



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 29 / 01 / 02
Rubrica Ad.

51

Processo : 10680.011352/96-76

Acórdão : 202-13.109

Recurso : 110.469

Sessão : 28 de agosto de 2001

Recorrente : CLUBE ATLÉTICO MINEIRO

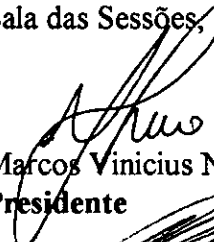
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

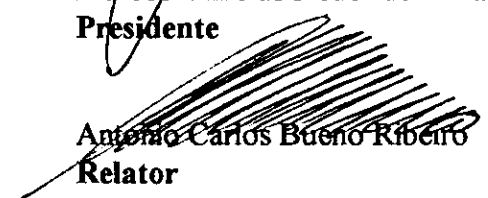
NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE - AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA - O instrumento hábil é o auto de infração ou lançamento complementar, que, necessariamente, deve se reportar à peça agravada e exibir o crédito tributário unificado, relativo ao procedimento fiscal como um todo, assim como consolidar os termos e demonstrativos próprios. **DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO** - A petição contra decisão de primeira instância que deu ciência de modificação no lançamento primitivo, em observância ao princípio do duplo grau de jurisdição, deve ser apreciada como impugnação, considerando que o sujeito passivo expendeu considerações sobre a matéria inovada. **Processo que se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CLUBE ATLÉTICO MINEIRO.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Alexandre Magno Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Adolfo Montelo, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Eduardo da Rocha Schmidt e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Iao/cf/mdc



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

Recorrente : CLUBE ATLÉTICO MINEIRO

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 141/145:

“Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/04, formalizando a exigência do crédito tributário no valor de 3.209.039,59 Ufir (para fatos geradores até 31/12/94) e R\$621.530,87 (fatos geradores a partir de 01/01/95) para relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, multa proporcional e juros de mora, devido a falta de recolhimento da contribuição, para os períodos consignados em fls. 03/04. Os autuantes consignaram em fl. 03, que o valor foi apurado de acordo com verificação contábil, sendo que a autuada alega não ser contribuinte da COFINS. Consignaram, ainda, que não foram consideradas contas, tais como: recuperação de despesas, bonificações e receitas financeiras.

Tomou ciência do Auto de Infração em 14 de outubro de 1996 e dentro do prazo legal manifestou sua discordância com a exigência, conforme arrazoado de fls. 31/32, aduzindo:

a) em preliminar, que não foi especificada as eventuais parcelas que constituíram a base de cálculo da contribuição exigida pelo que entende não foi possibilitado firmar o contraditório e sua ampla defesa, alegando, desta forma a nulidade do Auto, por cerceamento do direito de defesa;

b) que é uma associação desportiva, sem fins lucrativos, fixada por Estatuto, com toda a sua receita voltada para o futebol, razão pela qual não está sujeita ao pagamento da Contribuição Social em foco, nos termos do que dispõe o Parecer Normativo CST, atual COSIT, de 22/04/92.

Tendo em vista as alegações da autuada, esta Delegacia de Julgamento encaminhou o processo à DRF de origem (fl. 59), com o seguinte despacho:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

A empresa acima identificada alega em sua defesa que não foi cientificada da natureza das receitas que compuseram a base de cálculo constante de fls 03/04. Tal discriminação é necessária para que a mesma apresente a sua defesa, já que de acordo com o Parecer Normativo nº 05/92 não incide a COFINS sobre as suas receitas destinadas a custeio de suas atividades essenciais e fixadas por lei, assembléia ou estatuto, tais como mensalidades de associados. Assim sendo, proponho que o presente processo retorne à DRF de origem para que seja feito demonstrativo onde conste a natureza dos valores de fls. 03/04. À interessada deverá ser dada ciência do referido demonstrativo e reaberto o prazo para defesa.

.....

Após os autos deverão retornar a esta DRJ para análise e julgamento.

A DRF em Belo Horizonte - após autorização do Sr. Delegado (fl. 61) - procedeu a novo levantamento na escrita da interessada, o que resultou no Auto de Infração de fl. 133, com o total de crédito tributário no valor de R\$1.094.728,32. Em fls. 107/112 foi anexado Demonstrativo de Apuração da base de cálculo da contribuição pormenorizado, bem como Termo de Verificação Fiscal de fls. 113/117, com ciência da autuada em 29/04/98, data em que a interessada também foi cientificada do Auto de Infração de fls. 133/136."

A Autoridade Singular tornou sem efeito o Auto de Infração de fls. 01/04, mas considerou a impugnação a ele interposta aplicável à segunda exigência incorporada no Auto de Infração de fls. 133/136, em relação ao qual o autuado não ofereceu novas contra-razões, julgando, afinal, procedente a exigência do crédito tributário contida neste último, mediante a dita decisão, assim ementada:

"CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS:

DISPOSIÇÕES DIVERSAS

Não incide a contribuição social para o financiamento da seguridade social instituída pela Lei Complementar 70/91 sobre as receitas das associações recreativas e esportivas destinadas ao custeio de suas atividades essenciais e fixadas por estatuto. As demais receitas destas associações, que vão compor o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

seu faturamento, submetem-se à incidência da contribuição, a teor do Parecer Normativo 05/92.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Tempestivamente, o Recorrente interpôs o Recurso de fls. 150/212, encaminhado a este Conselho sem a efetivação do depósito recursal, por força de liminar judicial concedida nesse sentido nos autos do Mandado de Segurança nº 1998.38.00044535-9 (fls. 212). Neste recurso, em suma, o Recorrente, além de reeditar os argumentos de sua primitiva impugnação, aduz que:

- 1) mesmo considerando que entidades sem finalidade lucrativa faturam, o Fisco elencou verbas de natureza completamente distintas das que poderiam ser consideradas como sendo faturamento de um clube de futebol, a saber:
 - a) contratos de patrocínio, consubstanciados no fornecimento de uniformes ao time ou o pagamento de um determinado valor, em troca da veiculação de uma marca nas camisas, pois geram verbas que não podem ser confundidas com faturamento dos clubes de futebol, eis que não configuram venda de mercadorias, nos termos do Direito Comercial, nem venda de serviços, nos moldes do Decreto-Lei nº 406/68;
 - b) contratos de licenciamento de uso de marcas e símbolos: é receita do imobilizado e não representa venda de mercadorias ou de serviços;
 - c) vendas de cotas dos clubes de lazer: receita destinada à manutenção dos clubes, ou seja, relacionada à atividade de promover o lazer dos sócios do Recorrente, daí que inserida como hipótese do PN nº 05/92 e, portanto, excluída da base de cálculo da COFINS;
 - d) vendas de convites dos bailes realizados nos clubes de lazer: receita oriunda de atividade que se enquadra no fim a que se destina o clube, ou seja, promover o lazer dos seus sócios, daí que também inserida como hipótese do PN nº 05/92 e, portanto, excluída da base de cálculo da COFINS;
 - e) aluguéis: receita derivada do imobilizado, não é faturamento;
 - f) subvenções e doações: verbas obtidas para que o clube possa cumprir sua finalidade, nunca poderão ser consideradas faturamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

- g) propaganda e publicidade: as receitas assim caracterizadas na conta 41.1.04 – outras receitas são, na verdade, oriundas de patrocínio, que não é caracterizado como faturamento;
- h) bonificações: são decorrentes ou espécies de patrocínio e, portanto, não têm natureza de faturamento;
- i) loteria esportiva: verba destinada aos clubes pela cessão de seus nomes para figurar no concurso lotérico da espécie, não é venda de serviços ou de mercadorias;
- j) concessão de direitos: direitos de imobilizados não podem ser caracterizados como faturamento;
- k) campanha fica Ronaldo: doação realizada pela torcida para compra do passe do jogador;
- l) royalties: receitas adquiridas através da cessão de uso da marca do clube que é imobilizado e, portanto, não representa venda de mercadorias ou de serviços;
- m) cartão Bradesco Afinidades: receitas adquiridas através da cessão de uso da marca do clube que é imobilizado e, portanto, não representa venda de mercadorias ou de serviços;
- n) Disque 900: doações realizadas pelos torcedores através de telefone não é faturamento;
- o) Empréstimos (renda de contratados diversos): não seria faturamento de serviços e muito menos venda de mercadorias, têm que ser, inclusive, devolvidos;
- p) Ajuda de Custo (renda de contratados diversos): não seria faturamento de serviços e muito menos venda de mercadorias, se iguala a doação; e
- q) Profissionais: receita auferida com a negociação do direito de passe de jogadores profissionais não é venda de mercadorias ou de serviços;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

- 2) questiona-se, também, a possibilidade de haver duas contribuições incidentes sobre o faturamento: a contribuição empresarial dos clubes de futebol (Lei nº 9.528/97) e a COFINS; e
- 3) a Taxa SELIC, que tem natureza remuneratória, não pode ser utilizada como juros moratórios, por afrontar os arts. 161, § 1º, do CTN, e 192, § 3º, da CF/88.

Às fls. 215/217, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, com a nova redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 180/96, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas Contra-Razões, manifestando, em síntese, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, em 14.10.96, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01/22, exigindo da ora Recorrente pagar, com os acréscimos legais, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS não recolhida, relativa aos fatos geradores de 04/92 a 06/96.

Em face da preliminar de cerceamento de direito de defesa suscitada na Impugnação de fls. 31/57, devido à não especificação das parcelas constitutivas das bases de cálculo da contribuição constantes da peça vestibular, a DRJ em Belo Horizonte – MG (fls. 59), ressaltando a necessidade dessa discriminação à vista do Parecer Normativo nº 05/92, determinou o retorno do processo à repartição de origem para que fosse elaborado demonstrativo constando a natureza dos valores das aludidas bases de cálculo, recomendando, ainda, a ciência à interessada do referido demonstrativo e a reabertura do prazo de defesa.

Por sua vez, os AFTNs encarregados dessa tarefa pela repartição de origem (fls. 60), para cumpri-la, solicitaram a autorização da DRF em Belo Horizonte – MG para proceder a nova verificação fiscal em relação àquele mesmo período da autuação (fls. 61).

Obtida a autorização, mediante Intimações de fls. 62 e 77/78, os agentes do Fisco examinaram os razões e balancetes do Clube Atlético Mineiro, abrangendo o período de abril/92 a junho/96, e, com base nesses elementos, elaboraram o “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da Contribuição” de fls. 107/112, discriminando as contas e respectivos valores considerados na determinação da base de cálculo da contribuição, mês a mês, naquele período.

Disso resultou, ainda, o “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 113/117, detalhando todo esse novo procedimento fiscal e os fundamentos legais para a exigência da COFINS a entidades como o Recorrente (sociedade civil sem fins lucrativos), bem como a natureza das receitas com a indicação das contas respectivas integrantes da base de cálculo da contribuição. O preposto do Contribuinte acusou a ciência desse termo e o recebimento de uma cópia no seu próprio corpo em 29.04.98 (fls. 117).

Com base nesses elementos, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 118/136, também devidamente cientificado o Contribuinte, no seu corpo, em 29.04.98, abrangendo o mesmo período do anterior, porém, com valores originários das bases de cálculo distintos, retratando os resultados da nova verificação fiscal realizada, cabendo assinalar que, neste novo lançamento, não há nenhuma alusão ao anterior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

Como também já relatado, o Clube Atlético Mineiro não ofereceu contra-razões a este novo lançamento, tendo, porém, a decisão recorrida, em razão de sua lavratura, considerado sem efeito a exigência originária e plenamente aplicável a impugnação ali apresentada a este último.

Em preliminar ao exame do mérito da presente exigência, impõe-se o exame da regularidade dos procedimentos até aqui descritos, tendo em vista os princípios do devido processo legal e do amplo direito de defesa.

Inicialmente, não resta dúvida de que, à luz do disposto no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, na sua redação original¹, foi legítima a providência determinada pela DRJ em Belo Horizonte – MG (fls. 59) no sentido de suprir a omissão contida no lançamento originário, atinente à discriminação da base de cálculo da exigência.

Da mesma forma, não merece reparos a iniciativa dos agentes fiscais de proceder a uma nova verificação fiscal para atender essa tarefa, abrangendo o período autuado, já que autorizados pela autoridade competente, e mesmo o fato de, ao cabo dos trabalhos, terem apresentados resultados de base de cálculo distintos dos originários, o que se insere no âmbito de sanar incorreções/inexatidões da exigência inicial, também facultado pelo aludido dispositivo processual.

Todavia, na formalização do instrumento hábil para proceder o agravamento da exigência inicial, em face daqueles pressupostos (omissão, incorreções, inexatidões), qual seja, o auto de infração ou notificação de lançamento complementar, faltou, *in casu*, a circunstanciação da natureza complementar do Auto de Infração de fls. 118/136, aparentando, assim, a existência

1

"Art. 18 - A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, "in fine".

* Artigo, "caput", com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993 (DOU de 10/12/1993, em vigor na data da publicação).

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

* § 1º com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993 (DOU de 10/12/1993, em vigor na data da publicação).

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade.

* § 2º com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993 (DOU de 10/12/1993, em vigor na data da publicação).

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

* § 3º com redação dada pela Lei nº 8.748, de 09/12/1993 (DOU de 10/12/1993, em vigor na data da publicação)." (negritei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680.011352/96-76
Acórdão : 202-13.109
Recurso : 110.469

de dois lançamentos tributários, tendo por base um único fato impositivo, o que, à evidência, é inadmissível.

Nesse diapasão, também foi indevida a decisão da autoridade singular de considerar sem efeito a exigência originária, desconsiderando o vínculo de complementariedade necessário para legitimar o agravamento nela introduzido pelo segundo lançamento, que, mesmo exibindo o crédito tributário unificado, relativo ao procedimento fiscal como um todo, consolidando os demonstrativos e termos próprios deste instrumento, não perde a sua natureza complementar.

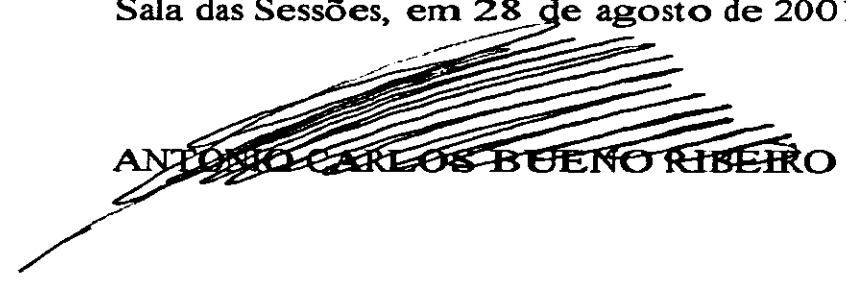
Não há, também, como considerar plenamente aplicável a impugnação oferecida ao lançamento originário para efeito do lançamento complementar, pelo simples fato que as modificações ulteriormente por este introduzidas naquele ali não estão contempladas.

Por outro lado, não se diga que essa providência, na verdade, favoreceu o Contribuinte, pois, devidamente intimado do segundo lançamento, não o impugnou, porquanto o fato de não ter sido declarada a sua natureza complementar retirou-lhe a legitimidade e, conseqüentemente, a eficácia dessa intimação.

Inobstante, verifica-se que, com a apresentação da peça recursal, somente a partir da decisão singular o Contribuinte tomou ciência das peculiaridades da constituição do crédito unificado de que trata este processo e enfrentou integralmente as matérias nele versadas, mas, devido a essa circunstância, as razões que opôs às alterações introduzidas pelo lançamento complementar não foram apreciadas pela decisão recorrida, o que ofende o princípio do duplo grau de jurisdição.

Isto posto, com base no princípio da salvabilidade dos atos administrativos, deixo de declarar a nulidade do Auto de Infração de fls. 118/136, uma vez reconhecida a sua natureza complementar ao originário, devendo ser apreciada, como impugnação ao crédito unificado constituído neste processo, a petição apresentada à guisa de recurso, em face da decisão de primeira instância, que aqui se declara nula, pelas razões acima deduzidas.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 2001



ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO