



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10803.720024/2011-58
ACÓRDÃO	9101-007.512 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	SPORT CLUBE CORINTHIANS PAULISTA

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 ARCABOUÇO JURÍDICO COMPARADO. EVOLUÇÃO INTERPRETATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, quando, a despeito de mesma base legal, os Acórdãos comparados encontravam-se em momentos distintos de evolução interpretativa manifestada pelos órgãos de lançamento e cobrança do crédito tributário. Não há como se inferir que o Colegiado do Acórdão Paradigma modificasse o resultado do Acórdão Recorrido que teve em conta a evolução interpretativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram pelo conhecimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Carlos Higino Ribeiro de Alencar – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Jandir Jose Dalle Lucca, Semiramis de Oliveira Duro, Carlos Higino Ribeiro de Alencar (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 1891/1918) em face do Acórdão nº 1402-006.627 (fls. 1810/1841), de 17 de outubro de 2023, por meio do qual aquele Colegiado deu provimento ao Recurso Voluntário da ora Recorrente.

Assim restou assentado o Acórdão ora Recorrido:

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 escrete 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.

A PGFN interpôs Embargos de Declaração alegando omissão pertinente à incidência de PIS/COFINS sobre as receitas de vendas de jogadores, que foram rejeitados (fls. 1886/1889).

O Despacho de Admissibilidade (fls. 1952/1956) admitiu o dissenso jurisprudencial em relação a uma única matéria recorrida pela PGFN, e com base nos Acórdãos Paradigma que abaixo se demonstram:

Matéria	Acórdãos Paradigma
Direito à isenção tributária concedida a clubes de futebol profissional constituídos sob a forma de Associação Civil Sem Fins Lucrativos	3301-010.908 e 9303-015.296

Conforme destacado no exame de admissibilidade monocrático, o Acórdão nº 9303-015-296 é o resultado do Recurso Especial em face do Acórdão nº 3301-010.908, e que nada trouxe de novidade. O voto condutor utilizou as razões de decidir da DRJ (caso Santos Futebol Clube). Neste último, a 3ª Turma da CSRF negou provimento.

Eis as razões da admissibilidade:

Depois de realizar o cotejamento dos paradigmas com a decisão recorrida, a Recorrente sintetizou a divergência ora suscitada nos termos a seguir reproduzidos:

Como visto, o colegiado prolator do acórdão recorrido manifestou-se no sentido de que “os clubes de futebol constituídos sob a forma de Associação Civil sem fins lucrativos têm direito à isenção.” Os acórdãos paradigmas, a seu turno, divergindo do entendimento supra, analisando a mesma autuação, analisando idêntica alegação recursal, manteve a autuação contra o contribuinte. Aduziu-se que as diversas atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se albergam na figura legal da associação civil sem fins lucrativos, por se caracterizarem em verdadeiro exercício de atividade econômica, sendo inaplicável a isenção tributária estabelecida no art. 15, da Lei nº 9.532/97.

Concluiu o paradigma, portanto, sob a égide do art. 111, do CTN, que as normas que tratam de isenção devem ser interpretadas literalmente. Sob essa ótica, os clubes de futebol profissional não se enquadrariam entre as entidades mencionadas na aludida lei. Daí porque essas entidades não poderiam se abrigar no instituto da associação civil, mas dentro de figuras jurídicas que lhes permita o exercício daquelas atividades econômicas.

Nesse sentido, há clara divergência interpretativa acerca da incidência e alcance dos seguintes dispositivos legais: arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97.

Logo, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 118, do RI-CARF.

Em análise ao inteiro teor dos paradigmas, verifica-se que há a necessária similitude fática.

E a despeito da semelhança fática, prevaleceu nos paradigmas entendimento contrário ao que restou assentado no Acórdão recorrido acerca da natureza jurídica dos clubes de futebol profissional e, conseqüentemente, acerca do direito ao gozo das isenções tributárias concedidas às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

No Acórdão recorrido, restou assentado que os clubes de futebol profissional têm natureza de associações civis sem fins lucrativos, sendo-lhes assegurada as isenções tributárias concedidas às instituições a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Por outro lado, em ambos os paradigmas prevaleceu entendimento diversos, no sentido de que as entidades desportivas de caráter profissional na modalidade futebol não gozam de isenção, por se enquadrarem como sociedades empresárias nos termos da lei, submetendo-se à tributação das demais pessoas jurídicas de acordo com a legislação tributária aplicável.

Dessa forma, em se tratando de cenários fáticos análogos, e tendo a decisão recorrida e primeiro paradigma chegado a conclusões diametralmente opostas quanto ao direito à isenção tributária concedida a clubes de futebol profissional constituídos sob a forma de Associação Civil Sem Fins Lucrativos, entendo que restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente.

A PGFN restringiu a controvérsia em sua peça recursal, conforme abaixo se verifica:

A controvérsia neste feito se resume a definir se os clubes de futebol profissional constituídos sob a forma de Associação Civil Sem Fins Lucrativos têm direito à isenção tributária. Nesse ponto, a decisão recorrida, analisando o feito, decidiu pelo reestabelecimento da isenção tributária e cancelamento das exigências decorrentes da sua revogação, sob os seguintes fundamentos: (grifos nossos)

(...)

Observe-se que o colegiado ora recorrido considerou que os clubes de futebol constituídos sob a forma de Associação Civil sem fins lucrativos têm direito à isenção.

O Sujeito Passivo apresentou três (3) contrarrazões (Fls. 1922/1947, 1960/1985 e 2001/2026). Na verdade, são documentos com mesmo teor. O primeiro foi juntado antes mesmo do Despacho de Admissibilidade. O segundo antes da intimação do resultado de julgamento. E, por fim, o terceiro que foi juntado dentro do prazo regimental após a ciência do resultado de

julgamento. Para todos os efeitos, este Conselheiro utilizará o documento juntado às fls. 2001/2026).

Em suas contrarrazões a Recorrente alega “preliminarmente”:

II.2.1 – Do não conhecimento do Recurso Especial quanto aos lançamentos de IRPJ e CSLL.

13. Com relação ao conhecimento do Recurso Especial apresentado pela União, merece destaque o fato de que, para a discussão quanto ao IRPJ e CSLL, não há paradigma e, portanto, ele não merece conhecimento quanto a este ponto.

14. Ora, os paradigmas indicados pela Recorrente são, como já antecipado alhures, o Acórdão 3301-010.908 e o Acórdão 9303-015.296, que tratam exclusivamente de PIS e COFINS, cabendo ainda reiterar que o primeiro é o acórdão proferido em sede de recurso voluntário e o segundo é o acórdão proferido em sede de recurso especial pela 3ª Seção de Julgamentos naqueles mesmos autos, os quais dizem respeito ao Santos Futebol Clube.

15. Portanto, resta claro e evidente que, quanto ao IRPJ e à CSLL, a decisão recorrida tornou-se definitiva, tendo em vista a ausência de paradigma servível para a interposição do Recurso Especial.

(...)

II.2.2 – Da limitação do período em discussão

(...)

19. Além disso, a identidade fática indispensável à demonstração do dissídio jurídico entre julgados também deve ter como balizas o período em que havidos os fatos, mormente quando submetidos a legislações diferentes, que é o que ocorre *in casu* e conforme será explicitado mais adiante, porquanto os lançamentos ora analisados referem-se ao período de 2006 a 2010, ao passo que os supostos paradigmas abordam fatos havidos nos anos-calendários 2011 e 2012. É o que denota simples leitura do acórdão nº 9303-015.296:

(...)

20. Portanto, resta evidente que, além de o Recurso Especial da União Federal não merecer conhecimento quanto ao IRPJ e CSLL, também não merece conhecimento quanto ao PIS e COFINS quanto aos exercícios: 2007, 2008 e 2009, devendo se limitar aos exercícios 2010 e 2011 ou anos-calendário 2011 e 2012.

II.2.3 – Da aplicação da Súmula 83 do E. Superior Tribunal de Justiça

21. Ainda em prol do inevitável não conhecimento do Recurso Especial Fazendário, surge o quanto disposto na Súmula nº 83 do STJ, aqui claramente aplicável em caráter subsidiário:

“Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.”

22. Ora, tendo em vista o posicionamento reiterado por esta Colenda 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Egrégio CARF, que proferiu os acórdãos 9101-006.133, julgado na sessão de 10 de junho de 2022; 9101-003.648, julgado na sessão de 4 de julho de 2018, é inegável que não deve ter trânsito o Especial ora contra-arrazado, eis que a orientação desta Turma da CSRF “se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”, conforme ditame da Súmula 83/STJ.

23. Além disso, o mesmo entendimento foi adotado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que proferiu o acórdão 9202-010.589, julgado na sessão de 20 de dezembro de 2022, o qual reconheceu definitivamente a isenção do São Paulo Futebol Clube, rival paulista direto do ora Recorrido, tornando ainda mais descabido o conhecimento recursal *in casu*.

II.2.4 – Da Ausência de Interesse Recursal da Fazenda Nacional: Parecer PGFN/CAT nº 587/2013

24. Deveras descabido mostra-se o Recurso Especial quando confrontado com o fato de que a Advocacia Geral da União (AGU), por meio do Parecer DENOR/CGU/AGU nº 04/2013, que cuidou da minuta de decreto regulamentador da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), concluiu o seguinte:

“(…)

Conclui-se, portanto:

- a) a isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532/98 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.

(…)”. (destaques acrescidos)

25. Assim, em respeito ao parágrafo 1º do artigo 2º da Lei Complementar nº 73/19931, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CAT nº 587, de 2013, **convalidando expressamente o entendimento esposado pela AGU, uma vez que “as suas conclusões vinculam técnica e juridicamente a atuação da PGFN”**:

“Considerando que o Parecer nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU foi aprovado pelo Ministro Advogado-Geral da União, as suas conclusões vinculam técnica e juridicamente a atuação da PGFN, nos termos do art. 2º, § 1º da

Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. Isto quer dizer que suas conclusões se sobrepõem às nossas.” (negritos acrescidos)

26. Isto é, a própria Recorrente convalidou o entendimento constante do Parecer DENOR/CGU/AGU nº 04/2013 da AGU, posteriormente reiterado também pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT nº 231, de 07 de dezembro de 2018.

27. Ou seja, conforme bem consignado em voto vencedor da lavra do Ilmo. Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, “(...) a RFB, a PFN e a AGU possuem manifestações expressas e vinculantes, de caráter normativo, favorável ao pleito do contribuinte, o que esvazia qualquer litigiosidade da questão, o que por si só justificaria o provimento do Recurso Voluntário (...)”.

28. Nesses termos e à guisa de conclusão, é evidente que, ainda que esta Câmara Julgadora pudesse entender pela demonstração do dissídio jurisprudencial, mesmo assim o Recurso ora contra-arrazoado não mereceria trânsito, haja vista seu evidente descompasso com a posição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vinculada que está ao entendimento da Advocacia Geral da União (AGU) veiculado no Parecer DENOR/CGU/AGU nº 04/2013.

Já quanto ao mérito, alega o Sujeito Passivo:

- a) *“a d. fiscalização tributária em momento algum apurou o descumprimento dos requisitos perfilados em lei, valendo repisar que a ação fiscal ora combatida resulta de descabida orientação interna da Receita Federal do Brasil, decorrente de sua desmedida sanha de arrecadação, a qual dá de ombros para as imposições do artigo 37 da Constituição Federal”.*
- b) Que o art. 18 da Lei nº 9.532/97 veio “proteger aquelas entidades constituídas sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, mesmo aquelas destinadas à prática desportiva em caráter profissional, não e Acórdão nº 9101-003.648 podendo a Administração Federal ignorar por completo o nítido comando do parágrafo único do artigo 18 da Lei nº 9.532/97.” (invocou o Acórdão nº 1402-002.182¹ e Acórdão nº 9101-003.648²).

¹ Processo administrativo nº 10980.726897/2011-23

² “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 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

- a) *“para que houvesse a suspensão da isenção, era dever da d. fiscalização... “(...) demonstrar o não cumprimento dos requisitos para gozo de isenção por uma associação civil sem fins lucrativos, como não distribuição de lucros, independentemente da prática de atividades econômicas de caráter lucrativo”.*
- b) *“...podem os clubes de futebol profissional manter sua forma constitutiva como associações sem fins lucrativos, com o que, tal qual a Recorrida, fazem jus à isenção veiculada pela Lei nº 9.532/97 e pela MP 2.158-35/2001”.*
- c) Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos dos processos administrativos nº 10980.726897/2011-23 e nº 19515.720764/2017-08, reconheceu a isenção tributária também do Clube Atlético Paranaense e do São Paulo Futebol Clube, respectivamente

Às fls. 2034/2044 foi juntada Petição de Memorais.

É o relatório naquilo que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro **Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior**, Relator

TEMPESTIVIDADE

A tempestividade foi aferida quando do exame de admissibilidade monocrático, e o Recurso Especial foi considerado tempestivo.

DAS PRELIMINARES

“II.2.1 – Do não conhecimento do Recurso Especial quanto aos lançamentos de IRPJ e CSLL.”

Ao fim e ao cabo, o que o Sujeito Passivo pretende é o reconhecimento da preclusão consumativa acerca do lançamento do IRPJ e da CSLL, porquanto os Acórdãos Paradigma oferecidos pela PGFN tratam apenas de PIS/COFINS.

Entendo que não assiste razão ao Sujeito Passivo. Explico. No Acórdão Recorrido, o PIS e a COFINS são tributos reflexos. Tal assertiva é perfeitamente identificável na ementa do aludido Acórdão. Vejamos:

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.

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.

O pano de fundo é, como destacado pela PGFN em seu Recurso Especial, “*definir se os clubes de futebol profissional constituídos sob a forma de Associação Civil Sem Fins Lucrativos têm direito à isenção tributária*”. E, no meu sentir, o Acórdãos Paradigma analisam a matéria sob a perspectiva do mesmo arcabouço jurídico básico para se determinar a natureza jurídica dos clubes de futebol, e, a partir desse natureza jurídica, aplicar a regra de incidência dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

“II.2.2 – Da limitação do período em discussão”

O Sujeito Passivo pretende não ver conhecido o Recurso Especial da PGFN porquanto os Acórdãos Paradigma se referem a fatos havidos nos exercícios de 2012 e 2013 (anos-calendário 2011 e 2012), enquanto o Acórdão Recorrido refere-se aos exercícios de 2007 a 2011 (anos-calendário 2006 a 2010). Entendo que não lhe assiste razão. Explico.

Na construção argumentativa do Sujeito Passivo, a simples diferença na abrangência dos anos-calendários dos Acórdãos comparados, não é motivo suficiente para não se conhecer de um Recurso Especial. Já quanto ao argumento de “submetidos a legislação diferentes”, sim. Mas, isso é matéria do tópico Conhecimento tratado mais adiante, e não de preliminar.

Além disso, o próprio Acórdão Recorrido utiliza como razão de decidir Acórdão da 1ª Turma da CSRF referente aos anos-calendário de 2011 e 2012 – Acórdão nº 9101-006.133. Vejamos os excertos:

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)

“II.2.3 – Da aplicação da Súmula 83 do E. Superior Tribunal de Justiça”

Pretende o Sujeito Passivo a aplicação subsidiária da Súmula nº 83 do STJ que preconiza o não conhecimento de recurso especial, *“quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”*

Entretanto, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (PAF), o §13, do art. 25, do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

(...)

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

(...)

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

(...)

Ainda na mesma matéria, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, em seu art. 98 e art. 99, assim dispõe:

Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

(...)

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Portanto, o tema é expressamente regulado pela legislação aplicável ao PAF, não havendo motivos ou lacunas para uma aplicação subsidiária da Súmula nº 83 do STJ, cujo alcance é explícito para os casos admitidos no âmbito do processo judicial.

Portanto, rejeito essa preliminar.

“II.2.4 – Da Ausência de Interesse Recursal da Fazenda Nacional: Parecer PGFN/CAT nº 587/2013”

Com relação a esta preliminar, destaco que em **PARECER SEI Nº 1991/2023/MF**, a PGFN tratou dos pressupostos para o gozo da isenção em tela. Vejamos:

11. Com a definição do tema pela aprovação do Advogado-Geral da União do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional Ip assou a estar vinculada técnica e juridicamente a posição fixada no referido Parecer, por força do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

12. Após a manifestação acima mencionada, o Parecer PGFN/CAT nº 587/2013, embora tenha reconhecido a vinculação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao entendimento aprovado pelo Advogado-Geral da União, chamou atenção para a ausência de aprovação pelo Presidente da República. Tal ausência afasta a vinculação dos demais órgãos do Ministério.

13. Em face da não vinculação, a Receita Federal continuou podendo não aplicar a isenção de que estamos tratando e constituindo créditos tributários em desfavor das associações de futebol profissional. Assim, os créditos constituídos continuaram a ser enviados a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e inscritos em dívida ativa da União, gerando questionamentos por parte dos contribuintes e contencioso sobre o tema, razão pela qual a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região formulou os questionamentos a seguir colacionados:

- i) Nos termos do Parecer PGFN/CAT nº. 587/2013, o entendimento perfilhado no Parecer DENOR/CGU/AGU nº. 04/2013 deve ser seguido no âmbito da PGFN?
- ii) Em caso de resposta positiva ao item 01, as conclusões dos Pareceres PGFN/CAT nº.1518/2012 e PGFN/CAT nº. 2567/2012 devem ser revisados/ajustados?
- iii) Em caso de resposta positiva ao item 02, entende-se aplicável regras de direito intertemporal para fins de gozo do benefício previsto no art. 15 da Lei nº. 9.532/97? Ou seja, o marco seria a data de vigência da nova redação do §13 do art. 27 da Lei 9.615/98 pela Lei 12.935/2011 (17/03/2011)?
- iv) Em caso de resposta positiva a ambos os questionamentos do item 03, restaria impossibilitado o benefício fiscal em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da Lei nº. 12.935/2011?
- v) No caso de reconhecimento da possibilidade de gozo do benefício pelas entidades de desporto profissional, inclusive clubes de futebol, a partir da edição da nova redação do §13 do art. 27 da Lei 9.615/98, ainda persiste a necessidade de observância dos demais requisitos legais previstos na Lei nº. 9.532/97, artigos 13/14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e demais regulamentos (e.g., artigos 14/15 da IN/SRF nº 1.700/17)?

14. Após formular os questionamentos e apresentar uma cuidadosa fundamentação, a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região apresentou, nos termos do inciso IV do art. 3º da Portaria PGFN nº 1.005, de 30 de junho de 2009, proposta de solução de consulta com os fundamentos normativos nos seguintes termos:

Sendo assim, na linha do ressaltado no **item 09 do Parecer DENOR/CGU/AGU nº. 04/2013**, bem como pelo **item 06 da Solução de Consulta COSIT/RFB nº. 231/2018**, o gozo do benefício fiscal do art. 15 da Lei nº. 9.532/97 c/c art. 13/14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pelas entidades de prática desportiva, pressupõe:

- i. O seu enquadramento formal e material na qualidade de associação sem fins lucrativos;
- ii. A efetiva vigência da nova redação do §13 do art. 27 da Lei 9.615/98 pela Lei nº. 12.935/2011. Ou seja, abrangência tão-somente fatos geradores ocorridos após 17 de março de 2011;
- iii. O cumprimento dos demais requisitos legais previstos na Lei nº. 9.532/97, nos art. 13 e art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e demais atos infralegais (e.g., IN/SRF nº 1.700/17P).

(...)

18. Assim, deve a PGFN reconhecer como legítimos os argumentos que adotarem os pontos da conclusão do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU e buscarem para os clubes de futebol profissional que adotem a forma jurídica de associação civil a isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

II.3 - Do início da isenção do art. 15 da Lei nº 9.615, de 1998, e dos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, para os clubes de futebol profissional

22. O terceiro questionamento apresentado pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região foi quanto ao início do período de alcance do benefício previsto no art. 15 da Lei nº 9.615, de 1998, para as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais que adotem a forma jurídica de associação.

23. A Lei nº 12.395, de 16 de março de 2011, tem como marco inicial de sua vigência a publicação no diário oficial da União de 17 de março de 2011. Essa norma foi responsável por alterar o §13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998. Vejamos a transcrição da versão vigente e de sua predecessora:

(...)

24. O entendimento de que as associações que exerçam atividades profissionais de prática desportiva podem gozar dos benefícios a que se referem o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, decorre do entendimento firmado no Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, o qual interpretou a legislação vigente como menos restritiva que a redação revogada. Observe-se o entendimento fixado no mencionado parecer:

(...)

25. Mais recentemente, ratificando o entendimento do Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU e o citando, a Solução de Consulta nº 231/Cosit, adotou o entendimento de que as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos podem ser beneficiadas pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Vejamos a conclusão da referida solução de consulta:

e) tornou-se possível o enquadramento das entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos ao disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a partir do dia 17, de março de 2011, quando começou a produzir efeitos a Lei nº 12.395, de 2011, que alterou os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei nº 9.615, de 1998, desde que elas cumprissem com todos os requisitos necessários estipulados pelas respectivas legislações;

26. A propriedade de produzir os efeitos no mundo fático para permitir que as que as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos possam ser beneficiadas pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passou a existir com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, ou seja, 17 de março de 2011, com a publicação da referida norma no diário oficial da União.

27. Por consequência, é possível já responder ao quarto questionamento apresentado pela Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 1ª Região, quanto ao período em que a isenção tratada não poderia beneficiar as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais que adotem a forma jurídica de associação. Com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, em 17 de março de 2011, é possível afirmar que os fatos geradores anteriores a referida data realizados pelas associações em questão se submetem normalmente as regras de tributação e não se beneficiam do disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Por fim, o Parecer conclui:

33. Diante dos argumentos delineados ao longo deste Parecer, com fundamento no art. 13 da Lei Complementar nº 73, de 1993, e no art. 28 do Decreto nº 9.745, de 2019, conclui-se que:

a) a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional está vinculada, por força do § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ao entendimento fixado no Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, aprovado pelo Advogado-Geral da União, quanto a aplicação da isenção de que trata o art. 15 da Lei 9.532, de

1997, às associações civis sem fins lucrativos que sejam entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais, entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, desde que adotem a forma jurídica de associação civil;

b) os pareceres PGFN/CAT nº 1518/2012 e PGFN/CAT nº 2567/2012 foram revogados tacitamente pelo Parecer Nº 4/2013/DENOR/CGU/AGU, aprovado pelo Advogado-Geral da União, razão pela qual recomenda-se também sua revogação expressa;

c) as entidades de prática desportiva profissional de futebol organizadas na forma de associação sem fins lucrativos podem ser beneficiadas pelo disposto no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com o início da vigência da Lei nº 12.395, de 2011, ou seja, 17 de março de 2011, não sendo a referida legislação capaz de afastar a norma de tributação para fatos anteriores a referida data (grifamos);

d) as entidades de prática desportiva profissional que adotarem o modelo de associações civis farão jus as isenções previstas no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, desde que cumpram os requisitos do próprio art. 15, do art. 12, §2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14, consoante § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e ainda, o disposto nos incisos I a VIII do art. 18-A da Lei nº 9.615, de 1998; e

e) as orientações sobre o tema constantes nos sistemas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional precisam ser atualizadas para incluir os esclarecimentos decorrentes do presente parecer.

Portanto, como se nota dos excertos acima transcritos, não há por parte da PGFN inexistência do interesse de agir, principalmente porque os anos-calendário objeto do presente feito são anteriores a 17 de março de 2011. E, nestes termos, entendo por rejeitar essa preliminar.

CONHECIMENTO

No cotejamento entre os fundamentos adotados pelos Acórdãos comparados, chamou a atenção deste Conselheiro um dos argumentos utilizados e de relevo no Acórdão Recorrido que não se encontra nos Acórdãos Paradigmáticos. A existência de um Parecer da AGU (DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013), associado à Solução de Consulta Cosit n.º 231, de 7 de dezembro de 2018. Vejamos excerto:

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 n.º 231, de 7 de dezembro de 2018, conforme transcrição abaixo: (grifos nossos)

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.

Já no Acórdão Paradigma, a referência a Pareceres da AGU (e anteriores ao acima anotado) foi rechaçada por não se constituir base da autuação, e, naquele caso, entender a Receita Federal que os seus efeitos a ela não se vinculariam. Vejamos:

Ao contrário do que sustenta nos memoriais apresentados à 1ª Seção, a autuação não foi lavrada e mantida com base no Parecer PGFN 2567/2012, mas sim com suporte na legislação. Por outro lado, o Parecer AGU 086/2012, que entende estar a Receita Federal “equivocada” ao tributar os Clubes de futebol, não tem qualquer força vinculante, tal como outras decisões colacionadas, tampouco os precedentes do Clube Atlético Paranaense ou Coritiba.

O que se conclui, ao meu sentir, é que não há como inferir que se o Colegiado do Acórdão Paradigma estivesse frente à evolução interpretativa manifestada pela AGU, PGFN e da Própria Receita Federal em data posterior ao que existia até aquele momento, pudesse modificar as razões do Acórdão Recorrido.

Portanto, considerando que não há similitude no contexto do arcabouço jurídico, aqui considerada a sua evolução interpretativa pelas autoridades responsáveis pelo lançamento e cobrança do crédito tributário, não há como se admitir a existência de um dissídio jurisprudencial.

Assinado Digitalmente

Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior

DECLARAÇÃO DE VOTO

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Em que pese o bem fundamentado voto do relator, dele discordei com relação ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

Em suma, prevaleceu o entendimento, nos termos do voto do relator, de que o Parecer da AGU (DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013), associado à Solução de Consulta Cosit nº 231, de 7 de dezembro de 2018, invocado pelo acórdão recorrido, o distancia dos acórdãos paradigmas. Em razão disso, supostamente, não haveria “similitude no contexto do arcabouço jurídico, aqui considerada a sua evolução interpretativa pelas autoridades responsáveis pelo lançamento e cobrança do crédito tributário”.

Entendo que a superveniência do Parecer da AGU (DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013) e da Solução de Consulta Cosit n.º 231, de 7 de dezembro de 2018, ambos de cunho interpretativo e sem qualquer efeito vinculante, não é suficiente para diferenciar o arcabouço jurídico do acórdão recorrido e dos Acórdãos paradigma de números 3301-010.908 e 9303-015.296. Isso porque tanto o acórdão recorrido como os paradigmas interpretaram o art. 15 da Lei nº 9.532/97 ao decidir a matéria “direito à isenção tributária concedida a clubes de futebol profissional constituídos sob a forma de Associação Civil Sem Fins Lucrativos”. E, ao fazê-lo, consideraram, dentre outros, a Lei nº 9.615/98 (Lei Pelé), a Lei nº 9.981/00 (“Lei Maguito”) e a Lei nº 10.672/03.

Ademais, tanto o acórdão recorrido quanto os acórdãos paradigma analisaram a questão também para o ano-calendário de 2011, sendo que o recorrido envolve os anos-calendário de 2007 a 2011 e os paradigmas de 2011 e 2012.

Por fim, no acórdão recorrido, o Parecer da AGU (DENOR/CGU/AGU nº 4, de 2013) e a Solução de Consulta Cosit n.º 231, de 7 de dezembro de 2018 não me parecem ter sido a razão de decidir dos julgadores, mas sim um reforço à interpretação da legislação contida na decisão. Tanto é assim que o parágrafo que dela trata está localizado no final e se inicia com a afirmação “[é] importante destacar ainda que sobre a interpretação de tais dispositivos...”.

Por todo o exposto, foi meu voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional no presente caso.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic