



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

**Processo n°** 10980.723994/2012-45  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 1402-001.726 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2014  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** PARANÁ CLUBE

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007, 2008

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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2007, 2008

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício dirigido a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 1ª Turma da DRJ Curitiba/PR, com fulcro no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Este processo trata dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fls. 03-14) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 1523), mediante os quais se exige da autuada o crédito tributário total de R\$ 1.113.451,76, incluindo juros moratórios calculados até o mês de junho de 2012, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo espelhado às fls. 02.

A infração, que se encontra detalhada minuciosamente no Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal de fls. 25-34, assenta-se na premissa de que a autuada apresentou DIPJ dos anos-calendário 2007 a 2010 como isento do IRPJ e desobrigada à apuração de CSLL, mas que, por se tratar de entidade desportiva dedicada ao futebol profissional, não faria jus à isenção fiscal.

A infração imputada se encontra descrita no auto de infração de IRPJ nos seguintes termos:

*"RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS. RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS*

*Receitas operacionais escrituradas e não oferecidas à tributação, conforme descrito no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL em anexo."*

Com respeito à multa, a fiscalização esclarece que a multa regularmente aplicada foi no percentual de 75%. Entretanto, pelo fato de o sujeito passivo ter deixado de atender no prazo legal intimação para prestar esclarecimentos, esse percentual foi majorado para 112,5%.

Os enquadramentos legais se encontram consignados no campo próprio de cada auto de infração.

A autuada foi cientificada do lançamento em 29/06/2012, conforme Termo de Entrega de Documentos de fls. 235, e apresentou tempestivamente, em 31/07/2012, a impugnação de fls. 239-272, veiculando as alegações adiante sintetizadas:

- 1 - discorre sobre a tempestividade da impugnação;
- 2 - discorre sobre o suporte fático - objeto das autuações;
- 3 - enfrentando o mérito, argumenta:
  - que o entendimento esposado pelo autuante é que teria havido uma revogação em linha generalizada da isenção concedida pelo art. 30 da Lei nº 4.506/64 às entidades educacionais, de assistência à saúde, de

administração de planos de saúde, de prática desportiva de caráter profissional e de administração do desporto, incidindo assim em erro de julgamento;

- argumenta que, para os fins do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997, é suficiente para a isenção que a instituição apresente características de associativismo filantrópico, recreativo, cultural ou científico, caráter recreativo ou cultural, sem fins lucrativos e, em face disso, que cumpra a instituição os demais requisitos previstos no dispositivo legal;
- afirma que o lançamento equipara as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias, visando com isso sua equiparação para fins tributários. Entretanto, a única equiparação dada pelo art. 27 da Lei Pelé (Lei nº 9.615/98) se dá apenas e tão-somente no que se refere à responsabilidade patrimonial dos dirigentes, nos termos dos art. 50 e 1.017 do Código Civil;
- aduz que o TVF menciona os §§ 11 e 13 do art. 27 da Lei Pelé, em redação antiga, para encadear raciocínio de equiparação das associações civis sem fins lucrativos às sociedades empresárias para fins tributários, mas observa que a Lei nº 10.672, de 2003, que previu a equiparação para fins tributários e previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos, foi revogada pela Lei nº 12.395/2011, que limitou tal equiparação apenas para fins de fiscalização e controle no tocante à responsabilização de dirigentes e administradores, em consonância com o *caput* do artigo;
- pondera que a regra de isenção temporária não se lhe aplica, porquanto o § 9º do art. 27 da Lei Pelé, com redação dada pela Lei nº 10.672/2003, facultou às associações a constituição de sociedade empresária, sendo que, posteriormente, o art. 13 da Lei nº 11.345, de 2006, assegurou por cinco anos às entidades desportivas da modalidade futebol o regime de isenção para aquelas entidades que constituíram sociedades empresárias;
- adiciona que, para as entidades que constituíram sociedade empresária, garantiu-se isenção temporária, enquanto, para as que não constituíram, não faz sentido falar em isenção temporária, pela elementar circunstância de que não se perdeu seu caráter de associativismo civil. Acrescenta que a Lei Pelé, em matéria de tributação, e especialmente para fins de isenção fiscal, não faz qualquer distinção entre o desporto profissional e o não profissional, restando desprovida de fundamento lógico a pretensão da administração fazendária de não enquadramento do clube impugnante na regra da isenção;
- transcreve trechos do voto proferido no Acórdão nº 06-35.665, desta Turma, relativo a autuação similar, também contra clube de futebol. Entretanto, aponta que, ao contrário do caso apreciado alhures, este clube impugnante apresenta viés de enquadramento como entidade de caráter cultural ou recreativa, dada a notória existência de instalações adequadas para a recreação de seus associados no clube social independentes do vínculo ao futebol profissional, tais como piscinas, parques, bosque, quadras esportivas, áreas de lazer, churrasqueiras,

salas de eventos ou vídeos, etc. Enfatiza, ainda, seu enquadramento como associação civil que presta os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, a teor do seu art. 2.º;

- contesta as assertivas veiculadas no Termo de Verificação fiscal de que os clubes não prestariam serviços e também não colocariam serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. Discorre a respeito da prestação de serviços por clubes de futebol;
- a título de considerações finais, veicula alegações relativas a isenções tributárias;
- em tópico específico, a contribuinte contesta as multas lançadas, qualificando-as de confiscatórias, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Foram anexados os documentos de fls. 273-320.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 06-37.819 (fls. 331-349) de 23/12/2012, por unanimidade de votos, considerou improcedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2007, 2008*

*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.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*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*

Processo nº 10980.723994/2012-45  
Acórdão n.º **1402-001.726**

**S1-C4T2**  
Fl. 358

---

*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.”*

Contra a aludida decisão, a DRJ interpôs recurso de ofício por ter o crédito tributário exonerado ultrapassado o limite de alçada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A matéria em discussão não é pacífica.

Na linha de entendimento da decisão recorrida, o Parecer nº 086/2012/CONJUR-ME/CGU/AGU, de 03 de setembro de 2012, cuja ementa transcreve-se a seguir.

*Autuações da RFB contra entidades de prática desportiva que desenvolvem a modalidade futebol de forma profissional - descaracterização de sua natureza jurídica associativa. Imposição de adoção do modelo de sociedades empresárias.*

*O futebol integra o patrimônio cultural brasileiro e reveste-se de elevado interesse social.*

*Inobservância do princípio constitucional da liberdade associativa (CF art. 5º XVII) e da autonomia das entidades desportivas (CF art. 217 I).*

*Desrespeito à Carta Olímpica e, conseqüentemente, ao disposto no §1º do art. 1º da Lei 9.615/1998.*

*Não configuração de cancelamento legal dos benefícios tributários concedidos através da Lei Nº 9.532/1997 e da Medida Provisória Nº 2.158-35/2001 àqueles clubes de futebol.*

Conclui aquele parecer:

1. o desporto é elemento constitutivo da cultura nacional e, na forma da Lei Pelé, integra o patrimônio cultural brasileiro, sendo considerada de elevado interesse social;
2. a descon sideração do princípio da liberdade associativa e conseqüente obrigatoriedade de transformação das entidades de prática desportiva em sociedades empresárias acarreta em efeitos deletérios à organização do desporto;
3. além de se tratar de ferimento ao disposto na Constituição Federal e na Lei Geral do Desporto quanto à autonomia das entidades desportivas, a interpretação equivocada da RFB ataca os princípios inscritos na Carta Olímpica, a qual o Brasil assente.
4. não houve qualquer modificação nas normas federais que tenha cancelado as isenções tributárias previstas na Lei Nº 9.532/1997 e na Medida Provisória Nº 2.158-35/2001 às entidades de prática desportiva que desenvolvam a modalidade futebol de forma

**profissional, desde que sua natureza jurídica seja a de associações civis sem finalidade lucrativa.**

(destaquei).

Em sentido contrário, o Parecer PGFN/CAT/Nº 2567/2012 entende que ainda que seja possível para uma entidade do desporto profissional adotar a forma de associação civil sem fins lucrativos, os princípios contidos no Art. 145, § 1º (Capacidade contributiva) e Art. 150, II (Vedação de tratamento desigual), ambos da Constituição Federal, levariam a entender que o Art. 27, § 13 da Lei nº 9.615, de 1998, teria afastado a aplicação das normas de isenção contidas no Art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e nos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 2001, para as entidades de desporto profissional, inclusive os clubes de futebol, logo, conclui ser equivocado o entendimento firmado no Parecer 086/2012/CONJUR-ME/AGU, que entende pela incidência das normas de isenção.

Para o caso concreto, entendo que a decisão recorrida se mantém pelos seus próprios fundamentos, que passo a reproduzir na forma a seguir apresentada.

1. Consideração introdutória

É fato notório e incontroverso que a entidade autuada é, para além de um time de futebol, um clube sócio-recreativo que disponibiliza múltiplos serviços aos seus associados. Esse ponto quedou explicitamente reconhecido pelo autuante, ao enfatizar que a tributação recaiu somente sobre parte das receitas (Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal, fls. 26), *verbis*:

"Importante ressaltar que estão sendo tributadas apenas as receitas ligadas ao futebol profissional, permanecendo isentas as receitas ligadas inequivocamente às atividades recreativas e sociais do sujeito passivo." (Grifei).

Vê-se, portanto, que o autuante considerou a autuada *meio* isenta - ou *meio* tributada - com relação aos seus resultados, lançando o IRPJ e a CSLL que entendeu incidir sobre a parte dos resultados supostamente tributáveis. O ponto a ser enfatizado aqui é que o autuante reconheceu que, na essência, a impugnante é entidade intrinsecamente isenta, e que a tributação deveria recair apenas sobre parte de seus resultados.

Ocorre que tal proceder discrepa frontalmente da orientação oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, veiculada no "Perguntas e Respostas" publicado neste ano, disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloI-DeclaracoesdaPessoaJuridica2012.pdf>, ou mais atual:

[http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo\\_I\\_DeclaracoesdaPessoaJuridica\\_2013.pdf](http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2013/Capitulo_I_DeclaracoesdaPessoaJuridica_2013.pdf), *verbis*:

*"030 - A prática de atos comuns às pessoas jurídicas com fins lucrativos descaracteriza a isenção?"*

*Não pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto imunes, com os rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade.*

*Da mesma forma, não é possível a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.*

*Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e PNCST nº 162, de 1974.*

Acrescento que a mesma orientação tem constado reiteradamente do "Perguntas e Respostas" do IRPJ há mais de uma década. Aliás, ignoro se alguma vez foi veiculada orientação em sentido contrário.

Ressalto a existência de hipóteses de incidência de tributos sobre apenas parte dos resultados da entidade, conforme se vê no art. 183 do RIR/99, *verbis*:

*"Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º): [...]"*

O próprio § 2º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estatui que não estão abrangidos pela isenção do imposto os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

O ponto relevante, contudo, reside na circunstância de que tais hipóteses - e a forma de tributação cabível - se encontram expressamente previstas na legislação. Não decorrem, portanto, do livre alvedrio de cada servidor fiscal. Em assim sendo, o lançamento incide no erro - capital a meu ver - de cindir os resultados da autuada em tributáveis (parcela decorrente das receitas auferidas na atividade de futebol profissional) e isentos (demais receitas inerentes a clube sócio-recreativo).

Entendo que esse critério, de per si, já seria suficiente para a improcedência do lançamento. Contudo, conforme apontado pela impugnante, também no mérito entendo que o lançamento não se sustém, conforme passo a demonstrar.

## 1.2. DA ISENÇÃO EM FACE DO IRPJ E DA CSLL

Trata-se de matéria já posta à apreciação desta Turma Julgadora nos Acórdãos nº 35.665, de 29/02/2012, e nº 35.951, de 15 de março de 2012, ambos por mim relatados, e de cujos fundamentos me valho para reiterar o convencimento de que persisto imbuído.

Ao contrário da impugnante - que inequivocamente é um clube sócio recreativo e por isso a tributação recaiu sobre apenas **parte** de seus resultados -, os sujeitos passivos dos outros julgados eram entidades dedicadas exclusivamente à prática do desporto profissional. Por isso, lá o busílis consistia em **determinar se aquelas entidades se encontravam - ou não - sob o pálio da isenção**. Aqui não há que se perquirir se a impugnante é uma entidade que faz jus à isenção, porque inequivocamente ela o é, e como tal já foi reconhecida pelo autuante, **na parte relativa às receitas do clube social**.

A questão aqui consiste em definir se a exploração de prática desportiva, de caráter profissional, constitui empecilho para que uma entidade frua uma isenção a que faria jus - de forma incontroversa - caso não houvesse a exploração da prática desportiva.

Volto os olhos para o artigo 18 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que teria, no entender da fiscalização, revogado a isenção da impugnante, *verbis*:

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

*I - educacionais;*

*II - de assistência à saúde;*

*- de administração de planos de saúde;*

*- de prática desportiva, de caráter profissional;*

*V - de administração do desporto.*

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

Como se vê, o *caput* revogou a isenção das entidades que se dediquem às atividades aludidas nos incisos, mas o parágrafo único assegurou a fruição do benefício às entidades que se enquadrarem nas condições do art. 12 ou do art. 15.

No caso presente, trata-se de instituição enumerada no art. 15, *verbis*:

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

Reitero que nenhuma dúvida existe de que a impugnante é, intrinsecamente, uma entidade recreativa.

O autuante fundamenta seu entendimento (fls. 26) nos seguintes termos:

*"A condição de instituição de caráter recreativo também não se aplica integralmente, pois, em função da interpretação restrita do CTN, não há como aceitar tal enquadramento através da interpretação extensiva ou de integração analógica. A isenção do IRPJ para instituições recreativas tem por finalidade estimular atividades de lazer, recreação e prática de esporte amador. Entidades desportivas dedicadas ao futebol profissional não são estritamente recreativas." (Negritei).*

Entende o autuante, portanto, que somente as entidades **estritamente** recreativas estão alcançadas pela isenção e que tais entidades poderiam dedicar-se apenas ao esporte amador. Em outras palavras, a mera circunstância de haver a prática desportiva, de caráter profissional, suprimiria o direito à isenção. Penso, entretanto, que esse entendimento somente se justificaria em face da leitura isolada do artigo 15 acima transcrito, que sozinho já concede isenção às entidades *estritamente* recreativas.

O autuante ignora por completo o parágrafo único do art. 18, que assegurou a fruição do benefício para qualquer entidade que, enquadrada no art. 15, **também se dedique à prática desportiva, de caráter profissional.**

Repito, por força do art. 15, as entidades *estritamente* recreativas, já eram beneficiárias da isenção. Para tais entidades, o parágrafo único do art. 18 é **absolutamente inoperante**, porque não existe necessidade de assegurar um benefício do qual já dispõem.

Para que o parágrafo único do art. 18 faça algum sentido é necessário admitir que veio autorizar que as entidades nele mencionadas - todas previamente beneficiárias de imunidade ou isenção - exerçam as **atividades econômicas** listadas nos incisos do *caput* do artigo, **sem perder o benefício fiscal**.

O autuante argumenta (fls. 26), *verbis*:

*"É importante perceber que a isenção do IRPJ é para as receitas das atividades listadas no art. 15, em interpretação literal. O sujeito passivo obtém receitas da exploração do futebol profissional (publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc.), com o principal objetivo de vencer campeonatos de futebol. Não há filantropia, cultura, recreação e pesquisa científica com o fruto dessas receitas obtidas..."*

Ora, a isenção do artigo 15 é para as receitas inerentes às atividades das entidades contempladas no artigo 15, em interpretação literal, como advoga o autuante. Mas **não é dessa isenção que se está aqui cogitando**. O benefício em questão é outro; trata-se daquele previsto no parágrafo único do artigo 18, que garante àquelas entidades do artigo 15 o exercício das atividades - todas elas econômicas - listadas no artigo 18, mantendo a isenção da qual são titulares.

Mas o autuante argumenta que tais receitas advêm de exploração de atividade econômica, insistindo que o parágrafo único do art. 2º da Lei Pelé afirma expressamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica.

Ora, o objetivo do parágrafo único do art. 18 foi exatamente permitir que as entidades ali referidas conservassem a isenção, quando exercessem as atividades econômicas listadas nos diversos incisos do artigo. É óbvio que, caso as receitas adviessem de filantropia, cultura, recreação, etc., não haveria a necessidade de ter assegurada a fruição da isenção, uma vez que tais receitas já são intrinsecamente isentas.

Parece-me óbvio, portanto, que o único sentido possível do parágrafo único do artigo 18 é aquele que, excepcionalmente, concilia o exercício de determinada atividade econômica com a isenção de algumas entidades, permitindo-lhes conservarem o benefício intrínseco, **mesmo exercendo tais atividades**.

Entendo, portanto, que o lançamento é improcedente, porque ignora a isenção expressamente assegurada pelo parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, aos clubes recreativos.

Entretanto, mesmo que a impugnante não fosse um autêntico clube recreativo, entendo que também faria jus à isenção, pelo mesmo dispositivo legal, mas na condição de associação civil que presta os serviços para os quais foi instituída, e os coloca à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Esse foi o entendimento esposado nos votos anteriormente referidos, cujos pontos mais relevantes passo a reproduzir.

"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 dívida a respeito existia até a edição da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, cujo art. 18 revogou a isenção das entidades que se dediquem às atividades de **prática desportiva, de caráter profissional**, ressalvando, contudo, a continuidade do benefício para as **instituições** de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as **associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos**.

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

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, (...)

Esse enquadramento foi rejeitado com veemência pelo autuante (fls. 26), verbis:

"Poder-se-ia argumentar que o sujeito passivo enquadra-se nas 'associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos', mas ficaria difícil sustentar tal argumentação, uma vez que o sujeito passivo não presta nenhum tipo de serviço."

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

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

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

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

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

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

1º)

"Assim como foi desenvolvido o método SrvQual, um instrumento de avaliação da qualidade dos serviços elaborado por Berry, Parasuraman e Zeithaml (1988) e que estabelecia as cinco dimensões da qualidade dos serviços - confiabilidade, sensibilidade, segurança, empatia e tangíveis, McDonald et al, (1995) desenvolveram um método de avaliação de **serviços prestados em eventos esportivos** chamada TeamQual. O método é um instrumento de avaliação da qualidade dos serviços em eventos esportivos e foi aplicado, inicialmente, em todas as franquias da Associação Norte-Americana de Basquete (NBA), com os compradores de ingressos antecipados. o TeamQual teve, como referência, os mesmos conceitos utilizados na avaliação de serviços do método Servqual. Posteriormente, foi elaborada por Theodorakis e Kambitsis, (1998), citados por Theodorakis et al (2001), a ferramenta SportServ também com o objetivo de avaliar a qualidade dos serviços em eventos esportivos."

2º)

"O futebol é uma forma de entretenimento e, como tal, deve ser considerada a qualidade dos **vários serviços que compõem a realização de jogos**. Os torcedores devem ser considerados como clientes ou consumidores pelos clubes, com expectativas que podem ser satisfeitas ou não ao longo do período de duração dos jogos ou além deles. A satisfação das expectativas dos torcedores **através dos serviços prestados** contribuirá para que eles retornem nos jogos seguintes."Com respeito ao segundo questionamento, voltado ao que se poderia **entender por colocar os serviços "à disposição do grupo de pessoas a quem 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 apega 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](http://www.abong.org.br/novosite/download/novo_codigo.doc), verbis:

*"Definição de associações*

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

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

*Esta definição, ao adotar a expressão 'fins não econômicos', causou muita preocupação para as associações, especialmente aquelas que têm **atividades econômicas (isto é, comercialização de bens ou serviços)***

como uma fonte de recursos. Há receio de tais organizações serem consideradas sociedades em virtude dessas atividades, o que lhes traria conseqüências graves: teriam descaracterizado seu formato associativo e perderiam, entre outros, o direito a seus benefícios fiscais (imunidades, isenções e incentivos). O receio é compartilhado tanto por pequenas organizações de base quanto grandes instituições privadas (do porte de hospitais e universidades).

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

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

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

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

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

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

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

No caso presente, não consta - e a fiscalização sequer alegou - que a impugnante distribua seus eventuais resultados positivos, em vez de aplicá-los, integralmente, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. De qualquer forma, caso tal fato - que não está

previsto nos estatutos - aconteça, a entidade perderá a isenção por descumprimento dos requisitos previstos nas alíneas "a" e "b" do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que, respectivamente, vedam a remuneração de dirigentes por serviços prestados e determinam a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Mas isso, advirto, perde uma isenção que possui, após a cabal comprovação da ocorrência, e em procedimento específico.

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

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

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

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

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

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

Em face de tal preceito, entendo que o legislador necessariamente compatibilizou a condição de entidade sem fins lucrativos com o exercício de prática desportiva, de caráter profissional, que é atividade econômica. Não me parece lógico, portanto, admitir que o simples exercício de atividade econômica tenha o condão de descaracterizar a condição de sem fins lucrativos, para fins da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Se assim não for, qual o sentido da norma?

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

*Ora, qual a razão de o Poder Executivo intentar revogar a isenção para tais atividades? Teria a pretensão de cobrar IRPJ das entidades beneficentes e filantrópicas quando estas estivessem a prestar assistência gratuita? Penso que não. Entendo que foi pelo fato de constituírem atividades econômicas, exercidas no propósito inequívoco de auferirem resultados positivos para as entidades.*

*Faria sentido revogar a isenção da atividade educacional ou de assistência à saúde prestada gratuitamente, ao público em geral ou mesmo apenas ao universo de associados?*

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

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

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

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

**beneficiário explore alguma atividade econômica que lhe propicie ganhos, ou seja, que haja lucro. Penso que esse foi o comando traçado pelo legislador e que deverá ser respeitado, ainda que, individualmente, consideremos equivocado.**

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

É relevante registrar, ainda, que o autuante também utilizou como base de seu entendimento o § 13 do art. 27 da Lei Pelé, transcrito às fls. 27, 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, descaracterizase a condição de associação civil sem fins lucrativos e aplica-se a tributação como se fosse uma empresa."

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

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

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

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

Contudo, a mesma lei veiculou o seguinte permissivo:

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

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

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

III - **contratar sociedade comercial para gerir suas atividades desportivas.**

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

A Lei Pelé (Nº 9.615, de 1998), tentou 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 privadas de:**

I - **sociedades civis de fins econômicos;**

II - **sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;**

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

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

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

"Art. 94. **As entidades desportivas praticantes ou participantes de competições de atletas profissionais terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto no art. 27.**" (Grifei).

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

"Art. 27. **É facultado à entidade de prática desportiva participante de competições profissionais:**

- I - transformar-se em sociedade civil de fins econômicos;
- II - transformar-se em sociedade comercial;
- III - constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais." (Grifei).

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

"Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, **independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406**, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no **caput** do art. 1.017 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros." (Grifei).

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

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

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

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

Prosseguindo na análise, mas mudando o enfoque, registro que **constatet** que a Administração Tributária, em três oportunidades

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

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

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

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

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

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

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

2) *Excerto do Relatório do Acórdão nº 6.872:*

*"2. Analisando os fins e objetivos sociais da pessoa jurídica interessada, expressos em seu estatuto social, e tendo em conta o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, que define como isentas as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, condicionando a isenção à satisfação dos requisitos fixados no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º, e nos arts. 13, 14 e 15, todos da Lei nº 9.532/1997, a autoridade fiscal*

*constatou o não cumprimento de alguns destes requisitos legais para o gozo do benefício da isenção, tal como explicitado no relatório acostado aos autos deste processo e resumido abaixo (fls. 02/17 do processo 19515.000956/2004-71 e 2/18 do processo 19515.000957/2004-16)"*

3) *Excerto do Relatório do Acórdão nº 15.876:*

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

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

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

4) *Excerto do Voto do Acórdão nº 6.476:*

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

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

*No mesmo sentido são os Acórdãos exarados no PAF nº 19515.000956/2004-71 (Recurso Voluntário nº 156.214, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) e no PAF nº 18471.000461/2003-52 (Recurso Voluntário nº 142.979, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Em ambos houve a **prévia suspensão da isenção, procedimento convalidado pelo CARF.***



*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.*

*Em face do exposto, voto pela improcedência do lançamento.*

*É como voto.*

Assinado digitalmente.

*Wanaldir Aparecido Maia - Relator - AFRFB matrícula nº 65.664.”*

Por fim, trago os precedentes deste CARF sobre o assunto.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*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 tem assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. (Interessado: Fazenda Nacional (RO), Coritiba Foot Ball Club, Acórdão 1401-000.838, de 08/08/2012 que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício)*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2006, 2007*

*CLUBES DE FUTEBOL CONSTITUÍDOS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL. As associações civis sem fins lucrativos inclusive clubes de futebol que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, pelo art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL. (Interessado: Goiás Esporte Clube, Acórdão 1402-001.311, de 05/02/2013 que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário apresentado)*

Processo nº 10980.723994/2012-45  
Acórdão n.º **1402-001.726**

**S1-C4T2**  
Fl. 377

---

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator

CÓPIA