



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10803.720024/2011-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-006.627 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL 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 profissional, que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, tem assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

SUSPENSÃO DA ISENÇÃO/IMUNIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. LUCRO REAL TRIMESTRAL.

Se a auditoria fiscal encontra contabilidade confiável e suficiente a apurar os resultados tributáveis com base nas regras do Lucro Real, não se justifica o arbitramento, ainda que se trate de entidade de assistência social que tenha tido suspenso o gozo do benefício da isenção/imunidade, e não escriture o LALUR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para que seja restabelecida a isenção tributária e canceladas as exigências decorrentes da sua revogação, por inexistir nos autos qualquer acusação ou prova de inobservância dos requisitos previstos nos artigos 12 e 13 da Lei nº 9.532/97. Em face da extinção do mandato da Relatora original, Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi designado para redator *ad hoc* o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, conforme disposto no artigo 1º, da Portaria CARF nº 107, de 04 de agosto de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca – Redator *ad hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Luciano Bernart, Mauricio Novaes Ferreira, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de duas matérias submetidas a julgamento em razão de impugnações apresentadas pelo SPORT CLUBE CORINTHIANS: a primeira, referente a Ato de Suspensão da Isenção; e a segunda, relativa aos autos de infração lavrados para constituir créditos tributários em cumprimento ao mencionado ato, pertinentes a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Contribuição para o PIS/Pasep.

De acordo com o Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção emitido pela Divisão de Fiscalização DIFIS – SRRF- SP – 8ª RF (fls. 4/51 - numeração do e-processo), as razões para suspensão do clube ora Recorrente foram, resumidamente, as seguintes:

a) DAS SITUAÇÕES FÁTICAS

a.1) O clube apresentou as DIPJs relativas aos anos-calendários de 2006, 2007, 2008 e 2009 se declarando como “Isento de IRPJ”;

a.2) Intimado a esclarecer essa informação o Clube (fls 6) informou que é constituído na forma de uma associação de pessoas para fins não econômicos, ou seja, é pessoa jurídica constituída segundo os artigos 53 a 61 do Código Civil. Vale dizer, trata-se de associação civil sem fins lucrativos e por esse motivo se declarou como isenta da DIPJ, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 9.532/97.

b) DO CONTEXTO GERAL DA TRIBUTAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL

b.1) A fiscalização afirma o artigo 217 da Constituição Federal/88 estabelece que “*é dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um*”. Dispõe ainda, em seu inciso III, “*que deve ser dado tratamento diferenciado par ao desporto profissional e não profissional*”;

b.2) Diante do exposto no mencionado artigo, a imunidade nele prevista não alcança os clubes de futebol estando restrita as entidades de práticas desportivas não profissionais;

b.3) Afirma que a isenção das entidades de prática desportiva foi extinta a partir de 1 de janeiro de 1998, pelo artigo 18, inciso IV da Lei nº 9.532/97, o qual revogou expressamente a isenção às entidades que se dedicam às atividades de prática desportiva;

b.4) Menciona que em 1998, quando a Lei nº 9.532/97 começou a produzir efeitos, foi sancionada a Lei nº 9.615/98 (conhecida como Lei Pelé) trazendo dois temas polêmicos: O primeiro, foi a transformação dos clubes em empresas e o segundo, a extinção gradual do passo do atleta de futebol profissional;

b.5) O Código Civil facultou as entidades desportivas constituírem-se como sociedade empresarial (art. 27, § 9º). A Lei 12.395/2011 determinou que aquelas entidades que não se utilizassem da faculdade concedida no parágrafo 9 ficariam sujeitas ao regime da sociedade comum (§11º). Por fim, o § 13 determina que independente da forma jurídica como forem constituídas essas sociedades, para fins de fiscalização e controle equiparam-se às sociedades empresariais;

b.6) O art. 94 da Lei nº 9.615/98 aplica-se somente para as modalidades esportivas que não explorem a prática do futebol.

b.7) A Lei 11.345/06 (Lei da TIMEMANIA) concedeu as entidades desportivas na modalidade futebol, no seu artigo 13, por prazo de 5 anos os benefícios do art. 15 da Lei 9.532/97 e 13 e 14 da MP 2.158-35/01 a isenção de IRPJ, CSLL E COFINS. O benefício fiscal da lei em questão estabelecia como condição para usufruir do referido benefício que os clubes fossem transformados ou constituídos por um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 do Código Civil. Vale dizer, era necessário que as entidades desportivas fossem transformadas em entidades empresárias;

b.8) Em relação ao PIS e a COFINS, o trabalho fiscal (fls. 26) se fundamenta na Solução de Consulta Interna nº 11 da COSIT de 30 de março de 2004 e na Solução de Consulta Interna SRRF/5ª/RF/DISIT nº 23, de 13 de abril de 2004. De acordo com essas interpretações, os clubes de futebol profissional ao perderem a natureza de associação civil sem fins lucrativos, perderam consequentemente os benefícios dados a estas associações pela legislação do PIS e COFINS.

Cientificado, o clube apresentou a impugnação ao Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção, no qual alegou, resumidamente, o seguinte.

- a) Que o sujeito passivo em questão estaria isento de IRPJ e CSLL por se enquadrar no artigo 15 da Lei nº 9.532/1997, e que, no tocante ao PIS/Pasep e a Cofins, estaria obrigado apenas ao recolhimento de PIS/Pasep sobre a folha de salários, por se enquadrar no inciso IV do art. 13 da Medida Provisória nº 2.15835. Alega, ainda, que os artigos 13 e 13ª da Lei nº 11.345/2006 estenderiam a mesma isenção, pelo período de cinco anos, a pessoas jurídicas regularmente constituídas, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) (fls. 55/60)
- b) Que a interpretação do instituto da isenção deve ser interpretado de forma literal, e que a entidade atenderia aos requisitos das isenções supracitadas, quais sejam, as alíneas “a” a “e” do parágrafo 2º e o parágrafo 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532/1997, sendo tributáveis, dessa forma, somente os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável (fls. 60/63);
- c) Que a isenção de IRPJ e CSLL dos clubes de futebol profissional não teria sido revogada pelo art. 18 da Lei nº 9.532/1997, sendo apenas tratada em outro dispositivo, qual seja, art. 15 do mesmo diploma legal (fls. 63/64);
- d) Que as autoridades fiscais não apontaram superávit entre os anos calendários de 2006 a 2010 e tampouco teriam demonstrado que esse superávit não foi aplicado integralmente em suas atividades, e que o sujeito passivo cumpriria todos os requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 (fls. 64/65);
- e) Que a interpretação da Lei nº 9.615/1998 utilizada no supracitado Termo estaria equivocada, de forma que mesmo as associações sem fins lucrativos não fariam jus à isenção veiculada pela Lei nº 9.532/1997 e pela MP 2.15835/2001 (fls. 65/67);
- f) Que as autoridades fiscais teriam interpretado que a isenção concedida pelos artigos 13 e 13ª da Lei nº 11.345/2006 teriam sido concedidas apenas a entidades de futebol profissional transformadas em sociedade empresária que

contratarem outra sociedade empresária para administração de seu departamento de futebol, e que tal conclusão levaria ao contrassenso lógico de que de modo algum o clube poderia gozar de isenção de tributos (fls. 67/69);

- g) Que a nova redação do parágrafo 13 do art. 27 da Lei nº 9.615/1997 veio apenas a esclarecer que as entidades de futebol profissional constituídas sob a forma de associação equiparam-se às sociedades empresárias apenas para efeitos de fiscalização e controle do disposto na própria Lei nº 9.615/1997 (fls. 69/70);
- h) que, caso sejam acatadas as alegações das autoridades fiscais de campo, que sejam aplicadas apenas para os ingressos financeiros advindos de sua atividade de desporto profissional não alcançando os ingressos financeiros de suas atividades de desporto amador e recreativas.

Em 02/11/2011, a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – SP, expede o Despacho Decisório de fls. 451/463, propondo que se decida pela improcedência das alegações apresentadas, procedendo-se à suspensão das isenções tributárias condicionadas, relativas ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, previstas no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, e, consequentemente, da isenção da COFINS e da apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, conforme disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.15835, tendo como termo inicial 1º de janeiro de 2006 e termo final 31 de dezembro de 2010, expedindo-se o necessário ato declaratório suspensivo do benefício e a intimação da interessada, abrindo-se-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar impugnação, sem efeito suspensivo, ao ato declaratório expedido, dirigido à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, consubstanciado nas seguintes ementas:

ISENÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA POR ASSOCIAÇÃO CIVIL.

Constatado que entidade beneficiária de isenção de tributos federais não está observando requisito ou condição legal, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

O exercício de atividade econômica é incompatível com as isenções de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cabível para associações civis sem fins lucrativos.

ALEGAÇÕES DO SUJEITO PASSIVO CONSIDERADAS IMPROCEDENTES.

ISENÇÃO SUSPENSA.

Em 03/11/2011, foi exarado o Ato Declaratório Executivo nº 120, baseado no Termo de Suspensão de Isenção de fls. 04/52 e no Despacho Decisório de fls. 451/463, declarando a suspensão da isenção tributária, incluso neste processo de nº 10803.720024/201158, nos seguintes termos:

Art. 1º Fica suspensa a fruição das isenções tributárias condicionadas, relativas ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, previstas no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, e, consequentemente, da isenção da COFINS e da

apuração da contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, conforme disposto nos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.15835, à pessoa jurídica SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA, CNPJ nº 61.902.722/000126.

Parágrafo único. A suspensão a que se refere o presente Ato Declaratório Executivo tem como termo inicial o ano-calendário de 2006 e como termo final o ano-calendário de 2010, inclusive.

Art. 2º Poderá o interessado, no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da sua ciência, apresentar impugnação, sem efeito suspensivo, ao presente Ato Declaratório Executivo, a qual será objeto de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo.

Art. 3º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua ciência pelo interessado.

O contribuinte foi cientificado deste Ato Declaratório Executivo em 10/11/2011 (fl. 465) e, irrisignado, apresentou impugnação de fls. 482/519 em 12/12/2011, que pode ser assim sintetizada:

- a) que esclareceu inicialmente que é constituído na forma de uma associação de pessoas para fins não econômicos, ou seja, é pessoa jurídica constituída segundo os artigos 53 a 61 do Código Civil, tal qual atesta seu Estatuto Social devidamente registrado perante o 1º Oficial de Registro de Títulos e Documentos (Doc. 01);
- b) que o SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA está constituído inequivocamente sob a forma de associação civil sem fins lucrativos (Doc. 01), a qual está regida, no Código Civil de 2002, especificamente pelo Título II, Livro I, de sua Parte Geral, bastante distante topologicamente, pois, das sociedades civis disciplinadas no Livro II da Parte Especial, destinada às empresas;
- c) que essa ausência de finalidade lucrativa das associações civis levou o legislador a conferir-lhes isenções de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- d) que a respeito do IRPJ bem como da CSLL, a isenção das associações sem fins lucrativos está disposta no artigo 15 da Lei nº 9.532/97;
- e) que percebe-se, portanto, que a Lei nº 9.532/97, ao disciplinar a isenção das associações civis sem fins lucrativos em relação ao IRPJ e à CSLL, impôs, a par de formalidades e especialmente, a vedação à remuneração de dirigentes e a aplicação integral de seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, permitido o superávit, desde que igualmente revertido de forma integral na manutenção dos objetivos sociais;
- f) que nesse ponto destaque-se a que a d. fiscalização tributária em momento algum apurou o descumprimento dos requisitos perfilados em lei;
- g) que prova disso é que os fundamentos do despacho decisório estão construídos em uma sequência bastante peculiar. Partem tais fundamentos de uma tentativa de desenquadramento do SCCP primeiramente em relação à isenção de PIS e de COFINS a que alude a MP nº 2.15835/ 2001, o que tem como único e exclusivo fundamento a restrição imposta pela Instrução Normativa SRF 247 ao conceito de receitas próprias, a qual disse o que não dissera a Lei nº 9.532/97, tampouco o Decreto nº 4.524/2002. Só depois disso evidentemente por carência absoluta de fundamentos, a d. fiscalização passa à

isenção do SCCP em relação ao IRPJ e à CSLL, afirmando que ela haveria de ser suspensa justamente pela inadimplência em relação à COFINS, num círculo maléfico que descortina a vil intenção fiscal;

- h) que, entretanto, como poderia ter havido inadimplência sem qualquer crédito tributário de COFINS devidamente constituído? Até que seja constituído crédito tributário de COFINS e este seja inadimplido após o decurso do prazo para seu pagamento ou após decisão administrativa definitiva que em processo regular, mantenha esse suposto crédito tributário não se pode falar em inadimplência! Vale lembrar, a esse propósito, que até o momento não houve qualquer auto de infração para constituição de créditos tributários de COFINS, o que, portanto, fulmina completamente o fundamento atribuído pela d. fiscalização à suspensão da isenção de IRPJ e de CSLL;
- i) que, por conseguinte, ao contrário do que afirmado no despacho decisório, não há qualquer violação a dispositivo de legislação tributária capaz de ensejar a aplicação do artigo 13 da Lei nº 9.532/97, eis que, enquanto inexistente lançamento, não se caracteriza a omissão de receita a que alude o artigo 24 da Lei nº 9.249/95;
- j) que, de conseguinte, surge óbvio que, ao conceder isenção de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, a Lei nº 9.532/97 e a MP nº 2.15835/ 2001 jamais poderiam sofrer restrição senão por lei de mesma ou superior estatura, sob pena de inconstitucionalidade incontornável;
- k) que, com este raciocínio, entende o contribuinte que a INSRF nº 247/2002 feriu o princípio da legalidade e da hierarquia das normas; que, destarte, legislação, doutrina e jurisprudência são uníssonas e firmes ao rechaçar a possibilidade de uma Instrução Normativa dizer o que a lei não disse, restringir o que a lei não restringe ou desviar-se, enfim, do comando legal, como fez a IN SRF 247/2002 ao partir da expressão "receitas das atividades próprias" estampada na MP nº 2.15835/ 2001 as Medidas Provisórias têm inequívoca força de lei e conceitua-la como "somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades de seus associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais". Contra isso ergue-se, como visto, todo o ordenamento jurídico, sendo desnecessário tecer mais uma linha sequer em prol da falência dos fundamentos fiscais expostos a esse respeito no despacho decisório combatido;
- l) que apar da ilógica fundamentação do despacho decisório acima desmascarada e demonstrando falhas ainda mais graves de interpretação normativa, a d. fiscalização volta sua atenção à Lei nº 9.615/98 (Lei Pele), afirmando que seus dizeres obrigariam os clubes de futebol a transformar-se em sociedades empresárias, obrigação que os desqualificaria para gozo da isenção destinada a associações sem fins lucrativos;
- m) que da leitura dos dispositivos de lei acima transcritos e destacados, dos quais fizeram uso as d. autoridades fiscais para as equivocadas conclusões por elas alcançadas, não se encontra qualquer indicação bastante para embasá-las. Ao contrário, resta reforçado o caráter facultativo da transformação das entidades de desporto profissional em sociedades empresárias, lembrando, por óbvio,

que não cabe à administração alterar o conteúdo do comando "É facultado" que inaugura a dicção do parágrafo 9º acima reproduzido;

- n) que, com efeito, podem os clubes de futebol profissional manter sua forma constitutiva como associações sem fins lucrativos, com o que, tal qual o SCCP, fazem jus à isenção veiculada pela Lei nº 9.532/97 e pela MP 2.15835/2001;
- o) que não obstante a clareza das disposições legais em foco, ainda insiste a d. fiscalização em seu inglório intento, afirmando que os clubes de futebol profissional obrigatoriamente deveriam ostentar a forma de sociedades empresárias em interpretação restrita que faz do 94 da referida Lei nº 9.615/98, travestindo-a do que alega ser uma interpretação sistemática do artigo 27 do mesmo texto legal;
- p) que a Lei nº 9.615/98, com as sucessivas redações que recebeu a partir da Lei nº 9.981/2000, deixou de obrigar as entidades de futebol profissional constituídas sob a forma associativa a transformar-se em sociedades empresárias, haja vista a expressa vedação do artigo 217, I, da Constituição Federal;
- q) que dando prosseguimento ao enfrentamento das alegações das d. autoridades fiscais, relembre-se que insistem elas na afirmação de que a Lei 11.345/2006, em seus artigos 13 e 13A, teria concedido a isenção em foco apenas e tão somente às entidades de futebol profissional transformadas em sociedade empresária que contrataram outra sociedade empresária para administração de seu departamento de futebol;
- r) que não pode ser outra a interpretação aplicável ao caso senão a de que a Lei nº 11.345/2006 estendeu, pelo prazo de cinco anos, às atividades de futebol de entidades desportivas administradas por sociedade empresária, a isenção de que efetivamente gozam as atividades de futebol administradas pelas próprias entidades desportivas constituídas sob a forma de associações sem fins lucrativos;
- s) que com esteio em revogada redação do parágrafo 13 do artigo 27 da Lei 9.615/97 (Lei Pelé), entende a d. autoridade fiscal que as entidades de futebol profissional equiparar-se-iam a sociedades empresárias notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos;
- t) que, com efeito, pelo dispositivo de lei em vigor, as entidades de futebol profissional constituídas sob a forma de associação equiparam-se às sociedades empresárias apenas para efeitos de fiscalização e controle do disposto na Lei nº 9.615/98, mas não para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, etc.;
- u) que da leitura do artigo 18 da Lei nº 9.532/97, especialmente de seu parágrafo único, surge evidente, inegável, incontestável e óbvio que a revogação por ele levada a cabo não significa a revogação da isenção das entidades dedicadas ao futebol profissional, mas apenas que tal isenção passa a ser disciplinada pela nova legislação, qual seja, a Lei nº 9.532/97, mais especificamente em seu artigo 15. Não fosse assim e as autoridades fiscais teriam que suspender

igualmente a isenção de associações sem fins lucrativos dedicadas à educação, à assistência, à saúde etc;

- v) que trata-se, ao contrário da estreita visão das d. autoridades fiscais, de condição alternativa, de modo que as entidades beneficiadas pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/97 podem, sim, apresentar superávit, desde que o apliquem integralmente em suas atividades, condição esta que em momento algum a d. fiscalização reputa descumprida;
- w) que, aliás, diga-se que em momento algum da ação fiscal as d. autoridades fiscais de campo identificaram superávit entre os anos-calendários de 2006 a 2010 e, nessa hipótese, demonstraram destinação do superávit diversa das atividades sociais, limitando-se elas a apenas repetir como um mantra que, tratando-se de futebol profissional, ter-se-ia atividade com fins lucrativos incompatível com as condições da isenção veiculada pela Lei nº 9.532/97;

A suspensão da isenção do Recorrente deu origem aos seguintes processos apensos:

PROCESSO APENSO	TRIBUTO	PERÍODO	VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO EM R\$
10803.720091/2011-72	IRPJ	2006	31.009.091,86
“	CSLL	2006	9.370.746,45
10803.720092/2011-17	PIS	2006	1.023.298,96
“	COFINS	2006	9.590.626,26
10803.720007/2012-00	IRPJ	2007 A 2010	178.826.006,59
“	CSLL	2007 A 2010	54.174.389,04
10803.720008/2012-46	PIS	2007 A 2010	9.895.455,63
“	COFINS	2007 A 2010	53.575.926,53
TOTAL			347.462.000,00

Além das alegações acima transcritas quanto à revogação da isenção o contribuinte apresentou as seguintes alegações específicas em relação aos processos apensos:

QUANTO AOS PROCESSOS n.ºs 10803.720091/201172 e 10803.720092/201117:

- a) que a d. fiscalização dispunha de todos os meios para apuração do Lucro Real a partir dos documentos que lhe foram fornecidos e franqueados pelo SCCP;
- b) que verifica-se que a d. fiscalização atribuiu completa e irrestrita fé à perfeita contabilidade do SCCP para fins de identificação de suas receitas, transportadas *ipsis litteris* para as bases de cálculos mensais que utilizou para apuração do PIS e da COFINS nos respectivos autos de infração;
- c) que se a contabilidade do SCCP completa e integralmente franqueada à d. fiscalização merece fé, sem qualquer ressalva, para identificação das receitas para fins de arbitramento do lucro e incidência do PIS e da COFINS, qual a

razão pela qual a mesma contabilidade não mereceria fé para apuração do Lucro Real?;

- d) que o Lucro Real é a regra e deve ser ele apurado com base na contabilidade do contribuinte, como ocorre com o SCCP, eis que a própria fiscalização admite que teve amplo acesso à sua contabilidade, utilizando arquivos magnéticos por aquele fornecido, mas utilizando-os apenas para fins de obtenção da receita bruta quando poderia tê-los utilizado para apuração do próprio Lucro Real;
- e) que a consequente necessidade de aplicação da tributação pelo regime do Lucro Real impõe, in casu, a incidência do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo regulado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;
- f) que adotando-se o mesmo critério do combatido arbitramento, mas de forma correta, o há nos autos de infração um excesso de exação no montante de R\$ 13.469.025,28, o que pode ser evidenciado nos cálculos ora acostados (Docs. 01A e 01B);
- g) que para ressaltar ainda mais os equívocos cometidos pela d. fiscalização em seu desastroso arbitramento, seguem apontadas as divergências, para mais ou para menos, apuradas mês a mês com base nas efetivas contas de receitas, o que igualmente se encontra detalhado nos demonstrativos anexos (Doc. 01B)
- h) que nos termos da pacífica jurisprudência acima demonstrada, é certo que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e tendo havido pagamento antecipado parcial, o que, em relação ao PIS, ocorreu inequivocamente em relação a todas as competências do ano calendário de 2006 por meio da inclusão de tais débitos no parcelamento da Timemania Lei nº 11.354/2006 (Doc. 02), aplica-se o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN para fixação do dies a quo do prazo decadencial. Consequentemente, estão extintos pela decadência (art. 156, VF, CTN) os créditos tributário de PIS de 2006, eis que constituídos somente ao final de dezembro de 2011, ou seja, após transcorridos mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores;
- i) que quanto ao auto de infração de COFINS, contempla ele uma aberração jurídico tributária: a despeito da existência de anterior auto de infração para constituição desse tributo incidente sobre receitas consideradas não próprias (MPF 08.1.90.002006), o qual se encontra em discussão nos autos do processo nº 19515.002266/200619 atualmente em trâmite perante o CARF, a d. fiscalização entendeu possível lançar novamente tais valores, eis que ora efetua o lançamento da COFINS sobre a totalidade das receitas do SCCP;
- j) que é necessário reiterar que a d. fiscalização tomou, para o propósito de constituição do crédito tributário de PIS e de COFINS, as receitas tais quais lançadas em sua contabilidade pelo SCCP. Dentro de tais receitas, porém, há parte significativa referente à venda de jogadores de futebol;
- k) que com base nesse inarredável conceito e nos termos da referida NBC, não há dúvida de que, os direitos sobre os jogadores de futebol devem ser classificados contabilmente no ativo imobilizado, portanto, no ativo permanente ou fixo;

- l) que se os direitos referentes aos jogadores de futebol, tanto aqueles formados pelo SCCP quanto aqueles por ele adquiridos, classificam-se no ativo permanente, é conclusão óbvia que as receitas das vendas de tais atletas não se submetem à incidência do PIS e da COFINS;
- m) que finalizada a exposição de todos os motivos que desmantelam o trabalho fiscal que culminou nos autos de infração combatidos, mostra-se prudente repisar as razões em prol da isenção do SCCP ao IRPJ, à CSLL ao PIS e à COFINS.

QUANTO AOS PROCESSOS n.ºs 10803.720007/201200 e 10803.720008/201246:

- a) que a fiscalização dispunha de todos os meios para apuração do Lucro Real a partir dos documentos que lhe foram fornecidos e franqueados pelo SCCP;
- b) que ao consultar-se, então, o mencionado ANEXO 1 do Termo de Verificação e Conclusão Fiscal Final, verifica-se que a d. fiscalização atribuiu completa e irrestrita fé à perfeita contabilidade do SCCP para fins de identificação de suas receitas, transportando-as *ipsis litteris* para as bases de cálculos mensais que utilizou para apuração do PIS e da COFINS nos respectivos autos de infração. E o mesmo fez tanto para arbitramento do lucro tributável pelo IRPJ, para o que aplicou o percentual de 38,4% sobre as mesmíssimas receitas informadas pelo próprio SCCP, quanto para apuração da base de cálculo da CSLL, alcançada pela aplicação do percentual de 32% também sobre tais receitas oriundas da perfeita contabilidade do SCCP, conforme se constata dos respectivos autos de infração;
- c) que se a contabilidade do SCCP completa e integralmente franqueada à d. fiscalização merece fé, sem qualquer ressalva, para identificação das receitas para fins de arbitramento do lucro e incidência do PIS e da COFINS, qual a razão pela qual a mesma contabilidade não mereceria fé para apuração do Lucro Real?;
- d) que a d. fiscalização lavrou os autos de infração de PIS e COFINS com base no critério da cumulatividade, de modo que, por decorrência lógica e legal, tais lançamentos estão eivados de vício insanável;
- e) que sem necessária conciliação entre as receitas mensais totais de 2007 a 2010 utilizadas pela d. fiscalização para lavratura dos autos de infração (fls. 75/78) e a contabilidade mantida em perfeita ordem pelo SCCP (Doc. 03) foram encontradas as seguintes divergências;
- f) que é certo que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação e tendo havido pagamento antecipado parcial, o que, em relação ao PIS, ocorreu inequivocamente em relação a todas as competências do ano-calendário de 2007 por meio da inclusão de tais débitos no parcelamento da Timemania da Lei nº 11.354/2006 (Doc. 04) que alcançava quaisquer débitos de tributos federais vencidos até 15/08/2007, aplica-se o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN para fixação do *dies a quo* do prazo decadencial. Consequentemente, estão extintos pela decadência (art. 156, V, CTN) os créditos tributários de PIS de 2007 até a competência de junho daquele ano, eis que constituídos somente

em 03 de julho de 2012, ou seja, após transcorridos mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores;

- g) que se os direitos referentes aos jogadores de futebol, tanto aqueles formados pelo SCCP quanto aqueles por ele adquiridos, classificam-se no ativo permanente, é conclusão óbvia que as receitas das vendas de tais atletas não se submetem à incidência do PIS e da COFINS, as quais, ao fim e ao cabo do desmantelamento dos autos de infração acima erigido e acaso, por hipótese inaceitável, sejam eles mantidos, devem ser excluídas dessa tributação.

Em 29 de janeiro de 2013, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), deu parcial provimento às impugnações. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

SUSPENSÃO DE ISENÇÃO.

Deve ser suspensa a isenção do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS quando ficar demonstrado que a pessoa jurídica não faz jus a tal benefício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO ARBITRADO.

O imposto será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO ARBITRADO

A Pessoa Jurídica obrigada à tributação com base no lucro real, que não apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal, será submetida à tributação com base no lucro arbitrado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica resulta na apuração da COFINS no regime cumulativo.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente deve ser excluída da base de cálculo do tributo. Os direitos sobre os atletas profissionais, bem como os custos para a formação de jogadores de futebol são registrados no ativo imobilizado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica resulta na apuração do PIS no regime cumulativo.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A receita decorrente da venda de bens do ativo permanente deve ser excluída da base de cálculo do tributo. Os direitos sobre os atletas profissionais, bem como os custos para a formação de jogadores de futebol são registrados no ativo imobilizado.

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 29/05/2013, conforme Termos constantes às fls. 787, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, fora do prazo hábil (15/08/2013), o expediente de fls. 803/808, expondo, em síntese, as seguintes considerações:

- a) que enquanto aguardava o recebimento de suas intimações em processos administrativos tributários pelo correio com Aviso de Recebimento (AR), surpreendeu-se o contribuinte ao constatar no corrente mês de agosto que tais intimações constavam da caixa postal eletrônica que lhe fora fornecida pela Receita Federal no âmbito do Centro de Atendimento ao contribuinte virtual (eCAC), o qual é manuseado por seu escritório terceirizado de contabilidade;
- b) que, todavia, o recebimento de intimação por meio da caixa postal do contribuinte no eCAC depende de sua prévia e expressa autorização, nos termos do artigo 23, parágrafo 2º, do Decreto nº 70.235/71;
- c) que, vê-se, pois, que a intimação do contribuinte acerca das decisões nos indigitados processos administrativos haveria de ocorrer por meio de seu DTE somente se tivesse ele expressamente consentido com isso. Entretanto, o contribuinte desconhece tal consentimento, não tendo autorizado, por meio de seus dirigentes regularmente constituídos, ninguém a fazer tal opção;
- d) que, com efeito, as intimações ocorridas por meio de sua Caixa Postal no eCAC são nulas, eis que tal endereço virtual no âmbito do eCAC não configura seu domicílio tributário, o qual continua a ser, para todos os fins e nos termos do artigo 127 do Código Tributário Nacional, o seu endereço físico devidamente eleito em suas declarações fiscais;
- e) que se mais não bastasse, ao recente e intempestivamente tomar conhecimento de tais intimações em sua caixa postal própria ao sistema eletrônico da Receita Federal, o contribuinte constatou que o mesmo acórdão fora atrelado às cinco indispensáveis intimações configurando mais uma evidente nulidade de intimação;
- f) que a intimação de tais acórdãos, mormente diante de sua independência para fins de defesa e recurso pelo contribuinte, deve ser inequivocamente precisa, o que impõe que cada acórdão, ainda que idênticos teores entre eles, precisamente identifique a que processo refere-se;
- g) que requer seja novamente intimado dos acórdãos proferidos, haja vista a nulidade das intimações precedentes, sob pena de perpetuação de incontornável ofensa ao direito e à ampla defesa insculpido no artigo 5º, LV, da Constituição Federal;
- h) que, outrossim, caso este órgão fiscal indefira o pleito acima, o que se admite apenas por argumentação, o contribuinte requer subsidiariamente seja a presente peça recebida como recurso voluntário e endereçada ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Em 25 de novembro de 2014, esta turma negou provimento aos recursos de ofício e voluntário. A ementa recebeu a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO DE OFÍCIO CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. LUCRO ARBITRADO. REGIME CUMULATIVO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O arbitramento do lucro da pessoa jurídica resulta na apuração da COFINS e do PIS/PASEP no regime cumulativo. Assim, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente deve ser excluída da base de cálculo do tributo. Os direitos sobre os atletas profissionais, bem como os custos para a formação de jogadores de futebol são registrados no ativo imobilizado.

RECURSO VOLUNTÁRIO

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

INTIMAÇÃO POR MEIO ELETRÔNICO. OPÇÃO. VALIDADE.

É válida a intimação por meio magnético quando a contribuinte regularmente opta pela utilização do Domicílio Tributário Eletrônico.

RECURSO VOLUNTÁRIO. INTEMPESTIVIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O sujeito passivo pode apresentar recurso voluntário frente à decisão de primeira instância no prazo de trinta dias contados a partir da ciência da decisão, não sendo conhecido recurso protocolizado após ultrapassado este prazo.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Negado.

O contribuinte ingressou com o Mandado de Segurança nº 5005566-23.2018.4.03.6100 junto à 21ª Vara Cível Federal de São Paulo – SP arguindo a nulidade das intimações administrativas feitas via Domicílio Tributário Eletrônico - DTE relativamente a acórdãos da DRJ proferidos nos processos administrativos em questão (10803.720024/2011-58, 10803.720091/2011-72, 10803.720092/2011-17, 10803.720007/2012-00 e 10803.720008/2012-46), por suposta ausência de termo de opção válido, bem como dos atos processuais posteriores, objetivando seja realizada nova e válida intimação e seja oportunizada a apresentação de Recurso Voluntário ao CARF.

Em referido MS obteve liminar parcial inicialmente para “determinar nova oportunidade ao impetrante, de apresentar o Recurso Voluntário ao CARF, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da intimação desta decisão, suspendendo-se, via de consequência a exigibilidade dos créditos tributários que somam R\$ 487.229.810,87 (quatrocentos e oitenta e sete milhões, duzentos e vinte e nove mil, oitocentos e dez reais e oitenta e sete centavos), até ulterior decisão”.

Posteriormente foi alterada a liminar: “Ante o exposto, REVOGO EM PARTE A LIMINAR concedida em 23/03/2018, para tão somente determinar nova oportunidade ao impetrante, de apresentar o Recurso Voluntário ao CARF, no prazo de 15 (quinze) dias, tendo, nesta da parte, já exercido pelo impetrante. Nos termos da fundamentação acima, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários que outrora totalizavam R\$ 487.229.810,87 (quatrocentos e oitenta e sete milhões, duzentos e vinte e nove mil, oitocentos e dez reais e oitenta e sete centavos), estão revogados, ante a patente perda de objeto em cotejo com o binômio necessidade-utilidade, uma vez que o impetrante detém meios para sua obtenção sem intervenção judicial, ante o recebimento dos recursos voluntário para posterior análise por parte do CARF.

A sentença julgou extinto o processo sem julgamento de mérito e revogou a liminar anteriormente concedida. Contra a sentença a contribuinte interpôs recurso de Apelação com pedido de atribuição de efeito suspensivo o qual foi deferido.

Em 20/08/2020 a apelação foi julgada tendo sido dado provimento ao recurso por entender o tribunal que *“a prova dos autos demonstra que em nenhum momento contribuinte firmou o termo de opção pelo domicílio tributário eletrônico-DTE (formalidade necessária, conforme se reconheceu ao longo do voto) e, nesta senda, é de rigor o reconhecimento da nulidade de todos os atos praticados na via administrativa posteriormente a indevida intimação pelo meio eletrônico, devolvendo-se o prazo para que o contribuinte realize o quanto entender de direito naquele procedimento.”*

A referida decisão transitou em julgado em 13/05/2021. Diante do referido trânsito em julgado a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional protocolou a manifestação de fls. 1623/1626, na qual conclui:

11. Considerando os termos da decisão judicial que transitou em julgado, devem os presentes processos administrativos nºs 10803.720091/2011-72, 10803.720007/2012-00, 16151.720115/2019-49 e 16151.720116/2019-93 terem as inscrições em dívida ativa canceladas e retornarem ao contencioso administrativo para prosseguimento do julgamento dos recursos interpostos pelo contribuinte, juntamente com os demais processos administrativos de origem da discussão da isenção e autuações correlatas, de nºs 10803.720024/2011-58, 10803.720008/2012- 46 e 10803.720092/2011-17 (que se encontram no CARF/ASTEJ).

12. Diante de todo o exposto, encaminhem-se os processos ao Apoio da DIGRA para CANCELAR as inscrições em dívida ativa nºs 80 2 19 085836-01, 80 6 19 144271-27, 80 2 19 085835-12, 80 6 19 144270-46, 80 6 19 144549-57, 80 7 19 048656-09, 80 6 19 144550-90 e 80 7 19 048657-90 (processos administrativos nºs 10803.720091/2011-72, 10803.720007/2012-00, 16151.720115/2019-49 e 16151.720116/2019-93), em decorrência da decisão judicial transitada em julgado proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5005566-23.2018.4.03.6100 da 21ª VCF/SP.

13. Tendo em vista que não houve ajuizamento das dívidas, não há providências a adotar em execuções fiscais.

14. Após o cancelamento das inscrições, os processos administrativos nºs 10803.720091/2011-72, 10803.720007/2012-00, 16151.720115/2019-49 e 16151.720116/2019- 93 deverão ser remetidos ao CARF (CEGAP-SERET/receber processo triagem), para prosseguimento e julgamento conjunto com os processos administrativos nºs 10803.720024/2011- 58, 10803.720008/2012-46 e 10803.720092/2011-17, nos termos da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 5005566-23.2018.4.03.6100 da 21ª VCF/SP

É o relatório.

Fl. 15 do Acórdão n.º 1402-006.627 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10803.720024/2011-58

Voto

Conselheiro Jandir José Dalle Lucca, Redator *ad hoc*.

Como Redator *ad hoc* designado, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela Relatora original, Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no diretório corporativo do CARF, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o deste Redator.

1) ADMISSIBILIDADE

Conforme exposto no relatório, diante da decisão judicial, transitada em julgado, proferida MS nº 5005566-23.2018.4.03.6100, que reconheceu a nulidade da decisão quanto à tempestividade do recurso voluntário, este deve ser admitido, conforme reconhecido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na manifestação de fls. 1623/1626:

11. Considerando os termos da decisão judicial que transitou em julgado, devem os presentes processos administrativos nºs 10803.720091/2011-72, 10803.720007/2012-00, 16151.720115/2019-49 e 16151.720116/2019-93 terem as inscrições em dívida ativa canceladas e retornarem ao contencioso administrativo para prosseguimento do julgamento dos recursos interpostos pelo contribuinte, juntamente com os demais processos administrativos de origem da discussão da isenção e autuações correlatas, de nºs 10803.720024/2011-58, 10803.720008/2012- 46 e 10803.720092/2011-17 (que se encontram no CARF/ASTEJ).

12. Diante de todo o exposto, encaminhem-se os processos ao Apoio da DIGRA para CANCELAR as inscrições em dívida ativa nºs 80 2 19 085836-01, 80 6 19 144271-27, 80 2 19 085835-12, 80 6 19 144270-46, 80 6 19 144549-57, 80 7 19 048656-09, 80 6 19 144550-90 e 80 7 19 048657-90 (processos administrativos nºs 10803.720091/2011-72, 10803.720007/2012-00, 16151.720115/2019-49 e 16151.720116/2019-93), em decorrência da decisão judicial transitada em julgado proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5005566-23.2018.4.03.6100 da 21ª VCF/SP.

13. Tendo em vista que não houve ajuizamento das dívidas, não há providências a adotar em execuções fiscais.

14. Após o cancelamento das inscrições, os processos administrativos nºs 10803.720091/2011-72, 10803.720007/2012-00, 16151.720115/2019-49 e 16151.720116/2019- 93 deverão ser remetidos ao CARF (CEGAP-SERET/receber processo triagem), para prosseguimento e julgamento conjunto com os processos administrativos nºs 10803.720024/2011- 58, 10803.720008/2012-46 e 10803.720092/2011-17, nos termos da decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança nº 5005566-23.2018.4.03.6100 da 21ª VCF/SP

Em face do exposto, conheço o recurso.

2) DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme mencionado no relatório, nos presentes autos discute-se a suspensão da isenção do Clube ora Recorrente e, por consequência, os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dela decorrente.

Pela análise do Termo de Notificação Fiscal de Suspensão de Isenção (fls 4 à 54), verifica-se que, em momento algum, a autoridade afirmou ou comprovou ter o contribuinte algum dos requisitos previstos nos artigos 12 e 13 da Lei nº 9.532/1997, quais sejam:

*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 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.**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-calendários 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. Considera-se, 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, a autoridades fiscal, em momento algum, afirmou que a contribuinte tenha descumprido algum desses requisitos, conforme se verifica pelas conclusões do trabalho fiscal abaixo reproduzidas (fls 27/28 numeração do e-processo):

- CONCLUSÃO - DA TRIBUTAÇÃO DOS CLUBES - CONTEXTO GERAL**46 - TEMOS, NO CENÁRIO DA TRIBUTAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL, QUE:**

46-a) Os clubes de futebol profissional, organizados sejam na forma de associações ou de sociedades empresárias, não se beneficiam da Imunidade Constitucional referente aos impostos, definida no art. 150 da Constituição Federal, por diferirem das entidades beneficiadas pelo artigo acima citado;

46-b) A ISENÇÃO QUE OS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL DESFRUTARAM NO PERÍODO DE 1943 A 1997 FOI EXPRESSAMENTE REVOGADA, A PARTIR DE 1998, PELO ART. 18 DA LEI Nº 9.532/1997;

46-c) Como sociedades em comum dedicadas à prática desportiva de caráter profissional, em pleno exercício da atividade econômica na exploração e gestão futebol, os clubes não se enquadram literalmente entre as entidades elencadas nos arts. 12 e 15 da Lei 9.532/97, de vez que não são "instituição de educação ou de assistência social", nem se caracterizam como "instituição de caráter filantrópico, recreativo, cultural ou científico", ou "associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destina, sem fins lucrativos", NÃO FAZENDO JUS, PORTANTO, À ISENÇÃO ÀQUELAS CONCEDIDAS;

46-d) Somente tem direito à isenção prevista no art. 13 da Lei nº 11.345/06 (Timemania) os clubes de futebol profissional transformados, ou constituídos, como sociedade empresária (empresa), 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;

46-e) Conforme o parágrafo 11 da Lei 9.615/98, no caso de não utilização da faculdade concedida no seu parágrafo 9º, as entidades desportivas profissionais ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum;

46-f) o artigo 94 da Lei 9.615/98 obriga os clubes de futebol profissional a constituírem-se regularmente em sociedade empresária;

46-g) Os clubes de futebol profissional sujeitos ao regime da sociedade em comum EQUIPARAM-SE ÀS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS, nos termos do parágrafo 13 do artigo 27 da Lei 6.915/98, com a redação que vigorou até a Lei 12.395/2011, INDEPENDENTEMENTE DA FORMA JURÍDICA COMO ESTEJAM CONSTITUÍDOS, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos;

46-h) Independentemente da forma jurídica adotada, os clubes de futebol profissional, equiparando-se à sociedade empresária, sujeitam-se à incidência do PIS e COFINS sobre o faturamento.

47 - Mesmo que os clubes de futebol profissional continuem constituídos, em sua grande maioria, como associação de fins não econômicos / não lucrativos, a exploração e gestão do futebol profissional os caracterizam como entidades que exercem atividade econômica, não tendo direito, portanto, para efeitos de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, a utilizarem-se do benefício isenacional a que tem direito as associações sem fins lucrativos, submetendo-se, desta forma, ao regime tributário dispensado às demais pessoas jurídicas. Os clubes de futebol profissional, historicamente, acumulam dívidas tributárias e previdenciárias milionárias, contando sempre com a complacência dos governantes de plantão, os quais constantemente os privilegiam ao invés de tratá-los igualmente às demais pessoas jurídicas. O que não pode acontecer é que, sob o manto protetor da natureza formalmente associativa - e, portanto, sem fins lucrativos - de entidade desportiva, clubes de futebol profissional sejam tratados como tivessem objetivos e motivações meramente beneficentes.

48 - Desta forma, temos que a quase totalidade dos clubes de futebol profissional do Brasil NÃO TEM DIREITO A ISENÇÃO do IRPJ e CSLL desde 01.01.1998. Inicialmente, no período de 01.01.1998 a 14.09.2006, PELO FATO DA NÃO EXISTÊNCIA DE NENHUM BENEFÍCIO ISENACIONAL AOS CLUBES, e, seqüencialmente, para o período de 15.09.2006 até esta data, visto não estarem contemplados pela isenção prevista no art. 13 da Lei 11.145/06 (período de 15.09.2006 a 14.09.2011), POR NÃO ESTAREM OS CLUBES TRANSFORMADOS OU CONSTITUÍDOS COMO SOCIEDADES EMPRESÁRIAS.

49 - CARACTERIZAM-SE OS CLUBES DE FUTEBOL PROFISSIONAL, PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA, COMO SOCIEDADES EM COMUM EQUIPARADAS ÀS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS, SUJEITANDO-SE AS REGRAS DE APURAÇÃO, DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) IMPOSTAS ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS, ADOTANDO-SE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO EXISTENTES: LUCRO REAL, LUCRO PRESUMIDO E/OU LUCRO ARBITRADO.

É importante mencionar que ao tratar da utilização indevida da isenção por parte do Clube a fiscalização não apresentou qualquer questão fática como, por exemplo, remuneração indevida de diretores, alguma forma de distribuição disfarçada dos lucros. Confira-se:

- DA CONSTATAÇÃO DA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA ISENÇÃO FISCAL POR PARTE DO SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA

62 - A isenção tributária para os clubes de futebol profissional, do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, foi expressamente revogada pelo artigo 18 da Lei 9.532/1997, inciso IV.

63 - A Lei 9.615/98 (Lei Pelé), em seu artigo 2º, parágrafo único, dispõe taxativamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica.

64 - O SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA tem como atividade principal a exploração e gestão do futebol profissional, possuindo contornos empresariais clara e perfeitamente definidos, sendo uma associação que exerce atividade econômica na forma disposta pelo artigo 2º da Lei 9.615/98, não obstante sua constituição na forma de associação de pessoas para fins não econômicos.

65 - O artigo 53 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil) prevê a constituição das associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos, condição esta que o SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA deixa de satisfazer quando da exploração e gestão do futebol profissional;

66 - Conforme o parágrafo 11 da Lei 9.615/98, ao não se transformar e/ou se constituir como sociedade empresária, prosseguindo em uma situação de pretensa associação sem fins lucrativos, o SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA fica SUJEITO AO REGIME DAS SOCIEDADES EM COMUM (artigos 986 a 990 do Código Civil), modelo de sociedade não personificada.

67 - Segundo os ditames do parágrafo 13 da Lei 9.615/98, para os fins de fiscalização e controle do disposto naquela, as atividades profissionais do SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA EQUIPARAM-SE ÀS DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.

68 - FINALIZANDO TEMOS QUE, PARA O PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 01.01.2006 A 31.12.2010, O SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA, CNPJ nº 61.902.722/0001-26, CLUBE DE FUTEBOL PROFISSIONAL, CONFORME O CONJUNTO DE FATOS RETRO EXPOSTO, NÃO É BENEFICIÁRIO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.532/1997, CARACTERIZANDO-SE, PARA EFEITO DE TRIBUTAÇÃO, COMO SOCIEDADE EM COMUM EQUIPARADA À SOCIEDADE EMPRESÁRIA, SUJEITANDO-SE ÀS REGRAS DE APURAÇÃO, DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) IMPOSTAS ÀS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS.

69 - IGUALMENTE, COM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS), PARA O MESMO PERÍODO DE 01.01.2006 A 31.12.2010, O SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA, DEDICANDO-SE À PRÁTICA DESPORTIVA DE CARÁTER PROFISSIONAL E EQUIPARANDO-SE À SOCIEDADE EMPRESÁRIA, NÃO É BENEFICIÁRIO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 13, INCISO IV, E ART. 14, INCISO X, DA MEDIDA PROVISÓRIA nº 2.158-35, DE 2001, ESTANDO SUJEITO A INCIDÊNCIA SOBRE O FATURAMENTO APURADO, NOS MOLDES DEFINIDO PELO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998 E ALTERAÇÕES POSTERIORES.

Em conclusão, a discussão dos presentes autos é de índole exclusivamente jurídica, qual seja, se, à luz da legislação vigente, o Recorrente se amolda ao conceito de associação civil sem fins lucrativos, habilitando-se, assim, ao gozo da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997?

3) DA ISENÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.532/97 E A TRIBUTAÇÃO DOS CLUBES DE FUTEBOL.

Uma das discussões mais importantes, no âmbito do direito desportivo, versa sobre a necessidade de transparência e responsabilização dos clubes de futebol¹. Nesse sentido a legislação desportiva procurou a aproximação do modelo de constituição dos clubes ao modelo empresarial.

A partir da publicação da Lei nº 8.672/93 (Lei Zico), o direito desportivo procurou, gradativamente, promover a transformação dos clubes de futebol em empresas. A referida lei, em seu artigo 11² facultava aos clubes de futebol manter a gestão de suas atividades

¹ FILHO, Álvaro de Melo - Nova Lei Pelé – Avanços e Impactos, ed. Maquinária, p. 70/87

² Art. 11 - É facultado às entidades de prática e às entidades federais de administração de modalidade profissional, manter a gestão de suas atividades sob responsabilidade de sociedade com fins lucrativo, adotando as três formas fixadas em lei.

sob a responsabilidade de sociedades com fins lucrativos. Isso porque boa parte dos clubes de futebol, especialmente os mais antigos, são organizados sob a forma de associações civis.

Com a publicação da Lei 9.615/98 (Lei Pelé) o que era uma faculdade se tornou uma obrigação. Isso porque os clubes de futebol foram obrigados, pelo artigo 27³ da mencionada lei, a adotar uma das três formas; (a) sociedades civis de fins econômicos, (b) sociedades comerciais admitidas pela legislação e (c) entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração das suas atividades. A mencionada imposição, no entanto, foi relativizada pelo o artigo 94⁴ da mesma lei que concedeu o prazo de dois anos para que as entidades se adaptassem as alterações, prazo esse aumentado para três anos com a publicação da Lei nº 9.940/99.

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

Antes que fosse extinto o prazo três anos estabelecido para transformação societária dos clubes de futebol, foi publicada a Lei nº 9.981/00 (“Lei Maguito”) que restabeleceu a facultatividade da transformação do clube em empresa⁶

Essa facultatividade permaneceu até a publicação da Lei nº 10.672/03, a qual estabeleceu uma espécie de obrigatoriedade transversa. Isso porque embora não tenha alterado o *caput* do art. 27 da Lei nº 9.615/98 (“Lei Pelé”) com a redação dada pela Lei nº 9.981/00 (“Lei Maguito”) determinou, em seu § 11º, que as entidades desportivas profissionais que não se constituíssem como sociedades empresárias ficaram sujeitas ao regime da sociedade comum⁷

³ 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 esse artigo.

⁴ 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

⁵ Álvaro de Melo Filho, professor da UFC, livre docente em direito desportivo e membro da FIFA, em seu livro *Nova Lei Pelé: Avanços e impactos* afirma que “*compelir um clube profissional a adotar arquétipos societários, ou seja, com fins lucrativos é, sem dúvida, interferir na sua organização e funcionamento, derruindo e vulnerando o postulado constitucional da autonomia desportiva (art. 217, I), a par de constranger Conselhos Deliberativos ou Assembléias Gerais de entes privados desportivos a adotar modelos legais que podem trazer prejuízos incalculáveis às suas tradições, patrimônio e entidades desportivos. Aliás, sempre alardeamos, para comprovar a inconsistência e injuridicidade da imposição legal desportiva desde o seu nascedouro, que obriga todos os clubes profissionais a se transformarem em empresas é tão inconstitucional quanto seria obrigar todas as empresas a se transformarem em clubes, a par de cometer a violência jurídica de compelir que os associados se tornem acionistas.* (ob. cit p. 76) grifos no original.

⁶ 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.

⁷ Art. 27 (...)

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

(...)

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

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

Esse histórico legislativo é importante porque a discussão central sobre a revogação da isenção dos clubes está relacionada à natureza jurídica destes. Isso porque, de acordo com o Relatório Fiscal a natureza empresarial dos clubes de futebol determinaria a revogação da isenção, pois, independente da constituição formal como sociedade civil sem fins lucrativos, os clubes não poderiam gozar da isenção aplicável à tais associações.

Assim como fez o Conselheiro Antônio Praga de Souza, relator do Acórdão nº 1402-001.311, peço vênia para transcrever os fundamentos do primoroso voto do ilustre julgador de 1ª. instância Wanaldir Aparecido Maia, no acórdão 0635.665 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**, ressaltando, 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. 1617), *verbis*:

“Poderia-se argumentar que o sujeito passivo enquadrasse 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 FOOT BALL CLUB, 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 NorteAmericana de Basquete (NBA), com os compradores de ingressos antecipados. o TeamQual teve, como referência, os mesmos conceitos utilizados na avaliação de serviços do método Srvqual. 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 consequências 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 apresente 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, adirto, 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, estatuiu, *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 oferece-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 consequências 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 19515.000956/200471 e 2/18 do processo 19515.000957/200416)”

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.

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 19515.003848/200370).

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 18471.000461/200352 (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/_Ato20072010/07/Exm/EMI23MFMEMTEMPSMINC.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 “cuja atividade profissional seja administrada 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, ao meu ver, exauriram as questões em litígio, pelo que *ratio decidendi* da decisão acima transcrita pode ser perfeitamente adotada 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)

É importante destacar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais da 1ª Seção de Julgamento, em mais de uma ocasião, reconheceu, a isenção dos clubes de futebol, conforme se verifica pelas ementas dos acórdãos nº 9101-006.133 e 9101-003.648 relativos aos clubes ATLÉTICO PARANAENSE e SANTOS FUTEBOL CLUBE. Confirmam as ementas abaixo transcritas:

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. (Acórdão nº 9101-006.133, sessão de 10/06/2022, Rel. Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anos-calendários: 2005, 2006, 2007, 2009

EXPLORAÇÃO DE PRÁTICA DESPORTIVA, DE CARÁTER PROFISSIONAL, POR CLUBES RECREATIVOS E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS QUE PRESTEM OS SERVIÇOS PARA OS QUAIS FORAM CONSTITUÍDAS E OS COLOQUEM À DISPOSIÇÃO DO GRUPO DE PESSOAS A QUE SE DESTINAM. ISENÇÃO.

O artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, revogou a isenção das entidades em geral que exploram a prática desportiva, de caráter profissional. Contudo, seu parágrafo único assegurou a fruição do benefício para as entidades constituídas como clubes recreativos, e também como associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE TERCEIROS.

Como acréscimo patrimonial, enquanto o patrimônio corresponde à universalidade de direitos e obrigações do sujeito, não é possível, a título de tributação da renda, se alcançar valores que não pertencem à titularidade do sujeito passivo. Daí porque compreendo que devam ser excluídos, da presente autuação, valores comprovadamente recebidos pelo sujeito passivo, mas repassados a terceiros.

TRIBUTO RECOLHIDO INDEVIDAMENTE POR TERCEIROS. AUSÊNCIA DE REQUALIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

APROVEITAMENTO PARA DEDUÇÃO NO LANÇAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo requalificação das operações levadas a efeito pelo contribuinte, o eventual recolhimento indevido realizado por sujeitos passivos alheios à exigência não pode ser deduzido dos valores exigidos de ofício, cabendo àqueles requererem restituição em procedimento próprio. (Acórdão nº 9101-003.648, sessão 04/07/2018, Redator designado – Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

É importante destacar ainda que sobre a interpretação de tais dispositivos, a Advocacia-Geral da União (AGU) expendeu o Parecer DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013, que foi citado pela Solução de Consulta Cosit nº 231, de 7 de dezembro de 2018, conforme transcrição abaixo:

Em 2011, a Lei nº 12.395 suprimiu a parte final do § 13, acima mencionado, retirando-lhe o seguinte trecho: "notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos".

O Parecer da PGFN sustenta que, apesar da supressão já descrita permanece a equiparação **tributária das associações civis às sociedades empresárias**.

Para tanto, utiliza o argumento de que a redação anterior valia-se da expressão "notadamente", o que demonstraria o caráter meramente explicativo da parte final do dispositivo alterado.

5. Contudo, essa não parece ser a melhor interpretação do dispositivo hoje vigente, que apresenta a seguinte redação:

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

6. Verifica-se que, na redação atual, a equiparação das associações civis às sociedades empresárias restringe-se aos "fins de fiscalização e controle". Não parece possível concluir que a equiparação "para fins de fiscalização e controle" levaria à adoção do mesmo regime tributário das sociedades empresárias, impedindo o gozo da isenção concedida às associações civis.

7. De fato, estar sujeito ao mesmo tipo de fiscalização e controle (atividades procedimentais) não significa estar sujeito ao mesmo tratamento tributário (material).

Conclui-se, portanto:

a) a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/98 (sic) aplica-se às associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam;

b) as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem podem adotar a forma jurídica de associação civil; e

c) a equiparação das associações civis às sociedades empresárias "para fins de fiscalização e controle" (art. 27, § 13, da Lei 9.615/98) não implica equiparação para fins de direito material tributário e, portanto, não impede que tais associações gozem de determinado benefício fiscal, legalmente instituído.

9. Registra-se ainda que a isenção não será concedida pelo Decreto, mas regulamentada por este. Isso implica dizer que seus efeitos iniciaram quando da vigência da Lei 12.935, de 2011, que alterou o § 13 do art. 27 da Lei 9.615/98.

Assim, deve-se atentar para as consequências financeiras da medida, notadamente a possibilidade de restituição de valores pagos desde aquela data.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso voluntário para que seja restabelecida a isenção tributária e canceladas as exigências decorrentes da sua revogação, por inexistir nos autos qualquer acusação ou prova de inobservância dos requisitos previstos nos artigos 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.

(documento assinado digitalmente)

Jandir José Dalle Lucca – Redator *ad hoc*