



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

Processo nº 10980.725900/2011-91
Recurso nº 943.816 De Ofício
Acórdão nº 1401-000.838 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente Fazenda Nacional
Interessado Coritiba Foot Ball Club

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 tiveram, tem assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que integra o acórdão recorrido, fls. 962-965:

Este processo trata dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 03-08) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 09-13), mediante os quais se exige da autuada o crédito tributário total de R\$ 5.864.198,38, incluindo juros moratórios calculados até o mês de novembro de 2011, 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. 1525, foi sintetizada no auto de infração do IRPJ nos seguintes termos:

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

Apresentação de DIPJ na condição de isento de IRPJ e CSLL. Entretanto, por se tratar de entidade desportiva dedicada ao futebol profissional, está sujeita à tributação como se fosse uma empresa. As receitas estavam escrituradas, mas não foram oferecidas à tributação. Os detalhes estão descritos no Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal em anexo.”

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

A autuada foi cientificada do lançamento em 22/11/2011 (fls. 03) e apresentou tempestivamente, em 20/12/2011, a impugnação de fls. 873887 em que, após exposição sumária dos fatos e do direito, veicula as alegações adiante sintetizadas:

- aduz que a pretensão contida no auto de infração se assenta em que o art. 18, inciso IV, da Lei nº 9.532, de 1997, teria supostamente revogado a isenção do IRPJ concedida pelo art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964. Enfatiza que a pretensão se assenta em alteração legislativa ocorrida há mais de 10 anos, o que inviabilizaria ao Fisco pretender agora, após o transcurso de mais de 10 anos, emprestar nova interpretação a tais dispositivos para daí retirar efeitos inesperados, surpreendentes, jamais adotados por ele mesmo;

- perora que, no ponto, é simples a arguição e está em que, na hipótese de alteração legislativa, conta a Receita Federal com somente 5 anos para, mediante interpretação, adotar procedimentos distintos daqueles adotados até a alteração e em que, após o transcurso de 5 anos, passa a estar fulminada pela

decadência e qualquer pretensão de lançamento, e bem assim

alcançada pela prescrição qualquer pretensão de cobrança. Por tal fundamento, requer seja reconhecida a decadência do direito de lançamento e a prescrição de qualquer pretensão correlata de cobrança, e bem assim para, por apontada prática fazendária reiterada em sentido contrário à pretensão articulada no auto de infração, reconhecer a insubsistência do auto de infração, mediante aplicação do art. 100, III, do Código Tributário Nacional;

- com respeito ao que chama de mérito puro, argumenta que o sentido último do auto de infração impugnado é o de equiparar o tratamento tributário dado aos clubes de futebol ao tratamento tributário dado às empresas privadas com fins lucrativos, e nisso incide o lançamento em esquema de violência frontal ao art. 217 da Constituição Federal, em cujo inciso III se prevê tratamento diferenciado para o desporto profissional e o não profissional. Acrescenta que, a ser válida a interpretação dada no lançamento, nenhum tratamento diferenciado estaria sendo ao desporto profissional, nem ao desporto não profissional, ambas atividades desenvolvidas pelo clube impugnante;

- afirma que, na tese do auto de infração, o art. 18 da Lei nº 9.532/97 teria procedido a uma revogação em linha e 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, mas que incide em error in judicando gravíssimo que terminaria por inviabilizar a atividade desportiva no País;

- afirma que o lançamento não resiste a teste de razoabilidade, proporcionalidade, legalidade, impessoalidade e eficiência, como se propõe a demonstrar. Aponta que o auto de infração reconhece que a alteração não elide, conforme o caso, a fruição de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou 15 da Lei nº 9.532/97 e afirma que sua situação apresente perfeita subsunção no sistema normativo, pois, além do seu caráter associativo recreativo e cultural, sem fins lucrativos (art. 12), cumpre integralmente os requisitos do art. 15, pelas razões que aponta;

