



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.729580/2013-41
ACÓRDÃO	1201-007.544 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPORT CLUB DO RECIFE - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

ISENÇÃO. ENTIDADES DE DESPORTO PROFISSIONAL DA MODALIDADE FUTEBOL. FICÇÃO JURÍDICA. ALCANCE DOS EFEITOS.

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei. As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Desse modo, o fato da associação realizar atividades econômicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa, pelo contrário, faz parte do seu escopo de obter recursos para fomentar suas atividades empresariais. A equiparação às sociedades empresárias estabelecida pela Lei Pelé em seu art. 27, §13º, possui natureza de ficção jurídica, se restringindo, portanto, apenas aos aspectos que a própria lei dispôs, é dizer, no tocante à fiscalização e controle do que for disposto naquele diploma normativo, não abrangendo outros aspectos, mormente o tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simoes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta pelo interessado referenciado contra o Despacho Decisório (fls. 57 a 62), que não reconheceu o pedido de restituição, formalizado em 31/07/2013, no valor original de R\$ 182.181,01, referente ao “Imposto de Renda Retido na Fonte Sobre Rateio da Timemania”.

O indeferimento administrativo baseou-se no entendimento de que, embora o clube alegasse ser associação civil sem fins lucrativos e invocasse a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, a legislação posterior, especialmente a Lei nº 9.615/1998, conhecida como Lei Pelé, passou a disciplinar de forma específica o desporto profissional.

A autoridade fiscal considerou que a recorrente se enquadra como entidade de prática desportiva profissional da modalidade futebol, circunstância que, à luz dos arts. 27 e 94 da Lei Pelé, afasta a possibilidade de enquadramento como associação civil sem fins lucrativos e impõe o tratamento jurídico de sociedade empresária.

Com isso, concluiu-se pela impossibilidade de fruição da isenção do imposto de renda e, por consequência, pela legitimidade da retenção na fonte realizada. O relatório também registra que o contribuinte, ao apresentar a manifestação, sustentou que os valores teriam sido indevidamente retidos, reiterando a condição de associação sem fins lucrativos, a regularidade de seu estatuto social e o direito à restituição integral das quantias descontadas pela Caixa Econômica Federal nos repasses da Timemania, com os acréscimos legais, pedido que deu origem ao julgamento pela turma da Delegacia de Julgamento.

Inicia o voto lembrando que a recorrente sustenta que é associação sem fins lucrativos e, por essa razão, pleiteia a isenção do IRPJ com base no art. 15 da Lei nº 9.532/1997.

O julgador de piso relembra que as entidades desportivas gozaram de isenção do imposto de renda até 1997, com fundamento em legislação anterior, mas que tal regime foi expressamente revogado pela própria Lei nº 9.532/1997 no tocante às entidades de prática desportiva de caráter profissional. Em seguida, o relator destaca que a Lei nº 9.615/1998, a Lei Pelé, ao disciplinar especificamente o desporto profissional, qualificou a exploração e a gestão do

esporte profissional como atividade econômica e equiparou, para efeitos tributários e fiscais, as entidades desportivas profissionais às sociedades empresárias, independentemente da forma jurídica adotada. A partir da interpretação sistemática dos arts. 27 e 94 da Lei Pelé, concluiu que os clubes de futebol profissional não têm mera faculdade, mas obrigação de se enquadrar como sociedades empresárias, não podendo ser considerados associações civis sem fins lucrativos.

O voto enfatiza que as receitas típicas dos clubes de futebol profissional decorrem da exploração econômica da atividade, como bilheteria, patrocínio, marketing, direitos de transmissão e prêmios, o que evidencia a finalidade lucrativa. Dessa forma, afastou de modo definitivo a aplicação da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, sendo desnecessário examinar o atendimento dos demais requisitos legais, pois falta a condição essencial de associação civil.

O relator ainda invocou o art. 111 do Código Tributário Nacional, que impõe interpretação literal das normas de isenção, e cita entendimentos da Receita Federal e precedentes do CARF no mesmo sentido. Também observa que a Lei nº 11.345/2006, a Lei da Timemania, instituiu apenas uma exceção temporária de isenção para sociedades empresárias que administrassem clubes de futebol profissional, hipótese que não se aplica ao caso concreto, já que o clube permaneceu formalmente constituído como associação sem fins lucrativos e a isenção excepcional já se encontrava expirada. Com esses fundamentos, o voto conclui pela improcedência da Manifestação de Inconformidade e pelo indeferimento do pedido de restituição do valor de R\$ 182.181,01, referente ao IRPJ dos períodos de outubro de 2009 a dezembro de 2012.

Irresignada a recorrente interpôs Recurso Voluntário onde sustenta tem direito à restituição do imposto de renda retido na fonte sobre os repasses da Timemania, por ser entidade isenta do IRPJ, tanto conforme declarado em suas obrigações fiscais quanto em razão de sua constituição estatutária como associação civil sem fins lucrativos.

Reitera que a retenção de 9,45% efetuada pela Caixa Econômica Federal foi indevida e que o indeferimento do pedido administrativo se baseou em interpretação equivocada da Lei Pelé.

Argumenta, ainda, que o Despacho Decisório é nulo por violar o dever de observância de entendimentos vinculantes da própria Administração Tributária, uma vez que deixou de aplicar a Solução de Consulta COSIT nº 231/2018 com efeito vinculante *erga omnes*, nos termos das Instruções Normativas RFB nº 1.396/2013 e nº 1.464/2014, do art. 146 do CTN e das disposições da LINDB voltadas à proteção da segurança jurídica e da confiança legítima. A defesa afirma que a omissão quanto à aplicação dessa solução de consulta configura vício de motivação e ilegalidade do ato administrativo, à luz da Lei nº 9.784/1999.

Sustenta, de forma específica, que a Solução de Consulta COSIT nº 231/2018 é plenamente aplicável ao caso concreto, pois reconhece a isenção do imposto de renda às associações civis sem fins lucrativos que se enquadram no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, situação na qual o recorrente afirma se enquadrar. Com esses fundamentos, requer o provimento do

recurso para anular o despacho decisório ou reformar a decisão recorrida, reconhecendo-se o direito à restituição integral dos valores retidos, acrescidos dos encargos legais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Antonio Biancardi**, Relator.

1 DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

2 DA PREMILIMAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Como visto no relatório, a recorrente protesta pela decretação da nulidade do Acórdão recorrido, vez que, em seu entendimento, este deixou de aplicar a Solução de Consulta COSIT nº 231/2018.

Pedimos vênia para reproduzir parte da ementa da citada Solução de Consulta:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

EMENTA: No período de 25 de março de 1998 até 16 de julho de 2000, por força da redação original do art. 27 da Lei nº 9.615, 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, ressalvado o prazo de adaptação do art. 94 do mesmo diploma legal.

Com a edição da Lei nº 9.981, de 2000, que alterou os arts. 27 e 94 da Lei nº 9.615, 1998, foi revogado o prazo de adaptação das entidades desportivas às disposições do art. 27 da mesma lei, não sendo possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, no período de 17 de julho de 2000 até 15 de maio de 2003.

No período de 16 de maio de 2003 a 16 de março de 2011, por força da Lei nº 10.672, de 2003, que alterou os arts. 2º e 27 da Lei nº 9.615, de 1998, as entidades desportivas de futebol profissional eram consideradas sociedades com fins lucrativos, não podendo usufruir da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

No período de 15 de setembro de 2006 a 15 de setembro de 2011, a Lei nº 11.345, de 2006, assegurou 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 do Código Civil, a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins e a incidência de PIS à alíquota de 1% sobre a folha de salários, normalmente destinadas a associações sem fins lucrativos.

Tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, a partir do dia 17 de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações.

A partir de 16 de outubro de 2013, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.868, de 2013, para o gozo do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, pelas entidades elencadas no parágrafo único do art. 13 da Lei nº 9.615, de 1998, organizadas na forma de associação sem fins lucrativos, elas deviam atender, além dos requisitos previstos na própria Lei nº 9.532, de 1997, também as condições previstas nos incisos I a VIII do art. 18-A.

DISPOSITIVOS LEGAIS: arts 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 1997; arts. 13, 18-A, 27 e 94 da Lei nº 9.615, de 1998; arts. 53, 966 e 983 da Lei nº 10.406, de 2002 e arts. 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006. [Grifos nossos].

Verifica-se que as disposições da SC referentes ao período abrangido pelo presente processo, há limitações ao gozo da isenção atreladas ao cumprimento de requisitos formais, notadamente no que se refere a sua forma de organização. Por seu turno, o julgador de primeira instância entendeu que a recorrente não preenchia tais requisitos, conforme excerto do Acórdão abaixo transcrito:

Não há de se falar, assim, em averiguar se o Manifestante atende ou não aos requisitos exigidos pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 para fins de reconhecer possível direito à isenção neste prevista, uma vez que aquela não preenche a primeira condição necessária para tal, qual seja, a de ser uma associação civil.

Assim, não se trata, portanto, de não aplicação do disposto na Solução de Consulta COSIT nº 231/2018, mas de interpretação deu seus dispositivos, combinados com a legislação tributária, o que se inclui na prerrogativa do julgador administrativo para chegar ao seu livre convencimento, sempre dentro dos limites legais.

Destarte, não caracterizada a nulidade ensejada pela recorrente, permanecendo válido o julgamento de primeira instância administrativa.

3 DO MÉRITO

No mérito, o Acórdão atacado entendeu que a recorrente não fazia jus a isenção do IRPJ com base no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, vez que destinada a associações civis sem fins lucrativos e que a Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998) equiparou, para todos os efeitos, inclusive os tributários, a associações desportivas de futebol a sociedades empresárias. Por outro lado, afirmou que a Lei nº 11.345/2006, a Lei da Timemania, instituiu apenas uma exceção temporária de isenção para sociedades empresárias que administrassem clubes de futebol profissional, hipótese que não se aplicaria ao presente caso, já que a recorrente permaneceu formalmente constituída como associação sem fins lucrativos e a isenção excepcional já se encontrava expirada.

Este Conselho já se debruçou sobre o tema, conforme Acórdão da 1ª Turma da CSRF nº 9101-006.133, de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, do qual voto de mérito se deu por unanimidade, cuja ementa reproduzimos a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011, 2012

ISENÇÃO. ENTIDADES DE DESPORTO PROFISSIONAL DA MODALIDADE FUTEBOL. FICÇÃO JURÍDICA. ALCANCE DOS EFEITOS.

As entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol gozam de isenção, por se enquadrarem como associações civis sem fins lucrativos nos termos da lei. As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit. Desse modo, o fato da associação realizar atividades econômicas não permite concluir que ela possui finalidade lucrativa, pelo contrário, faz parte do seu escopo de obter recursos para fomentar suas atividades empresariais. A equiparação às sociedades empresárias estabelecida pela Lei Pelé em seu art. 27, §13º, possui natureza de ficção jurídica, se restringindo, portanto, apenas aos aspectos que a própria lei dispôs, é dizer, no tocante à fiscalização e controle do que for disposto naquele diploma normativo, não abrangendo outros aspectos, mormente o tributário.

O voto do referido Acórdão está em consonância com o entendimento deste relator, de maneira que obedecendo o princípio da colegialidade e primando pela economicidade processual, peço vênias para abaixo reproduzi-lo, transformando-o em meus argumentos de voto:

Peço vênias para expor minha divergência quanto à posição esposada pela Ilustre Relatora em seu minucioso voto, pelas razões abaixo aduzidas. Ademais, ressalto minha concordância com a parcela do voto da relatora no tocante à decadência reconhecida.

O cerne da discussão dos autos diz respeito à qualificação da Recorrente como associação civil sem fins lucrativos, para fins do gozo de isenção sobre diversos tributos.

Em um breve histórico da discussão, o **Decreto-Lei nº 5.844/43** estabeleceu, em seu art. 28, "a", que estariam isentas do IRPJ as sociedades e fundações de caráter esportivo, afastando, desde então, a incidência desse tributo sobre as associações desportivas. Posteriormente, a **Lei nº 4.604/64** estabeleceu, em seu art. 30, condições para o gozo da referida isenção das associações desportivas, exigindo que: a) não se remunerassem dirigentes nem distribuíssem lucros, a qualquer título; b) se aplicassem todos os recursos nos seus objetivos sociais; c) mantivesse escrituração regular de suas receitas e despesas; e d) que prestassem ao Fisco todas as informações determinadas por lei e recolham todos os tributos sobre os rendimentos pagos por elas.

Diante desse contexto normativo, todas as associações desportivas, amadoras e profissionais, gozavam da isenção do IRPJ, até o advento da Lei nº 9.532/97, que, por meio do seu art. 82, II, revogou expressamente o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844/1943 e o art. 30 da Lei nº 4.506/1964. Além disso, o art. 18, IV, da mesma lei, estabelecia a revogação da isenção em relação às entidades desportivas de caráter profissional, ressalvando a possibilidade de manutenção no caso de enquadramento nas condições do art. 12 ou 15 da Lei nº 9.532/97, verbis:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (...)

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

O art. 12 da Lei nº 9.532/97 estabeleceu que estivessem abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, "c" da CF/88 as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, ao passo que o art. 15, daquela lei, estabeleceu a isenção do IRPJ e CSLL para 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, desde que atendessem às condições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º, da mesma lei, que tratam sobre remuneração de dirigentes, aplicação dos recursos, escrituração de receitas e despesas, manutenção de documentação contábil, destinação do patrimônio etc.

No ano seguinte, foi promulgada a **Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé)**, que estabeleceu o novo marco legal desportivo brasileiro, revogando a Lei nº 8.672/93 (Lei Zico), trazendo, entre seus dispositivos, a previsão do art. 2º, parágrafo único, no sentido de que a exploração e gestão do desporto profissional seriam exercício de atividade econômica, incluindo-se entre seus princípios o tratamento diferenciado em relação ao desporto amador, em seu inciso IV.

Além disso, o art. 27 da mesma lei estabeleceu que elas devessem se organizar sob certas formas societárias³ para participar de eventos profissionais. Logo em seguida, entretanto, o referido dispositivo foi objeto de alteração, por meio da **Lei nº 9.981/00, que deixou de impor que essas atividades fossem privativas de sociedades civis de fins econômicos, tornando a constituição das entidades arroladas nos incisos uma faculdade da entidade desportiva**. Vejamos o seu teor:

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.

Por outro lado, a Lei nº 10.672/03 introduziu o §13 do art. 27 da Lei Pelé, que estabelecia que a entidade desportiva se **equiparasse** a uma sociedade empresária para fins de fiscalização e controle no disposto naquela lei, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, independente da forma que estivesse constituída.

Esse parece ser o ponto onde reside a raiz do equívoco na compreensão dessa legislação. O legislador, no referido dispositivo, construiu uma **ficção jurídica**, isto é, para fins do Direito, exclusivamente, o legislador optou por dar um tratamento normativo diferente daquele que seria adequado a determinada realidade fenomênica. Como ensina José Luis Pérez de Ayala, em clássica obra sobre o tema, a ficção jurídica "*no falsea ni occulta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real*" ("Las Ficciones en Derecho Tributária". Editorial de Derecho Financiero: Madrid, 1970, p. 16).

Ao estabelecer essa ficção, o legislador também dimensionou precisamente quais âmbitos de normatividade seriam afetados pelo tratamento fictício dado às entidades desportivas, delimitando o seu alcance para o campo tributário, administrativo e outros, independente da forma adotada. É dizer, **estabeleceu a**

ficção e também regulou expressamente o alcance de seu regime jurídico. Essa definição do alcance do regime jurídico fictício é da própria natureza da ficção, a exemplo do navio, que é bem imóvel apenas para fins de garantia e para registro cartorário são considerados bens imóveis - e apenas para isso. O fato da lei estabelecer uma ficção não implica que esse realidade forjada normativamente terá alcance sobre todos os âmbitos de juridicidade.

Prossigamos.

Em seguida, a **Lei nº 11.345/2006**, em seu art. 13, garantiu que as entidades desportivas futebolísticas tivessem a isenção do IRPJ, da CSLL e da Cofins asseguradas (bem como um regime especial do PIS/Pasep) até 2011:

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.

Todavia, antes do término de sua vigência a **Lei nº 12.395/2011** alterou a redação do § 13 do art. 27 da Lei Pelé, para expurgar a expressão "*notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos*". Essa mesma lei também alterou o §11, afastando a sujeição ao regime da sociedade em comum das entidades que não se constituíssem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º do art. 27 da Lei Pelé. Vejamos o teor do §13:

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

Como se vê, o regime jurídico da ficção estabelecida pelo legislador foi **expressamente reduzido**, de modo que a equiparação às sociedades empresárias vale apenas para fins de fiscalização e controle do disposto na Lei Pelé - que, venhamos e convenhamos, não é uma lei tributária, e nada dispõe sobre matéria fiscal, mas apenas sobre a estruturação de entidades desportivas e as normas gerais sobre a prática do desporto.

Com a devida vênia à posição da Conselheira Relatora, entender que o art. 27, §13 estabelece a equiparação das entidades desportivas a sociedades empresárias para fins tributários mesmo após a alteração feita pela Lei nº 12.395/2011 é o mesmo que esvaziar de sentido o §9º do mesmo artigo (§9º É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, 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). O referido dispositivo dá às

entidades desportivas a faculdade de se estabelecerem como sociedades empresárias, submetendo-se ao seu regime jurídico próprio para tudo aquilo que a ficção jurídica do §13 não estabelecer tratamento diverso.

Além disso, seria o mesmo que dizer que a alteração legislativa seria absolutamente inócua ou despicienda. Como ensina o velho brocardo, *verba cum effectu sunt accipienda* - ou na lição do Mestre Carlos Maximiliano, as palavras da lei devem ser compreendidas como tendo alguma eficácia, pois não se presume, na lei, palavras inúteis (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 8a. ed., Freitas Bastos, 1965, p. 262).

Do fato de que a Lei nº 12.395/2011 regulamentou o contrato de trabalho dos atletas profissionais, e que a retirada da parte final do citado §13º afasta as discussões acerca equiparação das entidades de desporto profissional às sociedades empresárias para efeitos trabalhistas, não se pode dar um salto argumentativo para concluir que esse mesmo regime é aplicado para fins tributários, até porque foram introduzidos na Lei Pelé dispositivos específicos para tratar do contrato de trabalho (art. 27-B, 27-C e 28) - ou seja, a equiparação aí se mantém por estar dentro dos "*fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei*".

A relatora aduz, em seu voto, que a Recorrente realiza atividades próprias de empresário ("venda de ingressos para jogos, licenciamento de marcas, exploração da venda de produtos ligados ao clube, comercialização de venda de placas nos estádios, negociação de contratos de patrocínio, venda dos direitos das transmissões dos jogos por emissoras de rádio e televisão (direito de arena) e a venda e/ou empréstimo dos direitos liberatórios e/ou econômicos dos atletas"), e que portanto se enquadraria na condição de sociedade empresária, com base no art. 982 do CC/02.

Parece-nos haver uma confusão nesse ponto. O empresário, na definição do art. 966 do CC/02, é aquele que exerce profissionalmente atividade econômica, sempre com a finalidade de obtenção do **lucro** - tanto que a definição de sociedade do art. 981 do mesmo Código pressupõe a partilha dos resultados entre os partícipes da sociedade.

A Recorrente, diferentemente, não obtém lucro, mas sim **superávits**. Nos termos do item 10.19.1.3 da NBC T - 10.19 - ENTIDADES SEM FINALIDADES DE LUCROS, "**As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit**". Portanto, mesmo que a Recorrente realize diversos contratos visando o ingresso de receitas em seu caixa, essas receitas são todas revertidas em prol de sua finalidade institucional, e não destinadas a quaisquer sócios ou associados do clube, razão pelo qual não se desvirtua a sua natureza de entidade sem fins lucrativos.

Não há que se confundir, portanto, o ingresso de **receitas** com a presença de **lucro**, são coisas absolutamente distintas.

Esse argumento, inclusive, embasou o posicionamento recente da 1ª CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-003.648, que pontuou que o art. 18, p.u., da Lei nº 9.532/97 autorizou expressamente a isenção às entidades desportivas de caráter profissional, o que pressupõe também que elas realizem atividades econômicas - caso contrário, o dispositivo simplesmente se confundiria com o que já dispõe o art. 15 daquela lei. Vejamos o seu teor:

Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:

I - educacionais;

II - de assistência à saúde;

III - de administração de planos de saúde;

III - de prática desportiva, de caráter profissional;

V - de administração do desporto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.

A redação, de fato, é claríssima: revogou-se a isenção, mas expressamente ressalvou que as entidades que fruía dela poderiam também se enquadrar nas hipóteses do art. 12 ou 15 da mesma lei.

Além disso, aduziu a CSRF que mesmo que não houvesse a previsão específica do art. 18, p.u., da Lei nº 9.532/97, os clubes de futebol profissional poderiam fazer jus à isenção na condição de **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**. O serviço prestado por eles se relaciona ao entretenimento fornecido aos espectadores, associados ou não, tanto que o espectador-pagante é tratado como consumidor para fins de aplicação do Código de Defesa do Consumidor. O fato de haver um grande ingresso de receitas não desqualifica a natureza de entidade sem fins lucrativos, pelo fato desses recursos serem revertidos no melhoramento da prestação desse serviço.

É necessário distinguir, nessas associações civis, os "**fins**" e "**atividades**". Não há qualquer impedimento para que uma **associação sem fins econômicos** desenvolvesse **atividades econômicas para geração de renda**, desde que não partilhe os resultados decorrentes entre os associados, destinando-os integralmente à consecução de seu objetivo social - postura coincidente com a definição de entidade sem fins lucrativos, do art. 13, §3º da Lei nº 9.532/97, verbis:

"§ 3º Considera-se 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."

Desse modo, não há qualquer dúvida que a Recorrente se enquadra como entidade sem fins lucrativos, fazendo jus à isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Há ainda outra razão, de **ordem formal**.

A Advocacia-Geral da União (AGU) emitiu o **Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4/2013**, que cuidou da minuta do decreto que regulamenta a Lei Pelé, aduzindo que a supressão da expressão "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos" do §13 do art. 27 daquela lei teve como finalidade restringir o alcance da equiparação apenas às finalidades de "fiscalização e controle do disposto na lei". Em razão disso, as entidades de prática desportiva profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem podem adotar a forma jurídica de associação civil, fazendo jus aos benefícios fiscais legalmente instituídos.

Ao tomar ciência do referido Parecer e da sua aprovação pelo Ministro Advogado-Geral da União, a PGFN emitiu o **Parecer PGFN/CAT/Nº 587/2013**, vinculando-se às conclusões técnicas lá aduzidas, por força do art. 2º, §1º da Lei Complementar nº 73/93.

Em atenção aos pareceres acima indicados, a RFB exarou a **Solução de Consulta COSIT nº 231/2018**, concluindo que passou a ser possível o enquadramento das entidades desportivas profissionais na forma de associação sem fins lucrativos e ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, a partir da produção de efeitos da Lei nº 12.395/2011, e desde que cumpridos os requisitos legais estipulados, além de reconhecer também a isenção no período subsequente à edição da Lei nº 11.345/2006 (Lei da Timemania). Frise-se que desde a edição da Instrução Normativa n. 1.434/2013, por meio de seu art. 9º, tornou vinculante para a RFB o teor das soluções de consulta exaradas pela COSIT.

Ou seja: a RFB, a PFN e a AGU possuem manifestações expressas e vinculantes, de caráter normativo, favoráveis ao pleito do contribuinte, o que esvazia qualquer litigiosidade da questão, o que por si só já justificaria o provimento do Recurso Voluntário -sem prejuízo do já demonstrado acerto de suas razões substanciais.

Destarte, no presente caso, constituindo-se a recorrente é associação civil sem fins lucrativos, que as retenções ocorreram nos anos-calendário de 2009 a 2012 e que não há nos autos prova de que a recorrente não cumpria os requisitos dos art. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, faz jus a isenção contida no art. 15 da Lei nº 9.532/97, devendo ser deferido o pedido de restituição.

4 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcelo Antonio Biancardi

DOCUMENTO VALIDADO