



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

Processo nº 10980.726895/2011-34
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1201-001.676 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria PIS/COFINS ISENÇÃO
Recorrentes CLUBE ATLETICO PARANAENSE
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

DECADÊNCIA.CONTAGEM DO PRAZO.

Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, contudo, em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO E PERCENTUAL. LEGALIDADE

Aplicável a multa de ofício no lançamento de crédito tributário que deixou de ser recolhido ou declarado e no percentual determinado expressamente em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

O sócio ostensivo exerce a atividade constitutiva do objeto social, e a exerce em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade.

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este não se transmite àquela.

NEGOCIAÇÃO DE ATLETA. VANTAGEM ECONÔMICA. CLÁUSULA PENAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar em natureza indenizatória do valor recebido pela negociação do atleta quando as circunstâncias expõem a remuneração decorrente da operação mercantil.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITOS.

Do valor devido de PIS apurado pela aplicação do percentual legal, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos custos e despesas autorizados pela legislação, mediante a aplicação da mesma alíquota.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

O sócio ostensivo exerce a atividade constitutiva do objeto social, e a exerce em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade.

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este não se transmite àquela.

NEGOCIAÇÃO DE ATLETA. VANTAGEM ECONÔMICA. CLÁUSULA PENAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar em natureza indenizatória do valor recebido pela negociação do atleta quando as circunstâncias expõem a remuneração decorrente da operação mercantil.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITOS.

Do valor devido de PIS apurado pela aplicação do percentual legal, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos custos e despesas autorizados pela legislação, mediante a aplicação da mesma alíquota.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

INTIMAÇÕES. PROCURADORES.

Cabe negar o pleito dada a inexistência de previsão legal para que intimações sejam remetidas a representantes legais do contribuinte.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS. LANÇAMENTO. EFEITOS.

É descabido o lançamento de PIS e Cofins com base na não cumulatividade em relação às associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a autuação relativa ao Clube Atlético Paranaense, mantendo a autuação das SCP até o período não atingido pela decadência, vale dizer, a partir de agosto de 2006, compensando-se os créditos de PIS e COFINS comprovados nos autos. Vencidos a Conselheira Eva Maria Los (Relatora) e os Conselheiros Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Roberto Caparroz de Almeida, que davam provimento parcial ao Recurso de Ofício, para confirmar a autuação relativa ao Clube Atlético Paranaense e parcial provimento, em menor extensão, ao Recurso Voluntário, apenas para reconhecer o direito aos créditos de PIS e COFINS comprovados nos autos. Vencidos, ainda, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e José Roberto Adelino da Silva, que davam integral provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los- Relatora.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteado, José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, José Roberto Adelino da Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Gustavo Guimarães.

Relatório

1. Trata o processo dos autos de infração que exigem contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no valor de R\$5.133.777,86, devido à infração 001 - Incidência Não Cumulativa Padrão - Insuficiência de Recolhimentos, com fatos geradores mensais de 01/2005 a 12/2009; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins no montante de R\$25.976.204,62, devido à mesma infração e fatos geradores; ambas exigências apenas com multa de 75%, págs. 2.857/2.886; às págs. 2.837/2.855, Termo de Verificação e Encerramento

de Ação Fiscal, que descreve os fatos; as bases de cálculo estão explicadas às págs. 2.705/2.708.

2. O contribuinte apresentou impugnações em separado para cada auto, págs. 2.911/3.005 e 3.459/3.553, objetos do Acórdão nº 06-36.469 de 18 de abril de 2012, da DRJ em Curitiba/PR, págs. 4.010/4.030, que considerou a impugnação procedente em parte e o crédito tributário mantido em parte:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade, acolher em parte a prejudicial de decadência e as demais alegações de inconformidade para julgar procedente em parte os lançamentos questionados, reduzindo-os para R\$ 329.205,58 de PIS e R\$ 1.516.340,86 de Cofins (ambos não cumulativos), além dos consectários legais.

3. Haja vista o cancelamento de R\$4.804.572,28 de PIS e R\$24.459.863,76 acrescidos da multa de ofício de 75% e juros, no Acórdão, a DRJ/CTA recorreu de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

4. Cientificado em 11/05/2012, pág. 4.040 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 4.045/4.133, em 11/06/2012, tempestivo, resumido a seguir. Também foi cientificada a Fazenda Nacional por meio da procuradoria, pág. 4.285; às págs. 4.288/4.291, Petição da Recorrente para que este processo seja encaminhado à 2ª Turma da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF e reunido aos autos do processo nº 10980.726897/2011-23, porque os presentes autos decorrem dos lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL em relação aos quais foi proferido Acórdão pela DRJ/CTA, também objeto de Recursos de Ofício e Voluntário, encaminhado ao CARF e distribuído àquela Turma.

5. Relata que a cobrança em exame teve por base o entendimento do Autuante de que o Recorrente não gozaria da isenção do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS/Faturamento, tendo em vista a revogação do artigo 30 da Lei nº 4.506/64 por meio do artigo 18 da Lei nº 9.532/1997, somado ao não enquadramento do Clube na isenção estabelecida, concomitantemente, pelo artigo 15 deste mesmo ato legal (IRPJ e CSLL) e pelos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (COFINS e PIS/Faturamento); mas que o Recorrente é entidade claramente isenta dos referidos tributos federais, uma vez que se encaixa, perfeitamente, na hipótese de incidência da regra de exoneração tributária prescrita pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/1997 e pelos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o que foi reconhecido no Acórdão DRJ/CTA, por unanimidade.

6. Mas o acórdão recorrido deve ser reformado na parte em que manteve a exigência fiscal, qual seja, em relação à incidência da COFINS e do PIS sobre as receitas decorrentes de contratos de sociedades em conta de participação das quais o Recorrente era sócio ostensivo, questão que não foi detalhada nas autuações de PIS e Cofins e abre novo enfoque da discussão, pois o acórdão recorrido trouxe à luz outros aspectos específicos, alterando os fundamentos dos lançamentos quanto ao não reconhecimento da isenção do sócio ostensivo sobre os resultados relacionados às SCPs.

7. O Autuante, embora tenha segregado os valores referentes às operações com contratos de parceria - SCPs - em momento algum afirmou a inaplicabilidade do regime jurídico tributário do sócio ostensivo a tais entidades. Ele simplesmente afastou a isenção do

art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997 e dos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, indiscriminadamente, independentemente de envolver ou não contratos de parceria.

8. O Recurso pugna pelas seguintes questões:

- 1) parte substancial dos débitos (fatos geradores de 2006) está fulminada pela decadência, além da parte já declarada como decaída pelo acórdão recorrido (fatos geradores de 2005); invoca art. 150, § 4º do CTN, efetuou pagamentos antecipados nas SCP's (que foram desconsideradas ao argumento de serem PJ distintas) e na Recorrente (que não teriam relação com as SCP's);
- 2) considera tributáveis pela COFINS e pelo PIS valores de natureza indenizatória (cláusula penal), não sujeitos à tributação; pleiteia a não incidência da Cofins e PIS sobre os ingressos correspondentes às rescisões de contratos de trabalho de atletas, não caracterizados como "receitas"; 1) primeiramente, equivocou-se quanto aos números envolvidos na rescisão do jogador Jádson Rodrigues da Silva, o que induziu o Relator ao raciocínio distorcido que ele desenvolveu na sequência; e, 2) em segundo lugar, desconsiderou a natureza jurídica de cláusula penal/indenização expressamente definida pela Lei Pelé e pela jurisprudência dos Tribunais, apegando-se, tão-somente, aos termos comuns e desatualizados do meio esportivo, utilizados pelos contratos analisados.
- 3) desconsiderou a imunidade das "receitas" de exportação, mesmo se negada a natureza indenizatória, art. 149 da CF de 1988;
- 4) amplia, indevidamente, ao arrepio da lei e por analogia, a equiparação das SCPs a pessoas jurídicas, para fins de cobrança de COFINS e de PIS, contrariando os limites do disposto no artigo 7º do Decreto-Lei nº 2.303/86, que apenas se refere ao IRPJ, art. 148 do RIR, violando os arts. 97 e 108 do CTN; e as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, base legal da autuação, nada dispõem sobre equiparação; e a LC nº 70, de 1991 e a Lei nº 9.715, de 1998 tratam da sistemática cumulativa, não aplicada à autuada.
- 5) equipara, ilegalmente, a SCP a pessoa jurídica para fins de incidência tributária, sendo que é mero contrato de parceria, e desconsidera a ilegalidade originária e/ou a revogação do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.303/86 pelo novo Código Civil de 2002; da aplicação do regime jurídico do sócio ostensivo;
- 6) mesmo que fosse válido e vigente o artigo 7º do Decreto-Lei nº 2.303/86, o regime jurídico tributário aplicável à SCP é o do sócio ostensivo: a) por ausência de previsão legal para a imposição de regime jurídico tributário diverso, inclusive no próprio artigo 7º do DL 2.303/86; b) por impossibilidade de imposição à SCP de regime jurídico tributário mais gravoso que o do sócio ostensivo; e c) pela ilegalidade da pretensão de anulação parcial da regra de isenção do artigo 15 da Lei nº 9.532/97 e dos artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, violação do art. 111, II do CTN;
- 7) no mínimo, deveria ter sido reconhecida a isenção quanto ao resultado próprio do Recorrente das atividades das SCPs, isto é, quanto à parcela do resultados da SCP's cabível ao Recorrente;
- 8) independentemente de qualquer enfoque sobre a tributação das "receitas" decorrentes dos contratos de sociedades em conta de participação, não houve prejuízo para o Fisco pois o parceiro do Recorrente nas SCPs dos Contratos DF/014/04 (SCP nº 2) e DF/021/04 (SCP nº 4) - a associação civil sem fins lucrativos P.S.T.C. Centro de Treinamento de Futebol do Paraná - também é isento quanto aos quatro tributos federais; isto é, nas duas SCP's todos os sócios são isentos (ostensivo e participante)
- 9) quanto à SCP nº 2, contratante do atleta Fernando Luiz Rosa, e à SCP nº 4, contratante do atleta Guilherme Alvim Marinato, se mantida a autuação, deve ela recair

sobre a parcela que efetivamente caberia às SCPs, qual seja, 80% (oitenta por cento) do valor recebido a título de indenização, eis que os 20% (vinte por cento) restantes pertencem a terceiro não sócio; reitera não incidência de PIS e Cofins sobre ingressos que não são "receitas";

10) a tributação das SCPs deve, se mantida, ser calculada pela sistemática do lucro presumido e, consequentemente, pela sistemática cumulativa da COFINS e do PIS. Que a intimação, fl. 705, se limitava ao ano 2005. No mínimo, se mantida a sistemática não-cumulativa, menos gravosa, e deverão ser deduzidos os créditos de comissões pagas a terceiros e despesas de viagens dos valores das contribuições lançadas; reclama de erro na SCP nº 2, atleta Fernando Luiz Rosa, fatos geradores em 1º trim/2005 e 4º trim/2007, fl. 2.707, mas que o contrato que gerou o pagamento da indenização foi firmado em 25/02/2008 e o pagamento em 04/2008, págs. 362/396, implica na alteração do cálculo de juros;

11) é indevida a multa de 75% porque confiscatória, conforme entendimento atual do Egrégio Supremo Tribunal Federal, eis que comprovada a boa-fé do Recorrente.

9. Finaliza, protestando pelo direito de anexar novos documentos, ainda não disponíveis e que intimações e notificações relativas ao presente feito sejam feitas exclusiva e cumulativamente e nome dos seus procuradores: Marcelo Caron Baptista (OAB/PR nº 21.590) e Miguel Hilú Neto (OAB/PR nº 21.733) e, quando pessoais, no seu endereço profissional da Avenida Manoel Ribas, nº 477, Mercês, Curitiba, Paraná, CEP. 80.510-020 (Tel: 41 2169-0900), sob pena de nulidade, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores.

10. Às págs. 4.292/4.297, Acórdão nº 3401-002.447 da 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, proferido em 26 de novembro de 2013, declinando da competência para julgamento, em favor da 1ª Seção do CARF.

Voto Vencido

Conselheiro Eva Maria Los

11. À vista dos recursos de ofício e voluntário, cabe analisar a totalidade do lançamento fiscal.

1 Processo conexo.

12. No que tange à Petição, verifica-se que no momento da redação deste voto, o processo nº 10980.726897/2011-23, já havia sido objeto de julgamento no CARF, Acórdão nº 1402-002.182, de 3 de maio de 2016, o qual se anexou às págs. 4.316/4.329:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão lesai, o mesmo incorre. sem a constatação de dolo. fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do

débito (STJ - Primeira Seção de Julgamento. Resp 973.733 SC. Relator Ministro Luiz Fux. julgado em 12/08 2009. DJ 18/09/2009).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2009

CLUBES DE FUTEBOL. ASSOCIAÇÃO CIVIL. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

As diversas atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se albergam na figura legal da associação civil sem fins lucrativos, por se caracterizarem em verdadeiro exercício de atividade econômica, sendo inaplicável a isenção tributária estabelecida no art. 15. da Lei nº 9.532/97.

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este não se transmite àquela.

NEGOCIAÇÃO DE ATLETA. VANTAGEM ECONÔMICA. CLÁUSULA PENAL. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar em natureza indenizatória do valor recebido pela negociação do atleta quando as circunstâncias expõem a remuneração decorrente da operação mercantil.

PIS E COFINS LANÇADOS DE OFÍCIO. DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. IMPOSSIBILIDADE.

São indedutíveis do lucro real os tributos e contribuições com exigibilidade suspensa, nos termos dos incisos II a IV. do art. 151, do CTN (Ait. 41. da Lei nº 8.981/95).

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430. de 27 de dezembro de 1996. é cabível a imputação da multa de ofício na lavratura de auto de infração, quando inexistente qualquer das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas na legislação

MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA CONFISCATÓRIA

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2009

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO.

Por se tratar de lançamento tido como reflexo, aplica-se a ele o resultado do julgamento do processo tido como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Gilberto Baptista e Demétrius Nichele Macei que votaram por negar provimento. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a decadência em relação ao fato gerador ocorrido no primeiro trimestre de 2005. O conselheiro Demétrius Nichele Macei fará declaração de voto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator.

2 Preliminares.

2.1 DECADÊNCIA PARCIAL.

13. As autuações incidem sobre fatos geradores mensais de 31/01/2005 a 31/12/2009; a ciência dos autos de infração se deu em 29/12/2011 (pág. 2.889).

14. Em se tratando de lançamentos sujeitos ao regime por homologação, a contagem do prazo de decadência obedece ao art. 150, § 4º do CTN, isto é, a partir do fato gerador, sendo condição que tenha ocorrido o pagamento - neste caso, os fatos geradores até 29/12/2006 estariam atingidos pela decadência.

15. No caso de não terem ocorrido pagamentos, o prazo é contado com base no art. 173, I do CTN, primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado - neste caso, os fatos geradores até 31/12/2005 estariam atingidos pela decadência, pois os valores devidos, relativos a 12/2005 em diante, poderiam ser objetos de lançamentos de ofício, durante 2006, iniciando-se o prazo de contagem em 01/01/2007, completando-se os 5 (cinco) anos em 31/12/2011.

16. Às págs. 2.832/2.833, constam planilhas referentes a PIS, do Clube Atlético Paranaense - CAP:

- a. de 01 a 06/2005, não pagos
- b. 07/2005, pago
- c. 08 a 12/2005, não pago
- d. 01/2006 a 12/2009, pagos

17. Às págs 2.835/2.836, planilhas e Darf referentes a Cofins, do CAP:

- a. 01 a 06/2005, não pagos
- b. 07/2005, pago
- c. 08 a 12/2005, não pago
- d. 01/2006 a 04/2007, pago
- e. 05 a 08/2007, não pago
- f. 09/2007 pago
- g. 10/2007, não pago
- h. 11 e 12/2007, pago
- i. 01 a 03/2008, não pago

j. 04 a 07/2008, pago

k. 08/2008 a 12/2009, não pago

18. Não constam recolhimentos de PIS ou Cofins das SCP's.

19. Dessa forma, cabe reconhecer a decadência dos lançamentos de PIS e Cofins dos períodos de apuração 01/2005 a 11/2006 relativos ao CAP.

20. E a decadência do lançamento relativos ao período de 01 a 11/2005, quanto aos lançamentos referentes às SCP's, destacando-se que se aplica somente ao período de apuração 01/2005 de PIS e Cofins, dado que as exigências seguintes ocorreram com fatos geradores 08/2006, 08/2007 e 10/2007 não atingidas pela decadência.

3 Mérito.

21. O Autuante constatou que:

Consequentemente, ainda que constituídas sob a forma de entidade sem fins lucrativos, as entidades desportivas profissionais, como é o caso do Clube Atlético Paranaense (art. 1º do Estatuto Social - anexado aos autos no Termo de Intimação de Ação Fiscal), por expressa determinação legal, equiparam-se às sociedades empresárias e, desse jeito, submetem-se à tributação regular destinada à atividade empresarial em geral, não alcançada pelo favor legal da isenção tributária descrita pelo art. 15 da Lei 9.532, de 1997.

(...)

Cumpre de todo modo destacar que o fato de o Clube Atlético Paranaense constituir-se em uma associação civil que administra as atividades desportivas profissionais que desenvolve (vide resposta de 30/08/2010 ao Termo de Intimação Fiscal n.º 03, de 26/08/2010), impede-o inclusive de beneficiar-se dessa isenção específica tratada pelo art. 13 da Lei n.º 11.345, de 2006, cabendo-lhe apenas a alternativa da plena sujeição ordinária, continuada e não episódica, à tributação das pessoas jurídicas em geral, não albergadas pelo benefício da imunidade ou da isenção tributárias, previstas, respectivamente, nos arts. 12 e 15 da Lei n.º 9.532, de 1998.

22. A DRJ/CTA, analisou em separado as receitas próprias do clube das receitas das SCP's, e entendeu que descabia a exigência de PIS e Cofins com base na legislação relativa à não cumulatividade sobre as receitas próprias do Clube, ao qual se aplica a exigência de PIS de 1% sobre a folha de pagamento; e entendeu que descabia a isenção relativamente às receitas das SCP's, das quais o Clube é sócio ostensivo:

23. As parcelas correspondentes às receitas das SCP's, cuja tributação pelo PIS e Cofins foi mantida pela DRJ/CTA, são:

Período de Apuração	Total das receitas das SCP	PIS lançado	Cofins Lançada	
Janeiro/2005	45.618.400.00	752.703.60	3.466.998.40	decadência reconhecida pela DRJ
Agosto 2006	8.254.000.00	136.191.00	627.304.00	

Agosto/2007	7.456.604.84	123.033.98	566.701.97
Outubro/2007	4.241.248.61	69.980.60	322.334.89
Mantido pela DRJ		329.205,58	1.516.340,86

24. As ementas do Acórdão DRJ/CTA foram:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2009

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS COM ISENÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. LANÇAMENTO. EFEITOS.

É descabido o lançamento de PIS e Cofins com base na não cumulatividade em relação às associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e que são consideradas isentas do IRPJ e da CSLL.

(...)

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO (SCP). SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

As sociedades em conta de participação, equiparadas a pessoas jurídicas, são contribuintes distintos em relação a cada um de seus sócios, de sorte que eventual benefício tributário detido por algum sócio não se estende à sociedade.

VANTAGEM ECONÔMICA TRANSFERÊNCIA NEGOCIADA DE ATLETA. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO CLÁUSULA PENAL DECORRENTE DE DESCUMPRIMENTO, RUPTURA OU RESCISÃO UNILATERAL DE CONTRATO DE TRABALHO, PELO ATLETA.

Valores recebidos por SCP, em decorrência de transferência negociada de direitos econômicos sobre atletas profissionais, não caracterizam pagamento de cláusula penal inserida no contrato de trabalho do atleta com seu empregador o clube de futebol, prevendo hipóteses de descumprimento, rompimento ou rescisão unilateral do vínculo empregatício, por parte do empregado.

TRANSFERÊNCIA NEGOCIADA DE ATLETA PARA O EXTERIOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Valores recebidos por SCP, em decorrência da transferência negociada de direitos econômicos sobre atletas profissionais para o exterior não constituem exportação não sendo o caso, portanto, de hipótese de não incidência de contribuições.

25. Desenvolve-se a seguir a análise das questões de mérito, postas nos recursos de ofício e voluntário.

26. No que tange à isenção de clubes de futebol profissional e de SCP's cujos objetos são "Direitos Federativos e Econômicos do Atleta (...)", concordo com as conclusões do voto do relator do processo conexo:

No meu entendimento, sob a égide do art. 111. do CTN; as normas que tratam de isenção devem ser interpretadas literalmente. Sob essa ótica, os clubes de futebol profissional não se enquadrariam entre as entidades mencionadas no caput do dispositivo (art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997).

A decisão recorrida faz a ressalva de que o CAP (Clube Atlético Paranaense) não tem caráter filantrópico, científico, cultural e recreativo. Entretanto, como já afirmado, tratou a interessada como associação civil prestadora de serviço.

Não consigo vislumbrar tal característica num clube de futebol.

O CAP obtém receitas da exploração do futebol profissional (publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc), com o principal objetivo de vencer campeonatos de futebol. Tenho dificuldade de visualizar que serviço efetivamente é prestado.

Ressalte-se que meu questionamento dirige-se fundamentalmente ao aspecto fiscal. Reconheço, inclusive por disposição legal, a autonomia das entidades esportivas para definir sua organização e funcionamento. O que não me parece aceitável é o uso dessa prerrogativa para se eximir da incidência tributária legítima.

As diversas atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional não se albergam na figura legal da associação civil sem fins lucrativos, por se caracterizarem em verdadeiro exercício de atividade econômica como, por exemplo a venda ou a exploração comercial da imagem do atleta, contratos de patrocínio e licenciamento de marcas ou produtos.

Daí porque essas entidades não poderiam se abrigar no instituto da associação civil, mas dentro de figuras jurídicas que lhes permita o exercício daquelas atividades econômicas.

O Parecer PGFN/CAT/2567/2012 é didático nesse ponto: [...]

É verdade que as entidades de desporto profissional tem liberdade para definir seu funcionamento e organização, mas também é verdade que um dos cânones do nosso sistema é o princípio da igualdade, o qual se desdobra na seara tributária no princípio da capacidade contributiva, logo, a leitura da norma de isenção sofre também a inflexão do princípio, de maneira que há uma realidade econômica inegável nas atividades de desporto profissional que não permite que o confundamos com atividade associativa, reforçando a leitura de não incidência da norma de isenção aos clubes de futebol profissional.

Logo, permitir a incidência da norma de norma de isenção, contra todos os elementos em contrário, CAPsaria um grave desequilíbrio no sistema, na medida em que permitiria a entidades que exercem a mesma atividade econômica e tem o mesmo porte, a terem tratamentos tributários diferenciados.

Além do princípio da igualdade tributária, devemos considerar o princípio da capacidade contributiva, afinal, a tributação ocorre a partir de manifestações econômicas, de forma autônoma em relação ao conjunto de relações jurídicas realizadas pelo sujeito passivo, portanto, a relação que demonstre sinais de riqueza é utilizada, em regra, na imposição tributária, a aplicação do tributo em face de relações que demonstrem signos de riqueza é a aplicação do princípio da capacidade contributiva objetiva. No presente caso é indiscutível a natureza econômica das atividades desenvolvidas por clubes de futebol e, por consequência, sua aptidão a ensejar a tributação.

A capacidade contributiva subjetiva, que inicialmente pressupõe a capacidade contributiva objetiva aplicando o tributo em face das ocorrências de manifestações econômicas, é realizada na distribuição equitativa da carga tributária, distribuindo com toda a sociedade as imposições, variando na medida do montante das riquezas de cada sujeito passivo, razão pela qual não se poderia permitir que um sujeito tivesse riqueza, mas, em razão de unia determinada forma jurídica, conseguisse se eximir da tributação imposta a todos que estão em situação de riqueza similar

Assim, o princípio da capacidade contributiva subjetiva tem como objetivo distribuir de forma equitativa a carga tributária, portanto, ela se concretiza na medida em que cada um contribui na medida de sua condição econômica pessoal.

[...]

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício, com a ressalva a seguir.

Em relação à decadência(...)

27. O citado Parecer PGFN/CAT/Nº 2567/2012, tratou também de: PIS e COFINS. Isenção. Clubes de Futebol Profissionais. artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Além da isenção prevista acima, o art. 13 da Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006, estendeu a isenção de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS pelo prazo de cinco anos aos clubes de futebol, desde que eles se organizassem sob a forma de sociedade empresária, contudo, os clubes mencionados no Parecer 086/2012/CONJUR-ME/CGU/AGU não respeitaram as condicionantes normativas. O entendimento da Receita Federal do Brasil para não admitir a isenção aos clubes de futebol se fundou em soluções de consulta do Órgão.

(...)

A Lei nº 9.615, de 1998, é responsável por prever as estruturas jurídicas e indicar a natureza das atividades desenvolvidas no desporto profissional, na qual destacamos o dispositivo que atribui natureza econômica ao desporto profissional:

(...)

Além de considerar o desporto profissional como uma atividade de natureza econômica a legislação sujeitou as entidades que exercem a atividade ao regime jurídico das sociedades empresárias. Veja-se:

(...)

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
(...)

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo, independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

A leitura do dispositivo acima nos permite concluir que a entidades do desporto profissional tem liberdade para escolher

sua estrutura jurídica, contudo, a legislação, mais especificamente o § 13 do artigo acima, impediu a incidência da norma de isenção em relação aos clubes de futebol.

O tólos da norma da isenção prevista no Art. 15 da Lei nº 9532, de 1997, a partir do qual foram criadas as isenções da MP nº 2158-35, de 2001 e Lei nº 11.345, de 2006, não está voltado para atividades econômicas, tanto que, para afastar a incidência da norma de isenção, foi criado um dispositivo que sujeitou as atividades de desporto profissionais como ao regime geral da tributação.

(...)

20. A respeito das atividades econômicas realizadas pelos clubes de futebol vale transcrever um trecho do Parecer PGFNCJU COJPN nº 1502 2012:

"E de se levar em conta que existem diversos fatos econômicos que são praticados pelas entidades desportivas de futebol profissional que parecem não se coadunar com a figura legal da associação civil sem fins lucrativos, porque constituem verdadeiro exercício de atividade de natureza econômica, como, por exemplo, a venda de jogadores, a exploração comercial da imagem dos atletas, os contratos de patrocínio e licenciamento de marcas, o licenciamento de produtos. Assim sendo, parece-nos que tais clubes deveriam se constituir juridicamente ao abrigo de figuras jurídicas que lhes permita exercício de tais atividades econômicas e não se utiliz indevidamente, do instituto da associação civil sem fins lucrativos"

(...)

CONCLUSÕES

27. 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, nos levam entender que o Art. 27. § 13 da Lei nº 9.615. de 1998. afastou 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. equivocado o entendimento firmado no Parecer 086/2012/CONJUR-ME/AGU. o qual entendeu pela incidência das normas de isenção.

28. No caso da SCP's, no que se refere à natureza indenizatória, também se verifica que se trataram de alienações de direitos sobre os atletas, recebendo pagamentos pela transferência - não se trata de indenizações.

29. A Recorrente requereu ainda que seja reconhecida a isenção quanto ao resultado próprio do Recorrente das atividades das SCPs, isto é, quanto à parcela do resultados da SCP's cabível ao Recorrente, contudo a conclusão deste voto é que não há isenção para o CAP, portanto, o pleito não se aplica.

3.1 SCP'S. EQUÍVOCOS APONTADOS.

30. Que o Autuante equivocou-se quanto aos números envolvidos na rescisão do jogador Jádson Rodrigues da Silva, o que induziu o Relator ao raciocínio distorcido que ele desenvolveu na sequência. Análise: a operação relativa a este atleta ocorreu período de apuração atingido pela decadência, dado que mesmo o pagamento da comissão, NF em 10/02/2005, foi atingido.

31. Reclama de erro na SCP nº 2, atleta Fernando Luiz Rosa, fatos geradores em 1º trim/2005 e 4º trim/2007, fl. 2.707, mas que o contrato que gerou o pagamento da indenização foi firmado em 25/02/2008 e o pagamento em 04/2008, págs. 362/396, implica na alteração do cálculo de juros. Análise: conforme planilha págs. 2.845/2.846, na 2ª operação, o Valor da Transação Registrado na Contabilidade do CAP, R\$4.241.248,61, lançamento contábil em 24/10/2007 e ajustes contábeis em 03/03/2008; verifica-se à pág. 2.707, que o Autuante considerou a receita, conforme a data em que foi contabilizada, não havendo reparo a fazer, dado que o regime de apuração no lucro real é por competência e não por caixa.

3.2 CASO MANTIDA A AUTUAÇÃO, CONSIDERAR APENAS A PROPORÇÃO DE PARTICIPAÇÃO DO
CAP NAS SCP'S

32. Cite-se o Termo de de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal: "*Sem qualquer embargo, nos moldes do atual Código Civil Brasileiro, art. 991, caput e parágrafo único, a atividade constitutiva do objeto social das SCP é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua responsabilidade, obrigando-se este, de forma exclusiva, perante terceiros, restando aos demais sócios, para todos os efeitos legais, tão-somente participarem dos correspondentes resultados da empresa.*"

33. O Acórdão DRJ/CTA, transcreveu os arts. 991 a 996 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil Brasileiro, que regulam as Sociedades em Conta de Participação - SCP's e que estabelecem que estas não têm personalidade jurídica, embora sejam equiparadas pela legislação do Imposto de Renda às pessoas jurídicas e, nestas sociedades, somente o sócio ostensivo exerce a atividade constitutiva do objeto social, e a exerce em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade. Os demais sócios, denominados sócios ocultos, obrigam-se exclusivamente perante o sócio ostensivo e participam dos resultados correspondentes. Nos termos dos arts. 996 e 1.007, do Código Civil, os sócios, tanto o ostensivo como os ocultos, participam dos lucros ou perdas, na proporção das respectivas quotas.

34. Pelo exposto supra, não faz sentido a reivindicação de que a autuação incida apenas sobre o percentual detido pelo CAP; eis que a legislação estabelece a assunção de responsabilidade pelo sócio ostensivo, pois o *contrato social produz efeito somente entre os sócios; os demais sócios, sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios, não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.*

35. Ou seja, o sócio ostensivo é o elo de ligação e quaisquer demandas de terceiros sobre a SCP são de sua responsabilidade.

3.3 SCP'S. TRIBUTAÇÃO PELO PIS E COFINS.

36. No caso, como já esclarecido, as SCP's, entendendo-se isentas ou imunes, não exerceram qualquer opção pelo lucro presumido que as autorizasse à incidência cumulativa do PIS e Cofins.

37. O regime geral a ser aplicado às pessoa jurídicas é o do lucro real, no qual, PIS e Cofins são pelo regime da não-cumulatividade, regidos pelo art. 4º da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 5º da Lei nº 10.833, de 2003, que determinam que são contribuintes as pessoas jurídicas que tenham faturamento mensal e que se não se encontrem expressamente excluídas dessa modalidade pelas normas de regência.

38. Também, o art. 148 do RIR, de 1999, determina que as sociedades em conta de participação – SCP são equiparadas pelo imposto de renda às pessoas jurídicas.

3.4 LUCRO PRESUMIDO. INCIDÊNCIA CUMULATIVA DE PIS E COFINS.

39. Informou o Autuante, pág. 2.842, no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, que a Autuada não estava autorizada à opção pelo Lucro Presumido, no qual as contribuições ao PIS e Cofins são no regime cumulativo, com alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente, porque:

De qualquer sorte, seus apontamentos contábeis revelam que a partir do ano-calendário de 2005, até 2009, sua receita bruta anual foi sempre superior ao limite fixado para opção pelo lucro presumido (R\$ 48.000.000,00), fazendo com que, nos termos da Lei n.º 10.637 (art. 46), o Clube Atlético Paranaense estivesse mesmo impedido de optar por essa modalidade de tributação, nos anos-calendário de 2006 a 2010.

Já no que tange o ano-calendário de 2005, eventual opção pela tributação com base no lucro presumido, na forma prescrita nos arts. 25 e 26, I, da Lei nº 9.430/1996, só poderia vir a ser reconhecida agora se houvesse sido manifestada pelo sujeito passivo, mediante o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativamente ao primeiro período de apuração daquele ano-calendário, anteriormente, portanto, ao início desta ação fiscal (Decreto n.º 70.235/1972, art. 7.º, §1º).

De todo modo, no curso deste procedimento fiscal, ao ser questionado sobre opção pelo lucro presumido relativamente ao ano-calendário de 2005, (vide anexo Termo de Intimação Fiscal nº 10, de 20/06/2011, e respectiva resposta no mesmo anexo) o Clube

Atlético Paranaense declinou que "não nos consideramos sujeitos ao pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro" e "por sermos uma instituição sem fins lucrativos, não temos por que exercer a opção [...] entre lucro real ou Lucro Presumido".

40. Dessa forma, claro está que a recorrente não estava autorizada à opção pelo lucro presumido, portanto, a autuação só poderia se dar no regime da não-cumulatividade.

3.4.1 *Créditos de PIS e Cofins.*

41. A Recorrente reivindica que, se mantida a sistemática não-cumulativa, deverão ser deduzidos os créditos de comissões pagas a terceiros e despesas de viagens dos valores das contribuições lançadas.

42. Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1o O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;caput,

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Grifou-se.)

43. Deixa-se de transcrever os dispositivos análogos da Lei nº 10.833, de 2003, aplicáveis à Cofins.

44. Verifica-se do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, pág. 2.853, que o Autuante excluiu das exigências de ofício de PIS e Cofins, apenas os valores que a Autuada havia declarado em DCTF, conforme evidenciam as planilhas de apuração às págs. 2.705/2.708.

45. Porém, a Ata de Reunião de identificação, Darf de recolhimento de PIS e Cofins declarados, decisões, peças judiciais e Acórdãos em apoio à tese de isenção/imunidade, projeto de lei de conversão nº 2.011/6 de 28/03/2000, Contratos e rescisões de trabalho de atletas, contas razão de transferências de atletas, boletins financeiros de jogos realizados, junto com as impugnações, e de págs. 4.134/4.281 (cópia documentos de ciência do Acórdão DRJ, Texto sobre SCP no novo Código Civil, CNPJ, ata de AGO do PSTC, constituindo a associação civil sem fins lucrativos, em 15/08/1994, DIPF de participante das SCP, Notas Fiscais de Prestação de Serviços ao CAP e Faturas de cobrança de agência de turismo, recibos de taxi, relatórios de despesas, pagamentos de hotéis, extratos de cartão de crédito, recibos de pagamento de direitos sobre atleta), junto com o recurso de ofício.

46. Dos documentos citados no parágrafo anterior, cabe analisar se os de págs. 4.232/4.262, dão direito a créditos de PIS e/ou Cofins, nos termos da legislação que se transcreveu.

- a. págs. 4.232/4.235, Nota Fiscal de Prestação de Serviços 026, ao CAP, de IFC Assessoria e Promoção Ltda CNPJ 05.595.270/0001-06 de 03/02/2005, Comissão de mediação do contrato do jogador sr. Jadson Rodrigues da Silva - R\$850.000,00; carta nº 54179, o Player's Agent Franck Logbi Henouda, "*licencie par la federation Française de Football*", em favor da IFC, consta data da fatura 03/02/2004 (sic?), no mesmo valor; TED do CAP para IFC: R\$93.500,00 em 10/02/2005; Explicação: este jogador foi objeto da SCP nº 1, pág. 2.844, e o período foi atingido pela decadência;
- b. págs. 4.236/4.237, Nota Fiscal de Prestação de Serviços 028, ao CAP, de IFC de 21/03/2005, Comissão de agenciamento de transferência de atleta Fernando Luiz Roza (com retenção de PIs/Cofins 3,65% (4,65% - 12% CSLL) - R\$695.400,00; comprovante de pagamento às IFC; Explicação: este jogador foi objeto da SCP nº 2 (1ª operação), pág. 2.845, e o período foi atingido pela decadência;
- c. pág. 4.238, Nota Fiscal de Prestação de Serviços 078, ao CAP, de IFC de 25/08/2009, Intermediação de transferência do atleta Fernando Luiz Roza (com retenção de PIS/Cofins 3,65% (4,65% - 1% CSLL) - **R\$390.000,00** (não consta comprovante de pagamento); pág. 4.239, Nota Fiscal de Prestação de Serviços 077, ao CAP, de IFC de 25/08/2009, 1ª Parcela Intermediação de transferência do atleta Michel Fernandes Bastos (com retenção de PIS/Cofins 3,65% (4,65% - 1% CSLL) - **R\$130.000,00** (não consta comprovante de pagamento); pág. 4.240, TED do CAP para IFC, ref NF 077 e 078, R\$488.020,00; Explicação: este jogador foi objeto da SCP nº 2 (2ª operação), pág. 2.845 e o período de apuração não foi atingido pela decadência - **dá direito a crédito de 1,65% de PIS (R\$8.580,00) e 7,6% de Cofins (R\$39.520,00), em 08/2009;**

- d. págs. 4.241/242, Nota Fiscal de Prestação de Serviços 005, ao CAP, de IFC de 22/06/2006, Comissão p/intermediação ref a atleta Ilan Araújo Dalligna (com retenção de PIS/Cofins 3,65% (4,65% - 1% CSLL) - **RS275.000,00**; comprovante de pagamento às IFC; Explicação: este jogador foi objeto da SCP nº 3, pág. 2.846 e o período de apuração não foi atingido pela decadência - **dá direito a crédito de 1,65% de PIS (R\$4.537,50) e 7,6% de Cofins (R\$20.900,00), em 06/2006;**
- e. págs. 4.243/244, Nota Fiscal de Prestação de Serviços 016, ao CAP, de IFC de 09/07/2007, Comissão transferência do a atleta Ilan Araújo Dalligna (com retenção de PIS/Cofins 3,65% (4,65% - 1% CSLL) - **RS129.207,14**; comprovante de pagamento às IFC; Explicação: este jogador foi objeto da SCP nº 3, pág. 2.846 e o período de apuração não foi atingido pela decadência - **dá direito a crédito de 1,65% de PIS (R\$ 2.131,92) e 7,6% de Cofins (R\$ 9.819,74), em 07/2007;**
- f. págs. 4.245/4.255, demonstrativos transferência de direitos federativos e financeiros atleta Guilherme Alvim Marinato - Explicação, SCP nº 4, págs. 2.846/2.847; TED do CAP para Giraworld Ag. Viagem e Turismo, CNPJ 04.014.787/0001-00, em 27/08/2007, R\$22.779,34; fatura/duplicata da Giraworld passagens Marinato/Guilherme e Loures/Alexandre; não consta NF; 2 (dois) Recibos de táxi (pessoa física) 55,00 cada, em 22/08/2007 e 25/09/2007 e transferência para Alexandre Galindo da R. Loures - Explicação: pagamentos a pessoas físicas não direito a crédito de PIS ou Cofins; relatório de despesas de viagem de Alexandre Galindo da R. Loures a Moscou/Donetsk, em 14/08 a 22/08 e 16/09 a 25/09, datado de 03/10/2007; extrato cartão de crédito em nome de Alexandre Galindo da R. Loures, de débitos de 04 a 09/2007; dados de passagens aéreas em seu nome; pagamento de hotel aeroporto de Munique; Explicação: nenhuma destas despesas dá direito a crédito; para tanto devem se objetos de notas fiscais e, em se tratando de pagamentos no exterior, não geram direito a crédito - uma das premissas é que o emissor do fiscal seja contribuinte de PIS e Cofins, no Brasil;
- g. págs. 4.256/4.262, TED para Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues, integrante das 4 SCP, R\$730.514,00, em 14/12/2011; carta do CAP para CEF, em 14/12/2011, para pagamento de R\$1.095.771,00 para PSTC e R\$730.5614,00 para Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues; demonstrativo venda atletas Fernando Luiz Rosa, quitação de saldo em 14/12/2011 a PSTC e MAARS; Instrumento Particular de Quitação e Recibo de Pagamento; Recibo do sócio Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues, referente cessão de uso de camarote, 23/02/2010; comprovante de transferência de R\$1.017.715,00 para Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues, pelo CAP em 15/12/2011; Explicação: nenhum dos pagamentos dá direito a créditos de PIS ou Cofins - são acertos internos da SCP.

3.5 RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

47. Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

48. A Recorrente se refere a valores recebidos de clubes no exterior: Ucrânia, Rússia, França, pela cessão de direitos federativos e econômicos de atletas.

49. Contudo, a imunidade sobre receitas de exportação não se aplica à situação, pois não ocorreu transação com mercadorias ou produtos ou prestação de serviço para o exterior.

50. Define a SRF: O que é exportação? A exportação compreende à saída temporária ou definitiva em território nacional de bens ou serviços originários ou procedentes do país, a título oneroso ou gratuito.

51. Tal definição não se aplica à situação em pauta.

3.6 MULTA DE OFÍCIO. 75%

52. O dispositivo que regula a multa de ofício aplicada, conforme indicado no auto de infração, foi o art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

53. Portanto, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual de 75% o legalmente previsto para o lançamento de ofício, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

54. Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

55. Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre o valor de impostos não recolhidos.

56. E quanto às acusações de inconstitucionalidade e ilegalidade de legislação deve-se esclarecer que, sendo aos Conselheiros do CAREF, não compete apreciar a conformidade de lei, validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal ou mesmo de outras leis, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso expressamente previsto, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

3.7 INTIMAÇÕES AOS PROCURADORES.

57. Não há previsão legal para que intimações sejam remetidas a representantes legais do contribuinte; determina o Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações que:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar:

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo:

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante:

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; *1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado:*

I - no endereço da administração tributária na internet;

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. ▴

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresse consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informar-lhe-á as normas e condições de sua utilização e manutenção.

58. Evidente, portanto, que intimações serão sempre dirigidas ao sujeito passivo, no seu domicílio tributário, constante do seu cadastro; não há previsão para envio a procuradores, mesmo porque o contribuinte poderá desconstituí-los a qualquer momento e constituir outros.

3.8 APRESENTAÇÃO DE NOVOS DOCUMENTOS.

59. A mesma legislação atinente ao processo administrativo fiscal, determina que os documentos de prova dos argumentos levantados pelo litigante, devem ser apresentados junto com impugnação e lista as exceções e condições para aceitação posterior, Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Exigências mantidas.

60. PIS: cancelam-se as exigências relativas ao CAP dos meses de 01/2005 a 11/2006, atingidas pela decadência, no total de R\$1.618.824,58, cancela-se a exigência da SCP de 01/2005 no valor de R\$752.703,60 também atingida pela decadência; e se deduzem os créditos das SCP reconhecidos de R\$6.669,42, que foram aproveitados nos meses de 08/2006 e 08/2007, restando mantida a exigência total de PIS (CAP+SCP's) de R\$2.755.580,26.

61. Cofins: cancelam-se as exigências relativas ao CAP dos meses de 01/2005 a 11/2006, atingidas pela decadência, no total de R\$7.878.722,01, cancela-se a exigência da SCP de 01/2005 no valor de R\$3.466.998,40 também atingida pela decadência; e se deduzem os créditos das SCP reconhecidos de R\$30.719,74, que foram aproveitados nos meses de 08/2006 e 08/2007, restando mantida a exigência total de Cofins (CAP+SCP's) de R\$14.599.764,47.

Conclusão.

Voto por dar provimentos parciais aos recursos de ofício e voluntário, reduzindo as exigências para R\$2.755.580,26 de PIS e R\$14.599.764,47 de Cofins, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, redator designado.

Apesar da bem fundamentada exposição da ilustre relatora, peço vênica para dela divergir somente quanto à exigência de PIS e Cofins sobre as receitas próprias do Clube Atlético Paranaense.

Adoto, por comungar da mesma opinião, as razões expostas no voto condutor da decisão de 1ª instância do processo conexo de IRPJ e CSLL (10980.726897/2011-23), proferido no Acórdão nº 06-35.951, de 15 de março de 2012, pela DRJ/CURITIBA/PR, que considerou que os clubes de futebol constituídos sob a forma de Associação Civil sem fins lucrativos têm direito à isenção do IRPJ e da CSLL. Abaixo trago a colação excertos do voto do relator:

III – DA ISENÇÃO EM FACE DO IRPJ E DA CSLL

(...)

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

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

Mirando o caso concreto, descarto, de plano, que a impugnante tenha caráter filantrópico ou científico. Também não me persuado de que tenha caráter cultural ou recreativo, dada a notória inexistência de instalações adequadas para a recreação de seus associados, tais como piscinas, parques, bosques, quadras esportivas, áreas de lazer, churrasqueiras, salas de teatros ou cinema, pinacoteca, bibliotecas, etc.

*Resta, portanto, apenas o alegado 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.***

*Cabe aqui registrar que a fiscalização enfatiza a expressão “sem fins lucrativos”, que **entende não ser aplicável à impugnante**, conforme se constata no seguinte excerto (fls. 3.099):*

“Nessa contextura legal, o teor do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, só pode favorecer restritivamente apenas, as atividades recreativas, filantrópicas ou alguma outra dentre aquelas indissociáveis ou características das entidades que menciona, desenvolvidas, de toda sorte, sem fins lucrativos.”

A seu turno, demarcando com nitidez o caráter econômico e a distinção de tratamento aplicável aos segmentos do desporto, a Lei 9.615/1998 (Lei Pelé) decreta:

‘Art. 2º O desporto [...] tem como base os princípios:

[...]

VI – da diferenciação consubstanciada no tratamento específico dado ao desporto profissional e não profissional;

[...]

*Parágrafo único: **A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica [...];**’
(grifei)*

Ou seja, por explícita definição legal, a exploração do desporto profissional corresponde a atividade própria do empresário

(atividade econômica – art. 966 do CC) e da sociedade empresária (art. 982 do CC), ou conforme a própria Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998) dispõe:

‘Art. 27. [...]

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, **as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo (entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais), independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.**’ (grifei)”. (Os grifos constam do original).

Penso, contudo, que esse entendimento não se sustém, como passo a demonstrar.

(...)

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.”

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 empregaram os capitais.**

Também acrescento que, pela interpretação fiscal, 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’.

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”. Contudo, imagino 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, 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 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.

(...)

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 nos períodos em que ocorreram os lançamentos. 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.

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 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, 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. (...)

(...)

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 da hipotética associação aventada em linhas volvidas, não me pareceu razoável o entendimento de que, para gozar da isenção, os serviços de saúde ou de educação deveriam ser ofertados apenas aos próprios sócios da instituição. Não faz sentido entender que uma universidade, para conservar a isenção, deva prestar serviços 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 corpo 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.

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. 3.098, verbis:

“Art. 27. [...]

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo (entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais), independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias.” (Grifos do autuante).

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 nos grifos apostos pelo autuante. Trata-se da estipulação de que essa equiparação existe para os fins de fiscalização e controle do disposto naquela lei – e não em outras leis, mormente de cunho tributário.

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

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

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

Contudo, a mesma lei veiculou o seguinte permissivo:

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

I transformar-se em sociedade comercial com finalidade desportiva;

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

III contratar sociedade comercial para gerir suas atividades desportivas.

Parágrafo único. As entidades a que se refere este artigo não poderão utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou 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), intentou alterar radicalmente a exploração da atividade desportiva, como se vê na redação original do seu artigo 27, verbis:

“Art. 27. As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são privativas de:

I sociedades civis de fins econômicos;

II sociedades comerciais admitidas na legislação em vigor;

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

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

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

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

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

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

I transformar-se em sociedade civil de fins econômicos;

II transformar-se em sociedade comercial;

III constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais.” (Grifei).

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

*“Art. 27. **As entidades de prática desportiva** participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, **independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002,** além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de*

2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.” (Grifei).

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

Não consigo extrair 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 há mais de dez anos.

(...)

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.

Observa-se no Termo de Verificação e Encerramento Fiscal às fls. 2.837/2.855 que as exigências de créditos tributários a título de Contribuição ao PIS e de

COFINS, aqui veiculadas, estão fundadas exclusivamente no fato de a autuada não ser associação civil sem fins lucrativos e, portanto, beneficiária de isenção tributária.

Discorrendo sobre a interpretação a ser extraída dos dispositivos da Lei nº 9.532/97 e as alterações legislativas a partir da Lei Pelé (Lei nº 9.615/98), a autoridade fiscal discorda da classificação da autuada como entidade isenta daqueles tributos, e passa a expor os critérios para a exigência tributária, nos seguintes termos, *verbis*:

2. DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO DESPORTO

Observa-se que até o advento da Constituição Federal, em 05/10/1988, tanto o desporto profissional, quanto o amador em nosso país, mormente no campo jurídico institucional tributário, eram tratados pelo Estado Brasileiro, quase que indistintamente com a aplicação dos mesmos rigores e favorecimentos fiscais, destacadamente no que se refere à abrangência das regras atinentes às isenções tributárias.

Todavia, nossa atual Carta Magna, em seu art. 217, visando o mais amplo e equitativo aproveitamento de recursos públicos aplicados na busca do bem estar social, veio expressamente adicionar, ao dever legal do Estado de fomentar a prática de esportes, a obrigação de ele próprio observar tratamento diferenciado entre o desporto profissional e o não profissional.

Na esteira dessa determinação constitucional, a Lei n.º 9.532/1997, em seu art.18, decretou:

“Art. 18. Fica revogada a isenção [...] do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964 [...], às entidades que se dediquem às seguintes atividades:

[...]

IV - de prática desportiva, de caráter profissional;

[...].

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)

O art. 12 citado nesse parágrafo único do art. 18, da Lei n.º 9.532/1997, refere-se especificamente a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social,

o que, claramente, não se destina, nem se aplica às atividades características das entidades dedicadas à prática desportiva de competição profissional.

A seu turno, o outro artigo também citado no mesmo dispositivo legal, determina que:

“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)

De plano, tem-se que os aspectos filantrópicos, culturais e científicos não são inerentes, nem indissociáveis ao objeto social das entidades desportivas profissionais, que tampouco se caracterizam como prestadoras dos serviços mencionados nesse art. 15, nas condições ali prescritas.

De toda sorte, na análise das atividades inerentes ao desporto profissional, se faz necessário atentar, por explícita determinação legal do art. 111, II, do CTN, à exigida literalidade na interpretação da legislação que versa sobre outorga de isenção. Tal exigência restringe substancialmente ou, antes mesmo, afasta a possibilidade de aplicação dos mecanismos jurídicos da interpretação extensiva ou da integração analógica das leis para estender ou reconhecer, a quem a norma legal específica não se reporta, o benefício tributário da isenção.

Nessa contextura legal, o teor do art. 15 da Lei nº 9.532/1997, só pode favorecer, restritivamente apenas, as atividades recreativas, filantrópicas ou alguma outra dentre aquelas indissociáveis ou características das entidades que menciona, desenvolvidas, de toda sorte, sem fins lucrativos.

A seu turno, demarcando com nitidez o caráter econômico e a distinção de tratamento aplicável aos segmentos do desporto, a Lei 9.615/1998 (Lei Pelé) decreta:

"Art. 2º O desporto [...] tem como base os princípios:

[...]

VI - da diferenciação, consubstanciada no tratamento específico dado ao desporto profissional e não-profissional;

[...]

Parágrafo único: A exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica [...];" (grifei)

Ou seja, por explícita definição legal, a exploração do desporto profissional corresponde a atividade própria do empresário (atividade econômica – art. 966 do CC) e da sociedade empresária (art. 982 do CC), ou conforme a própria Lei Pelé (Lei nº 9.615/1998) dispõe:

"Art. 27. [...]

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de que trata o caput deste artigo (entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais), independentemente da forma jurídica sob a qual estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias." (grifei)

Consequentemente, ainda que constituídas sob a forma de entidade sem fins lucrativos, as entidades desportivas profissionais, como é o caso do Clube Atlético Paranaense (art. 1º do Estatuto Social - anexado aos autos no Termo de Intimação de Ação Fiscal), por expressa determinação legal, equiparam-se às sociedades empresárias e, desse jeito, submetem-se à tributação regular destinada à atividade empresarial em geral, não alcançada pelo favor legal da isenção tributária descrita pelo art. 15 da Lei 9.532, de 1997.

De fato, a autoridade lançadora entendeu que, em razão de seu enquadramento equivocado como associação civil sem fins lucrativos, a autuada desfrutou indevidamente do benefício de recolher a Contribuição ao PIS com base na folha de pagamentos, bem como da isenção de COFINS conferida às receitas daquelas associações, ambas por meio da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, promovendo as exigências consoante a sistemática não cumulativa instituída pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em tais circunstâncias, as exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, com base nas receitas operacionais da autuada, não subsistem em razão do disposto na Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001:

Art.13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades

[...]

IV instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

[...]

Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

[...]

Por tais razões, o presente voto é no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para manter os valores apurados na decisão de piso, compensando-se os créditos de PIS e COFINS apurados pela relatora, reduzindo para **R\$ 322.536,16** (R\$329.205,58 - R\$6.669,42) a exigência de **PIS** e **R\$.1.485.621,12** (R\$ 1.516.340,86 - R\$ 30.719,74) a exigência de **COFINS**, além dos consectários legais.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Redator designado