- argumenta que, para os fins do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997, relevância jurídica que há é quanto ao destino dos recursos gerados pela instituição, sendo suficiente para a isenção, que a instituição apresente as características de associativismo filantrópico, recreativo, cultural ou científico caráter recreativo ou cultural, sem fins lucrativos, e bem assim que cumpra a instituição os demais requisitos previstos em referido dispositivo legal. Sustenta que, nesse contexto, considerando que não apresenta fins lucrativos e constitui associação de natureza recreativa e cultural e que cumpre os requisitos do art. 15, da Lei nº 9.532/97, é de direito seu enquadramento no regime de isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/97.

- aduz que, de forma contrária à Constituição, à legislação infraconstitucional e às práticas históricas da própria Receita Federal, o auto de infração equiparou as entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais às sociedades empresárias, visando com isso a equiparação do clube impugnante para fins tributários. Afirma que a equiparação dada pelo art. 27 da Lei Pelé se dá apenas no que se refere à responsabilidade patrimonial dos dirigentes, nos termos dos art. 50 e 1.017 do Código Civil;

- aponta que o Termo de Verificação Fiscal menciona os §§ 11 e 13, do art. 27 da Lei Pelé, em suas redações antigas, para encadear raciocínio de equiparação das associações civis sem fins lucrativos à sociedades empresárias para fins tributários e, por consequência, o seu não enquadramento na regra de isenção. Afirma, porém, que a Lei nº 10.672, de 2003, que previu 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, conforme quadro espelhado às fls. 883, que confronta a redação anterior e a atual;

- salienta que a regra de isenção temporária não se aplica ao clube impugnante, argumentando que o § 9º do art. 27 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), com redação dada pela Lei nº 10.672/2003, facultou às associações a constituição de sociedade empresária. Adiciona que, posteriormente, o art. 13 da Lei nº 11.345/2006 assegurou por cinco anos às entidades desportivas da modalidade futebol o regime de isenção para aquelas entidades que constituíram sociedade empresária. Assim, para as entidades que fizeram uso da faculdade do § 9º do art. 27, da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) e constituíram sociedade empresária, garantiu-se isenção temporária. De outro lado, para as entidades que não constituíram sociedade empresária, como é o seu caso, não faz sentido falar em isenção temporária, e isso pela elementar circunstância de que não perderam seu caráter de associativismo civil “que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos”, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

Argumenta 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 jurídico a pretensão da administração fazendária de não enquadramento do clube na regra de isenção.

Contemplando a hipótese de não acolhimento de sua tese, argumenta que os encargos tributários deverão incidir apenas sobre as receitas decorrentes do futebol profissional, permanecendo isentas as receitas próprias das atividades do clube social, de forma que a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, com a incidência não-cumulativa, é o valor do faturamento mensal, devendo ser abatidos os créditos que menciona.

Em 17 de janeiro de 2012 a impugnante apresentou a petição de fls. 920-923, onde, a título de aditamento à impugnação, verte a seguinte argumentação:

- aduz que, após notificada do auto de infração, e considerando que o procedimento fiscal teria sido lavrado com base em suposta Solução de Consulta prolatada por órgão da Secretaria da Receita Federal, presumivelmente em 2004, na qual se conteria o entendimento de não enquadramento dos clubes de futebol na regra de isenção prevista na Lei nº 9.532, de 1997, formulou petição administrativa de informações sobre o teor da referida consulta e, por meio do ofício nº 666/2011/DRF/CTA/GAB, lhe foi respondido que, nos termos do art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 02/05/2007, os extratos das ementas das Soluções de Consulta são publicados no Diário Oficial da União;

- qualifica a resposta de informação imprecisa, que não determina a existência ou não da Solução de Consulta, mas que admite, de forma implícita, que, se existente a Solução de Consulta, não foi publicada, senão eventualmente, na forma de ementa, o que materializaria hipótese, no plano formal e material, de violação aos princípios constitucionais de legalidade, publicidade, ampla defesa, ao direito de informação e, em sede infraconstitucional, violação ao art. 1º da Lei nº 9.051, de 1995;

- pondera que o lançamento veicula pretensão de constituir crédito tributário em relação ao qual o clube peticionário goza de isenção há quase cinquenta anos, nos termos do art. 30, da Lei nº 4.506, de 1964 e leis posteriores, e tal pretensão estaria fundada em suposta Solução de Consulta que veicularia tal entendimento de não-enquadramento dos clubes de futebol na regra de isenção prevista na Lei nº 9.532, de 1997;

- argumenta que requereu a disponibilização do inteiro teor da Solução de Consulta, o que terminou, na prática, sendo recusado pela Administração. Qualifica a situação de gravíssima, na medida em que se está a cogitar de uma Solução de Consulta a rigor secreta, mas com insólita pretensão de alterar práticas reiteradas das autoridades administrativas que reconheciam a isenção do clube impugnante havia já cerca de 50 anos;

- qualifica a ocorrência de a) inconstitucionalidade por violação ao direito de informação; b) inconstitucionalidade por violação ao princípio da ampla defesa; c) inconstitucionalidade por violação aos princípios que regem a administração pública; e d) ilegalidade, por contrariar o art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, em virtude de ausência de exposição da motivação que agravou os encargos tributários do clube impugnante. Arremata requerendo a decretação da nulidade do auto de infração.

A 1ª Turma da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação, por meio do Acórdão nº 06-35.665, que recebeu a seguinte ementa (fls. 961):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

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.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Devido ao valor exonerado, houve apresentação de recurso de ofício, endereçado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

Trata o presente processo, basicamente, de analisar se as associações civis que se dediquem às atividades desportivas de caráter profissional são, em regra, beneficiadas com a isenção do pagamento do IRPJ e CSLL, nos termos estabelecidos pelo art. 15 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, *verbis* (grifado):

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.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

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

As autoridades autuantes consideraram que os clubes de futebol, ainda que organizados como associações civis, não prestam serviços, razão pela qual não poderiam se beneficiar da isenção de que trata o artigo retrotranscrito. Para maior clareza, transcrevo as alegações dos autuantes:

Poderia-se (sic) 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. O art. 1º de seu Estatuto traz: ‘O CORITIBA FOOT BALL CLUB, fundado em 12 de outubro de 1909, é uma entidade de prática desportiva, sem fins lucrativos, visando o desenvolvimento da educação física e a promoção de atividades cívicas, sociais, filantrópicas e culturais, tendo o futebol como base’. Não há nenhuma menção de prestação de serviços entre os objetivos da entidade, mesmo porque isso não ocorre na prática. Nos termos da legislação do IRPJ, nenhum serviço é prestado pelo sujeito passivo. (Grifei).

O colegiado julgador *a quo* discordou desse entendimento, após proceder uma detalhada análise dos quatro requisitos estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9.532/97, para que as

associações civis que se dediquem às atividades desportivas de caráter profissional possam usufruir da isenção do IRPJ e CSLL, a saber:

- a) prestar os serviços para que os quais houverem sido instituídas;
- b) colocar estes serviços à disposição das pessoas a que se destinam;
- c) enquadrar-se no conceito de sociedades civis sem fins lucrativos;
- d) atender aos requisitos dos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.

Efetiva prestação de serviços

A decisão de primeira instância demonstrou, com grande propriedade, que os clubes de futebol profissional efetivamente são entidades prestadoras de serviços.

Por concordar integralmente com os argumentos da decisão de piso, adoto e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir, fls. 966-967 (grifado no original):

*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 [...]*

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:

*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.*

Nestes termos, considero amplamente demonstrado que os clubes de futebol profissional em geral (e a recorrente, em particular) são entidades prestadoras de serviços, atendendo, pois, o primeiro requisito para usufruir da isenção do IRPJ e CSLL, previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Colocação dos serviços à disposição das pessoas a que se destinam

Também em relação a este tema, a decisão de primeira instância procedeu uma análise bastante profunda sobre o conceito de "disponibilização dos serviços" prestados pelos clubes de futebol.

Reconhecendo a elevada qualidade daquela análise, mais uma vez limito-me a adotar e transcrevo parcialmente as razões de decidir constantes do acórdão de piso, fls. 967-968 (grifado no original):

Com respeito ao segundo questionamento, voltado ao que se poderia entender por colocar os serviços "à disposição do grupo de pessoas a que se destinam", também não me parece adequado o entendimento de que a colocação dos serviços deveria estar restrita ao grupo de associados.

*No caso de uma universidade ou hospital constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos, carece de lógica o entendimento de que, para gozar da isenção, os serviços de saúde ou de educação devam ser ofertados apenas aos próprios sócios da instituição. Não faz sentido entender que uma **universidade, para conservar a isenção, deva prestar serviços de***

educação apenas a seus associados. Da mesma forma, não é lógico entender que um hospital, sob pena de perder a isenção, somente poderá cobrar pelos serviços de assistência à saúde prestados aos próprios associados. Não me persuado de que esse tenha sido o objetivo da norma legal.

Transpondo o raciocínio para as associações que exploram o desporto profissional, notadamente os clubes de futebol, não enxergo lógica na idéia de que, para fazerem jus à isenção, deveriam prestar serviços apenas a seus associados – e não ao público em geral. Com efeito, seria necessário conceber uma realidade em que o time só jogasse consigo mesmo, em partidas assistidas apenas por seus associados e jamais sequer transmitidas pela TV, por exemplo. Isso porque, sempre que jogasse com outros times, necessariamente haveria a colocação de serviços para pessoas estranhas ao seu quadro social.

Entendo, portanto, ser inerente à prática desportiva, de caráter profissional, que os serviços não sejam disponibilizados apenas aos associados, e sim à coletividade em geral.

Nestes termos, considero amplamente demonstrado que os clubes de futebol profissional em geral (e a recorrente, em particular) são entidades que efetivamente colocam os seus serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam (sociedade em geral). Por esta razão, considero que tais entidades também atendem ao segundo requisito para usufruir da isenção do IRPJ e CSLL, previsto no art. 15 da Lei nº 9.532/97.

Ausência de fins lucrativos

Em relação a este tema, a decisão de primeira instância analisou detalhadamente a legislação tributária aplicável, chegando à conclusão de que o elemento que diferencia uma sociedade de uma associação civil não é a natureza da atividade desenvolvida, mas sim a possibilidade de os sócios dividirem - ou não - o resultado da referida atividade.

Mais uma vez reconheço a qualidade da análise contida na decisão de piso, razão pela qual, mais uma vez, adoto e transcrevo parcialmente suas razões de decidir, fls. 968-971 (grifos e sublinhados do original):

*Outro ponto ao qual se apegava o autuante consiste no fato de a lei nº 9.615, de 1998 (Lei Pelé), no parágrafo único do seu art. 2º, haver declarado expressamente que **a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica. O raciocínio é que não seria compatível o exercício de atividade econômica por associação sem fins lucrativos.** Também nesse ponto considero que a fiscalização está equivocada.*

A propósito, transcrevo excerto de artigo publicado, ainda no mês de fevereiro de 2003 imediatamente após a vigência do novo Código Civil, portanto por José Fernando Latorre e outros no endereço http://www.abong.org.br/novosite/download/novo_codigo.doc, verbis:

Definição de associações

A alteração que mais chamou a atenção das organizações da sociedade civil diz respeito ao conceito de associação – antes definido pela doutrina e jurisprudência por falta de

previsão legal específica. Como expusemos, o **Novo Código Civil** introduz uma definição legal expressa para as associações em seu art. 53, transcrito a seguir:

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

Esta definição, ao adotar a expressão ‘fins não econômicos’, causou muita preocupação para as associações, especialmente aquelas que têm atividades econômicas (isto é, comercialização de bens ou serviços) como uma fonte de recursos. Há receio de tais organizações serem consideradas sociedades em virtude dessas atividades, o que lhes traria consequências graves: teriam descaracterizado seu formato associativo e perderiam, entre outros, o direito a seus benefícios fiscais (imunidades, isenções e incentivos). O receio é compartilhado tanto por pequenas organizações de base quanto grandes instituições privadas (do porte de hospitais e universidades).

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

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

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

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

Como se vê, na **sociedade** os sócios exploram uma **atividade econômica com fins de obtenção e partilha de lucros (resultados)**. Assim, **o que verdadeiramente diferencia uma sociedade de uma associação civil é a possibilidade de os sócios dividirem – ou não – o resultado da atividade explorada, e não**

a natureza da atividade exercida. Nas palavras de Maria Helena Diniz, “não perde a categoria de associação mesmo que realize negócios para manter ou aumentar o seu patrimônio, **sem, contudo, proporcionar ganhos aos associados.**”

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

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

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 transmutar o caráter de uma entidade que o explore, passando de ‘sem fins lucrativos’ para ‘com fins lucrativos’.

[...]

[...] 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 18 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.

No caso concreto, as autoridades fiscais sequer cogitaram de que a contribuinte (ora recorrente) distribuisse eventuais superávits aos seus associados. Sobre o tema, também se pronunciou com bastante propriedade este fato, fls. 969:

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.

Nestes termos, considero amplamente demonstrado que a recorrente também atende ao terceiro requisito para isenção de IRPJ e CSLL, uma vez que **não partilha os eventuais resultados positivos decorrentes de suas atividades entre os associados, mas sim, os destina integralmente à consecução de seu objetivo social.**

Resta, ainda, analisar o atendimento aos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da retrocitada Lei nº 9.532/97.

Atendimento dos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.

Por força do disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532/97, anteriormente transcrito, temos que as entidades isentas do IRPJ e CSLL também devem observar os requisitos aplicáveis às entidades imunes, previstos no art. 12 (§ 2º, alíneas “a” a “e” e § 3º) e art. 13 da referida Lei.

Para maior clareza, transcrevo os retrocitados dispositivos legais:

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*

[...]

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

Art. 13. Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

Parágrafo único. Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

No caso em apreço, as autoridades fiscais em momento algum afirmaram que a contribuinte tenha descumprido algum desses requisitos. A análise cuidadosa dos elementos constantes dos autos, com destaque para o balanço patrimonial de fls. 81-90, também não revela nenhum indício de que a contribuinte cometido desvio de finalidade, ou tenha remunerado, por qualquer forma, seus dirigentes ou, ainda, tenha deixado de escriturar alguma parte de suas receitas ou despesas.

Assim sendo, considero inteiramente correta a conclusão do acórdão de piso, assim expressa às fls. 977:

Documento assinado digitalmente em 23/10/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 1

2/12/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 23/10/2012 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS

Impresso em 14/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Em face dessa realidade, e à luz da legislação atual, não vejo como negar que a **impugnante** se amolda ao conceito de **associação civil sem fins lucrativos** que preste os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, habilitando-se, assim, ao gozo da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, por força do parágrafo único do art. 18 da mesma lei. Isenção essa que poderá, em face de fatos concretos, ser suspensa pela Autoridade Tributária, o que, ressaltado, não ocorreu nestes autos.*

Em complemento a esta conclusão do acórdão de piso, acrescento que inexistem nos autos qualquer acusação, prova ou indício de inobservância dos requisitos previstos nos arts. 12 e 13 da Lei nº 9.532/97.

Por esta razão, entendo que a contribuinte pode, em relação ao ano-calendário de 2008, usufruir da isenção de IRPJ e CSSL, prevista no art. 15 da retrocitada Lei.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator