, não enxergo lógica na idéia de que, para fazerem jus à isenção, deveriam prestar serviços apenas a seus associados – e não ao público em geral. Com efeito, seria necessário conceber uma realidade em que o time só jogasse consigo mesmo, em partidas assistidas apenas por seus associados e jamais sequer transmitidas pela TV, por exemplo. Isso porque, sempre que jogasse com outros times, necessariamente haveria a colocação de serviços para pessoas estranhas ao seu quadro social.

Entendo, portanto, ser inerente à prática desportiva, de caráter profissional, que os serviços não sejam disponibilizados apenas aos associados, e sim à coletividade em geral.

Outro ponto ao qual se apegava o autuante consiste no fato de a lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), no parágrafo único do seu art. 2º, haver declarado expressamente que **a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica. O raciocínio é que não seria compatível o exercício de atividade econômica por associação sem fins lucrativos.** Também nesse ponto considero que a fiscalização está equivocada.

A propósito, transcrevo excerto de artigo publicado, ainda no mês de fevereiro de 2003 - imediatamente após a vigência do novo Código Civil, portanto - por José Fernando Latorre e outros no endereço http://www.abong.org.br/novosite/download/novo_codigo.doc, *verbis*:

“Definição de associações

A alteração que mais chamou a atenção das organizações da sociedade civil diz respeito ao conceito de associação – antes definido pela doutrina e jurisprudência por falta de previsão legal específica. Como expusemos, o Novo Código Civil introduz uma definição legal expressa para as associações em seu art. 53, transcrito a seguir:

‘Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.’

Esta definição, ao adotar a expressão ‘fins não econômicos’, causou muita preocupação para as associações, especialmente aquelas que têm atividades econômicas (isto é, comercialização de bens ou serviços) como uma fonte de recursos. Há receio de tais organizações serem consideradas sociedades em virtude dessas atividades, o que lhes traria conseqüências graves: teriam descaracterizado seu formato associativo e perderiam, entre outros, o direito a seus benefícios fiscais (imunidades, isenções e incentivos). O receio é compartilhado tanto por pequenas organizações de base quanto grandes instituições privadas (do porte de hospitais e universidades).

É preciso, no entanto, distinguir entre ‘fins’ e ‘atividades’. Não há impedimento para uma organização sem fins econômicos desenvolver atividades econômicas para geração de renda, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, mas sim, os destine integralmente à consecução de seu objetivo social. Esta condição é o que distingue as associações das sociedades, conforme a previsão expressa dos artigos 53 e 981 do Novo Código Civil, acima reproduzidos.

*Apontamos que este entendimento é corroborado pelas disposições dos já citados Regulamento do Imposto de Renda e Lei das OSCIPs, segundo os quais todos os resultados deverão ser integralmente destinados à manutenção e ao desenvolvimento dos objetivos sociais da organização. Desta maneira, **fica vedada qualquer partilha de resultados, mas não há proibição para a realização de atividades econômicas** – o que vale também para as fundações.” (Sublinhei. Os grifos constam do original).*

Comungo o entendimento de que não se pode confundir **finalidade** com **atividade**, conceitos presentes, simultaneamente, no artigo 981 do Código Civil, que define sociedade, *verbis*:

*“Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de **atividade econômica** e a **partilha entre si, dos resultados.**”*

Como se vê, na **sociedade** os sócios exploram uma **atividade econômica** com **fins de obtenção e partilha de lucros (resultados)**. Assim, **o que verdadeiramente diferencia uma sociedade de uma associação civil é a possibilidade de os sócios dividirem – ou não – o resultado da atividade explorada, e não a natureza da atividade exercida**. Nas palavras de Maria Helena Diniz, “*não perde a categoria de associação mesmo que realize negócios para manter ou aumentar o seu patrimônio, sem, contudo, proporcionar ganhos aos associados*”.

Impende registrar que o § 3º do art. 13 da Lei nº 9.532, com a redação atribuída pela Lei nº 9.718, de 1998, veicula o seguinte conceito de entidade sem fins lucrativos:

“§ 3º Considera-se **entidade sem fins lucrativos** a que não apresente superávit em suas contas ou, **caso o presente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.**” (Grifei).

No caso presente, não consta – e a fiscalização sequer alegou – que a impugnante distribua seus eventuais resultados positivos, em vez de aplicá-los, integralmente, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. De qualquer forma, caso tal fato – que não está previsto nos estatutos - aconteça, a entidade perderá a isenção por descumprimento dos requisitos previstos nas alíneas “a” e “b” do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que, respectivamente, vedam a remuneração de dirigentes por serviços prestados e determinam a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Mas isso, advirto, perde uma isenção que possui, após a cabal comprovação da ocorrência, e em procedimento específico.

Chamo a atenção para o disposto no art. 48 do Decreto-lei nº 3.199, de 14 de abril de 1941, primeiro diploma a estabelecer as bases de organização dos desportos neste País, *verbis*:

“Art. 48. A entidade desportiva exerce uma função de caráter patriótico. É proibido a organização e funcionamento de **entidade desportiva, de que resulte lucro para os que nela empreguem capitais sob qualquer forma.**”

Como visto, já naqueles idos quedou inequivocamente explicitado que o critério de definição para a entidade lucrativa – ou não – seria a circunstância de resultar **lucro para os que nela empregaram os capitais.**

Inadequada, portanto, a interpretação fiscal de que o simples fato de a exploração do desporto profissional– por disposição legal expressa - constituir exercício de atividade econômica, seria suficiente para transmudar o caráter de uma entidade que o explore, passando de ‘sem fins lucrativos’ para ‘com fins lucrativos’.

Volto os olhos para o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e infiro que a fiscalização foi induzida a erro pela sua – talvez infeliz – redação: “*associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*” Concluo que a expressão “*sem fins lucrativos*” é um atributo das “*associações civis*” ali mencionadas. Contudo, infiro que a fiscalização está a interpretar que é um atributo dos serviços colocados à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. Nessa ótica, somente estariam abrangidos pela isenção serviços prestados sem fins lucrativos (sem retorno financeiro), o que não me parece ser o caso.

Essa interpretação não me parece razoável, porquanto o legislador, no aludido parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, garantiu a isenção para a entidade que, em tese, **simultaneamente** (a) exercesse a prática desportiva, de caráter profissional e (b) fosse associação civil que prestasse os serviços para os quais tenha sido instituída e os colocasse à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Em face de tal preceito, entendo que o legislador necessariamente compatibilizou a condição de entidade sem fins lucrativos com o exercício de prática desportiva, de caráter profissional, que é atividade econômica. Não me parece lógico, portanto, **admitir que o simples exercício de atividade econômica tenha o condão de**

descaracterizar a condição de sem fins lucrativos, para fins da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Se assim não for, qual o sentido da norma?

Acrescento que o aludido artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, objetivou **revogar a isenção não apenas da atividade de prática desportiva, mas também das seguintes atividades – todas econômicas: a) educacionais; b) de assistência à saúde; e c) de administração de planos de saúde.**

Ora, qual a razão de o Poder Executivo intentar revogar a isenção para tais atividades? Teria a pretensão de cobrar IRPJ das entidades beneficentes e filantrópicas quando estas estivessem a prestar assistência gratuita? Penso que não. Entendo que foi pelo fato de constituírem atividades econômicas, exercidas no propósito inequívoco de auferirem resultados positivos para as entidades. Faria sentido revogar a isenção da atividade educacional ou de assistência à saúde prestada gratuitamente, ao público em geral ou mesmo apenas ao universo de associados?

Concebo a hipótese de uma associação civil (universidade ou hospital) que, **mediante cobrança**, preste os serviços para os quais houver sido instituída (educação ou assistência à saúde, respectivamente) e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam (universo de estudantes, indistintamente, e população em geral) sem fins lucrativos (a associação da hipótese não está condenada a ser deficitária; poderá ter resultados positivos, mas não os distribui aos associados, e nem remunera seus dirigentes pelos serviços prestados).

Pois bem. Penso que a hipotética associação civil estará exercendo uma atividade que, inequivocamente, poderá ser classificada como econômica (ainda que não exista lei veiculando tal conceituação). Entretanto, penso que o parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532 somente fará algum sentido caso seja interpretado no sentido de que, malgrado se trate de exploração econômica, não inviabiliza a fruição do benefício fiscal pela associação que preencha os requisitos do art. 15 da mesma Lei.

Registro, a propósito, que a Lei nº 9.532, de 10/12/1997, é fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/1997, cujo **artigo 18 previa pura e simplesmente o fim da isenção** - sem qualquer ressalva - para as entidades dedicadas à prática das atividades nele relacionadas, dentre as quais, a prática desportiva, de caráter profissional. **Não previa, portanto, a continuidade da isenção.**

Ora, até pela sua condição de seres políticos, nossos legisladores são pessoas experientes, com conhecimento da realidade social deste País, em alguns casos, mais profundos que os dos técnicos do Poder Executivo. Logo, quando acrescentaram àquele artigo o parágrafo único, garantindo a fruição de isenção por entidades que se enquadrassem nas condições do artigo 15, com certeza tinham em mente algum propósito. Haveria de existir na realidade fenomênica possibilidade de efetivo gozo desse benefício, o que jamais ocorreria caso se entenda que o benefício alcança apenas uma entidade filantrópica, por exemplo, quando esta colocar serviços à disposição dos interessados, a título gratuito. Nesse caso, com certeza não terá qualquer ganho; não auferirá renda. **Então, qual o benefício da isenção do imposto de renda?** É lógico supor que o legislador deu determinado benefício a quem dele não precisa? Penso que não. Em meu sentir, **é pressuposto para a isenção do IRPJ e da CSLL que o beneficiário explore alguma atividade econômica que lhe propicie ganhos, ou seja, que haja lucro.** Penso que esse foi o comando traçado pelo legislador e que deverá ser respeitado, ainda que, individualmente, **consideremos equivocado.**

Voltando ao caso concreto, não considero plausível que tenham pretendido garantir a isenção apenas aos pouquíssimos clubes que, além de constituírem autênticas associações recreativas, também se dediquem ao desporto profissional. Estou firmemente convencido de que o objetivo não foi esse. Pelo contrário, penso que o propósito foi conceder a isenção aos clubes (times) em geral, não constituídos como empresas, observadas as normas gerais aplicáveis ao gozo e manutenção das isenções. A propósito, é relevante destacar que, neste caso concreto, a autuada é um clube superavitário, pelo menos o foi no período em que ocorreu o lançamento. Contudo, essa condição não é representativa do universo dos clubes do País, mormente aqueles de pequeno porte e sem respaldo de grandes grupos econômicos, tradição e torcida. É possível supor que o legislador tenha levado em consideração todo o conjunto de clubes do País, e não apenas aqueles eventualmente superavitários.

É relevante registrar, ainda, que o autuante também utilizou como base de seu entendimento o § 13 do art. 27 da Lei Pelé, transcrito às fls. 17, *verbis*:

“Art. 27. [...]”

§ 13. *Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.”*

O autuante argumenta que esse parágrafo “*deixa claro que as atividades profissionais das entidades de prática desportivas equiparam-se às das sociedades empresárias para efeitos tributários e fiscais, ou seja, descaracteriza-se a condição de associação civil sem fins lucrativos e aplica-se a tributação como se fosse uma empresa.*”

Com respeito a esse ponto, observo que o parágrafo equipara as atividades profissionais das entidades – independente da forma de sua constituição – às atividades das sociedades empresárias. Contudo, há uma ressalva fundamental que não foi devidamente enfatizada pelo autuante. Trata-se da estipulação de que **essa equiparação existe para os fins de fiscalização e controle do disposto naquela lei** (Lei Pelé) – e não em outras leis, mormente de cunho tributário.

Considero oportuna a menção à Lei Pelé. Penso, contudo, que a análise sistemática desse diploma leva a conclusão oposta àquela extraída pelo autuante, como passo a discorrer.

Relembro, em primeiro lugar, que o art. 18 da Lei nº 8.672, de 06/07/1993 (Lei Zico), ao disciplinar a prática desportiva profissional, estatua, *verbis*:

“Art. 18. *Atletas, entidades de prática desportiva e entidades de administração do desporto são livres para organizar a atividade profissional de sua modalidade, respeitados os termos desta lei.*” (Grifei).

Contudo, a mesma lei veiculou o seguinte permissivo:

“Art. 11. *É facultado às entidades de prática e às entidades federais de administração de modalidade profissional, manter a gestão de suas atividades sob a responsabilidade de sociedade com fins lucrativos, desde que adotada uma das seguintes formas.*”

I - transformar-se em sociedade comercial com finalidade desportiva;

II - constituir sociedade comercial com finalidade desportiva, controlando a maioria de seu capital com direito a voto;

III - contratar sociedade comercial para gerir suas atividades desportivas.

Parágrafo único. As entidades a que se refere este artigo não poderão utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta na assembléia geral dos associados e na conformidade dos respectivos estatutos.” (Grifei).

A Lei Pelé (Nº 9.615, de 1998), intentou alterar radicalmente a exploração da atividade desportiva, como se vê na redação original do seu artigo 27, *verbis*:

“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;

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

Parágrafo único. As entidades de que tratam os incisos I, II e III que infringirem qualquer dispositivo desta Lei terão suas atividades suspensas, enquanto perdurar a violação.” (Grifei).

Contudo, a mesma lei concedeu o prazo de dois anos para implemento das alterações, *verbis*:

“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.” (Grifei).

Na sequência, ainda no ano de 2000, por força da Lei nº 9.981, de 14/07/2000, o art. 27 da Lei Pelé passou a ostentar a seguinte redação:

“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 profissionais.” (Grifei).

Por derradeiro, por força da redação da Lei nº 10.672, de 15/05/2003, aludido artigo recebeu sua redação atual, *verbis*:

“Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art.

1.017 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.” (Grifei).

Como visto, o Poder Legislativo, no exercício de sua competência legal, chegou a traçar o preceito objetivo de que a atividade relacionada a competições de atletas profissionais era privativa de sociedades comerciais. Contudo, o mesmo legislador, também no exercício de sua competência legal, resolveu extirpar tal preceito do texto legal, deixando claro que o comando veiculado no art. 27 não tem natureza tributária, e que seu objetivo é atribuir responsabilidades aos administradores, sujeitando seus bens particulares, caso estes apliquem créditos ou bens da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.

Não consigo extrair conseqüências tributárias desse art. 27, principalmente porque, como antecipado, o aludido § 13º, ao qual se apegou o autuante, limita seu sentido **aos fins de fiscalização e controle do disposto na própria lei Pelé**, e não em leis tributárias. Por isso, em face da ressalva expressa, não me persuado de que a norma possa ser livremente utilizada para outros fins, que não a fiscalização e controle do disposto na própria lei, mormente para revogar isenção concedida por dispositivo legal de natureza tributária.

Além do mais, conforme visto, em sua redação original, o *caput* do art. 27 da Lei Pelé dispôs expressamente que as atividades relacionadas a competições de atletas profissionais eram **privativas de** sociedades civis de fins econômicos, sociedades comerciais e entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração de tais atividades. Contudo, pouco tempo depois, a mesma lei foi alterada para tornar **facultativa** a transformação em tais sociedades, podendo as entidades adotarem qualquer natureza jurídica que lhes for compatível.

Em assim sendo, soa forçada a equiparação feita pela fiscalização, utilizando interpretação oblíqua do parágrafo 13º, no propósito de restaurar um sentido que o *caput* abandonara mais de dez anos antes.

Prosseguindo na análise, mas mudando o enfoque, registro que constatei que a Administração Tributária, em três oportunidades distintas, manifestou o entendimento de que as entidades de prática desportiva não gozam de isenção do IRPJ, conforme Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT Nº 14, de 28/02/2002, Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT Nº 78, de 14/08/2002 e Solução de Consulta nº 249, de 16/10/2006, da 6ª Região Fiscal. Contudo, em todas elas a Administração tomou por consistente – sem qualquer análise, questionamento ou fundamentação – a premissa de que as entidades desportivas não são associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

Em outras palavras, todas as soluções de consulta passaram ao largo do ponto aqui considerado fundamental, assumindo como verdadeiro o entendimento contrário àquele aqui perquirido. Em assim sendo, não tendo enfrentado tal questão, desservem como parâmetro para seu deslinde.

A propósito, registro que, em pesquisa que realizei nos sistemas eletrônicos da RFB, relativa ao período em que já vigia a Lei nº 9.532, de 1997, não logrei encontrar decisões proferidas em lançamentos feitos em decorrência do mesmo entendimento esposado pelo autuante. É possível que existam e não tenham sido impugnados, ou que o tenham sido e ainda não tenham sido julgados. As únicas decisões que encontrei referem-se a lançamentos lavrados com base em prévia **suspensão da isenção, conforme acórdãos seguintes:**

Acórdão nº	Data	DRJ	Acórdão nº	Data	DRJ
7.246	24/08/2004	CAMPINAS	7.247	24/08/2004	CAMPINAS
7.248	24/08/2004	CAMPINAS	6.476	10/02/2005	SÃO PAULO1
6.872	14/04/2005	SÃO PAULO1	15.876	29/05/2007	RIB. PRETO

Em todos esses processos a Administração partiu do pressuposto de que as entidades se habilitavam ao gozo da isenção mas, por ocorrências específicas, suspendeu o benefício, como se vê nos excertos dos julgados, com grifos acrescidos:

1) Excertos dos Relatórios dos Acórdãos nº 7.246, 7.247 e 7.248:

“2. Analisando os fins e objetivos da Federação, expressos em seu Estatuto Social, e tendo em conta o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, que classifica como isentas as associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, a autoridade lançadora concluiu que a Entidade não atendeu, no ano-calendário 1998, aos requisitos para gozo da isenção fiscal disciplinada nos artigos 12 a 15 da Lei 9.532/97.”

2) Excerto do Relatório do Acórdão nº 6.872:

“2. Analisando os fins e objetivos sociais da pessoa jurídica interessada, expressos em seu estatuto social, e tendo em conta o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, que define como isentas as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, condicionando a isenção à satisfação dos requisitos fixados no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º, e nos arts. 13, 14 e 15, todos da Lei nº 9.532/1997, a autoridade fiscal constatou o não cumprimento de alguns destes requisitos legais para o gozo do benefício da isenção, tal como explicitado no relatório acostado aos autos deste processo e resumido abaixo (fls. 02/17 do processo 19515.000956/2004-71 e 2/18 do processo 19515.000957/2004-16)”

3) Excerto do Relatório do Acórdão nº 15.876:

Em foco atos administrativos levados a efeito pela Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto/SP tendentes à suspensão da isenção tributária da interessada, no rito preconizado pelo artigo 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim recomendado pelo artigo 14 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, bem como, à exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e ainda, à imputação de responsabilidade solidária a pessoas com interesse comum na situação que constitui os fatos geradores dos tributos.

A suspensão da isenção tributária operou-se com a edição do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 58, de 04 de dezembro de 2006, cuja ciência à autuada se deu por remessa postal, conforme “aviso de recebimento-AR” de fl. 430, e publicação na Seção 1 do Diário Oficial da União do dia seguinte, o qual delimitou seus efeitos aos anos-calendário de 2000 e 2001, fl. 961.

Referido ato tem por lastro a Notificação Fiscal lavrada em 10 de outubro de 2006, encartada às fls. 407/415, que imputou a inobservância dos requisitos de sustentação da isenção previstos no artigo 15 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, uma vez que detectadas as seguintes irregularidades,(...)"

4) Excerto do Voto do Acórdão nº 6.476:

"Alega a requerente que está amparada por isenção tributária, prevista no art. 159 do RIR/94, e que a exigência somente poderia ser constituída após ato declaratório que suspendesse tal isenção, e, nessa linha de argumentação, apenas a autuação do ano-calendário de 1998 seria válida, em face da suspensão de isenção que, por sua vez, está em fase de julgamento (processo nº 19515.003848/2003-70).

Ocorre que a presente exigência incide sobre rendimentos de aplicações mantidas no exterior, junto à Livingstone e BSI Geneve, no período de 1998 a 2001, e a isenção tributária não abrange tais rendimentos, em função dos dispositivos legais transcritos pela fiscalização, no Termo de Verificação, a saber (fls. 161 a 163):"

No mesmo sentido são os Acórdãos exarados no PAF nº 19515.000956/200471 (Recurso Voluntário nº 156.214, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) e no PAF nº 18471.000461/2003-52 (Recurso Voluntário nº 142.979, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Em ambos houve a **prévia suspensão da isenção**, procedimento convalidado pelo CARF.

Também é relevante destacar que constou da EM Interministerial nº 23/2007/MF/ME/TEM/MPS/MinC – disponível na página http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Exm/EMI-23-MF-ME-MTE-MPS-MINC.htm, e também por min anexada a estes autos - que encaminhou proposta de Medida Provisória, o expresse reconhecimento, por parte dos Srs. Ministros da Fazenda, do Esporte, do Trabalho e Emprego, da Previdência Social e da Cultura, de que as entidades desportivas em geral **são beneficiárias da isenção**, *verbis*:

"14. Por último, sugere-se, ainda a revogação do art. 13, o qual assegura, pelo prazo de cinco anos, a isenção do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, à sociedade empresarial desportiva que tenha como atividade a exploração e a gestão de desporto profissional na modalidade futebol, estabelecendo, em seu parágrafo único, que esta isenção é incondicionada, ou seja, não está sujeita ao preenchimento dos requisitos previstos na Lei nº 9.532, de 1997, e, como tal, não está sujeita à suspensão desse benefício.

*15. Ao contrário do que se propala, esse dispositivo restringe o **benefício fiscal hoje existente para as entidades desportivas em geral**, ao limitar em cinco anos o (sic) sua aplicação para aquelas "cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída", **haja vista que a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, aplica-se às entidades sem fins lucrativos pela finalidade ou objeto, sem fixar qualquer prazo para seu gozo. Em outras palavras, a referida norma não traz nenhuma vantagem à profissionalização na gestão da modalidade futebol, ao contrário, limita em cinco anos o benefício já existente para aquelas entidades que contratarem empresas para gerir suas atividades profissionais, o que o torna incoerente com o objetivo perseguido pela Lei.**" (Grifei).*

Concluindo, registro ser incompreensível - para o cidadão que sofre desconto substancial de imposto de renda em seus proventos e para o empresário que arca

com elevada carga tributária - que os clubes dedicados à prática desportiva profissional – com ênfase para o futebol, que se tornou um negócio bilionário – estejam albergados por isenção em face do IRPJ e da CSLL. Como cidadão, partilho essa perplexidade, que beira a indignação, e penso que a isenção constitui privilégio injustificado.

Contudo, o fato é que este País é uma democracia onde o tributo é cobrado mediante **atividade plenamente vinculada** (art. 3º do CTN) à legislação de regência. E a realidade que tenho diante dos olhos é que nossos legisladores não têm correspondido aos esforços que o Poder Executivo tem encetado no sentido de: 1) no campo tributário, extinguir pura e simplesmente a isenção da atividade desportiva profissional; e 2) no campo institucional, profissionalizar a administração das entidades dedicadas à prática desportiva.

Em face dessa realidade, e à luz da legislação atual, não vejo como negar que a **impugnante** se amolda ao conceito de **associação civil sem fins lucrativos que preste os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam**, habilitando-se, assim, ao gozo da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, por força do parágrafo único do art. 18 da mesma lei. Isenção essa que poderá, em face de fatos concretos, ser suspensa pela Autoridade Tributária, o que, ressaltado, não ocorreu nestes autos.

(...)

Os fundamentos acima transcritos a meu ver exauriram as questões em litígio, pelo que as razões de decidir dessa decisão podem ser perfeitamente adotados neste voto, conforme disposto no art. 50 Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF(*verbis*):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. (Grifei)

Em síntese: o contribuinte faz jus a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/1997, que dispõe:

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Resta, ainda, analisar o atendimento aos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da citada Lei nº 9.532/1997. Isso porque, em face do disposto no § 3º do art. 15 acima transcrito, temos que as entidades isentas do IRPJ e CSLL também devem observar os requisitos aplicáveis às entidades imunes, previstos no art. 12 (§ 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º) e art. 13 da referida Lei. Para maior clareza, transcrevo os dispositivos legais:

Art. 12.

(...)

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; [...]§3º Considerase entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considerase, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na

determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

No caso em apreço, as autoridades fiscais em momento algum afirmaram que a contribuinte tenha descumprido algum desses requisitos. A análise cuidadosa dos elementos constantes dos autos, com destaque para os balanços patrimoniais, também não revela nenhum indício de que a contribuinte cometido desvio de finalidade, ou tenha remunerado, por qualquer forma, seus dirigentes ou, ainda, tenha deixado de escriturar alguma parte de suas receitas ou despesas.

Em face dessa realidade, e à luz da legislação atual, não vejo como negar que a impugnante se amolda ao conceito de associação civil sem fins lucrativos que preste os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, habilitando-se, assim, ao gozo da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, por força do parágrafo único do art. 18 da mesma lei. Isenção essa que poderá, em face de fatos concretos, ser suspensa pela Autoridade Tributária, o que, ressaltado, não ocorreu nestes autos.

Frise-se: inexistente nos autos qualquer acusação, prova ou indício de inobservância dos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.

Portanto a contribuinte pode, em relação aos ano-calendário atuados, usufruir da isenção de IRPJ e CSLL, prevista no art. 15 da Lei 9.532/1997.

Por fim, registro que a 1ª Turma desta Câmara apreciou o recurso de ofício interposto no aludido processo 10980.725900/2011-91 e, por unanimidade de votos, negou provimento, confirmando a decisão, consoante acórdão 1401-00.838 de 8/8/2012, assim ementado:

CLUBES DE FUTEBOL CONSTITUÍDOS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL. As associações civis sem fins lucrativos - inclusive clubes de futebol - que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, pelo art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para restabelecer a isenção tributária da recorrente e cancelar as exigências.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza