MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.726895/2011-34

Processo nº	10980.726895/2011-34
Recurso	Embargos
Acórdão nº	**1201-003.094 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	14 de agosto de 2019
Embargante	CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES DE ACOLHIMENTO.
Existindo omissão, contradição, obscuridade ou erro material na decisão embargada, impõe-se o acolhimento dos embargos de declaração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

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 e, portanto, é legítima a equiparação prevista no DL. nº 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao PIS e à COFINS. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este (Clube Atlético Paranaense) não se transmite àquela (SCPs). Logo, uma vez mantidas as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas das SCPs, não são isentas as parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao Clube Atlético Paraense.

EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE TERCEIROS.
Como acréscimo patrimonial, enquanto o patrimônio corresponde à universalidade de direitos e obrigações do sujeito, não é possível, a título de tributação da renda, se alcançar valores que não pertencem à titularidade do sujeito passivo. Logo, devem ser excluídos da presente autuação os valores comprovadamente recebidos pelo sujeito passivo, mas repassados a terceiros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008, 2009

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 e, portanto, é legítima a equiparação prevista no DL. nº 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao PIS e à COFINS. Tendo em vista que a sociedade em conta de participação é

tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este (Clube Atlético Paranaense) não se transmite àquela (SCPs). Logo, uma vez mantidas as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas das SCPs, não são isentas as parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao Clube Atlético Paraense.

EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE TERCEIROS.
Como acréscimo patrimonial, enquanto o patrimônio corresponde à universalidade de direitos e obrigações do sujeito, não é possível, a título de tributação da renda, se alcançar valores que não pertencem à titularidade do sujeito passivo. Logo, devem ser excluídos da presente autuação os valores comprovadamente recebidos pelo sujeito passivo, mas repassados a terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos de declaração para sanar obscuridade quanto aos itens I e II, sem efeitos infringentes; acolher os embargos quanto ao item III, com efeitos infringentes; e acolher os embargos para sanar o erro de fato quanto ao item IV, todos conforme o voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

1. Tratam-se de Embargos de Declaração apresentados pela contribuinte (e-fls. 4417/4425) em face do r. Acórdão nº 1201-001.676 (e-fls. 4330/4361), exarado na sessão de 16 de maio de 2018.

2. Esta c. Turma, por maioria de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício e em deu parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a autuação relativa ao Clube Atlético Paranaense, mantendo a autuação das SCPs 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.

3. Na ocasião foram 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. Restaram vencidos, ainda, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e José Roberto Adelino da Silva, que davam integral provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães foi designado para redigir o voto vencedor.

4. A questão de fundo remete a autos de autos de infração lavrados por falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativo ao período de 01/2005 a 12/2009.

5. O lançamento teve por base o entendimento da douta autoridade fiscal de que a contribuinte não gozaria da isenção do IRPJ, da CSLL (lançamentos fiscais constantes do processo nº 10980.726897/2011-23), da COFINS e do PIS/Faturamento, tendo em vista a revogação do artigo 30 da Lei n° 4.506/64 por meio do artigo 18 da Lei n° 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 n° 2.158-35/ 2001 (COFINS e PIS/Faturamento).

6. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – DRJ/CTA julgou a impugnação apresentada procedente em parte, excluindo da exigência todas as parcelas de contribuição relacionadas à obtenção de receitas tidas como próprias do clube e acolhendo a prejudicial de decadência em relação à contribuição mantida relativa às receitas das sociedades em conta de participação (01/2005). Do acórdão, recorreu-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

7. Cientificada da decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 4045/4133) em 11/06/2012 (AR de 11/05/2012, e-fl. 4040).

8. Por fim, o Acórdão embargado restou assim ementado:

> "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."

9. Os Embargos foram opostos e **admitidos em parte** pela r. presidência (e-fls. 4474/4481), "*no que se refere ao **primeiro item** — "omissão do v. acórdão quanto à inaplicabilidade da equiparação prevista no DL. 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao Pis e à Cofins", ao **segundo item** — "omissão do v. acórdão sobre a isenção em relação às parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao CAP", ao **quinto item** — "erro material e omissão quanto aos valores repassados a terceiro não sócio das SCPs" (na parte relativa à omissão) e ao **sexto item** — "omissão, contradição e erro material quanto aos créditos de R$ 8.580,00 e R$ 39.520,00 reconhecidos pela Ilma. Relatora, mas ignorados na conclusão do seu voto e na parte dispositiva*"".

10. Na parte **rejeitada** (**terceiro, quarto e sétimo itens – "***omissão quanto à expressa definição legal da natureza jurídica de "cláusula penal" (indenização) dos valores recebidos pelas SCPs – art. 28 da Lei Pelé*"; "*obscuridade e contradição quanto à regra de imunidade das receitas de exportação"*; e *"omissão sobre a decadência dos lançamentos de 08/2006 em face das antecipações de Pis e Cofins feitas pelo Embargante*", respectivamente**)**, o I. Presidente registrou que **o despacho é definitivo,** nos termos dos arts. 65, § 3º, e 66, § 1º, do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF (RI/CARF/2015), com a redação dada àquele primeiro dispositivo pela Portaria MF nº 39, de 2016.

É o relatório.

Voto

Conselheira **Gisele Barra Bossa**, Relatora.

11. Diante da delimitação dos pontos omissos, contraditórios e/ou obscuros constantes do despacho de admissibilidade desta r. Presidência, cumpre aqui analisá-los item a item.

I. "*Omissão do v. acórdão quanto à inaplicabilidade da equiparação prevista no DL. 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao Pis e à Cofins*" (item 1, constante dos Embargos de Declaração e do Juízo de Admissibilidade)

12. Acerca desse tópico, assim e manifestou a r. decisão embargada (destaques do original):

> **Relatório**
>
> (...).
>
> 8. O Recurso pugna pelas seguintes questões:
>
> (...).
>
> 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-o aos 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; [...].
>
> 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;
>
> (...).
>
> **Voto Vencido**
>
> (...).
>
> 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.

13. Quando do despacho de admissibilidade, a r. Presidência entendeu que: "*a decisão embargada que 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. Porém, não se manifestou, aquela decisão, explicitamente, a respeito da suposta inaplicabilidade dessa mesma equiparação para fins de Pis e Cofins, como alegado pela Embargante*".

14. Em que pese a r. decisão embargada não tenha cuidado de desenvolver com maior profundidade seu raciocínio quanto à aplicabilidade **da equiparação prevista no DL. 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao Pis e à Cofins**, considero que a próprio sentido da *ratio decidendi* é claro e, portanto, no máximo, estamos diante de potencial obscuridade. No mais, insta consignar que o julgador **não é obrigado a apreciar cada um dos argumentos apresentados pelo contribuinte quando apenas parte deles é suficiente para fundamentar a decisão**.

15. Dito isso, partindo do que foi decido por maioria de votos, bem como da própria ementa e teor do r. acórdão - inclusive em alusão ao decidido nos lançamentos de IRPJ e CSLL-, não há dúvidas de que a C. Turma equiparou as sociedade em conta de participação (SCP) às pessoas jurídicas tanto para os efeitos da legislação do imposto de renda como para efeitos da legislação do PIS e da COFINS.

16. Ainda assim, para que não restem dúvidas quanto ao enfrentamento do tema, transcrevo, para além da manifestação constante da r. decisão embargada (excertos supra), os fundamentos constantes da r. decisão da DRJ (e-fls. 4010/4030), *verbis:*

> "Conforme dispõem o art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em relação à Cofins cumulativa, e o art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.715/1998, em relação ao PIS/Pasep (cumulativo) incidente sobre o faturamento, são contribuintes das referidas **exações as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda**. Por sua vez, consoante dispõe o art. 4º da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 5º da Lei nº 10.833, de 2003 (relativos ao PIS/Pasep não cumulativo e à Cofins não cumulativa), são contribuintes as pessoas jurídicas que tenham faturamento mensal e **que se não se encontrem expressamente excluídas dessa modalidade pelas normas de regência**. **Não bastasse isso, vê-se que o art. 148 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, deixa claro que as sociedades em conta de participação – SCP são equiparadas pelo imposto de renda às pessoas jurídicas**. Em suma, seja pela modalidade cumulativa ou pela modalidade não cumulativa as aludidas sociedade são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins." (grifos nossos)
>
> **- adicionalmente, ver citação complementar constante do item 31 do presente voto**

17. Vejam que, o r. voto condutor da DRJ faz menção ao artigo 148 do RIR/99 (art. 70 do Decreto-Lei n° 2.303/86) para demonstrar que a equiparação das SCPs às pessoas jurídicas para os efeitos da legislação do imposto de renda também o é, por decorrência e menção expressa, para fins do PIS e da COFINS.

18. Bem elucidativas também, são as explicações constante do r. Acórdão nº 1402-002.182, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, quando do julgamento das exigências de IRPJ e CSLL, *verbis*:

> "No mérito, o primeiro fato digno de realce é que a tributação envolveu o lucro das SCP e não o resultado individual de cada um dos sócios.
>
> A segunda questão relevante consiste em não se poder olvidar que, por força do art. 111, do CTN; a legislação que trata de isenção deve ser interpretada literalmente. Sob essa ótica, ainda que por hipótese se pudesse acatar a isenção do CAP por força do art. 15, da Lei nº 9.532/97, tal benefício jamais pode ser estendido às SCPs simplesmente pelo fato do clube ser o sócio ostensivo delas.
>
> **O art. 994 do Código Civil já estabelece a distinção entre o patrimônio da SCP e o do sócio ostensivo. Já a legislação do imposto de renda estabelece que as SCPs ainda que desprovidas de personalidade jurídica, equiparam-se a qualquer outro sujeito passivo para efeito de tributação (Decreto nº 2.4303/86)**:
>
> *"Art. 7º Equiparam-se a pessoas jurídicas, para os efeitos da legislação do imposto de renda, as sociedades em conta de participação.*
>
> *Parágrafo único. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas."*
>
> **Assim, o dispositivo supra transcrito está em perfeita consonância com o Código Civil, não havendo que se falar em revogação**.
>
> **Quanto à sistemática de apuração do resultado, a legislação estabelece que a exigência tributária sobre a SCP deve ser formalizada em nome do sócio ostensivo (IN/SRF nº 179/87):**
>
> ***"Compete ao sócio ostensivo a responsabilidade pela apuração dos resultados, apresentação da declaração de rendimentos e recolhimento do imposto devido pela sociedade em conta de participação.***
>
> *[...]"*
>
> Sendo assim, **não resta dúvida de que os lucros apurados pela SCPs não se confundem com os resultados do CAP e devem ser tributados, não se lhes aplicando o regime jurídico do sócio ostensivo independentemente de se considerar que o clube goze de isenção**." (grifos nossos)

19. Por mais que esta relatoria não concorde com tal posicionamento e seja extremamente sensível às razões trazidas pela ora Embargante em seu Recurso Voluntário (especialmente às e-fls. 4083/4089) e nas próprias razões recursais (e-fls. 4417/4418), considero que a questão encontra-se superada e os **Embargos de Declaração não podem servir à rediscussão da matéria aqui em pauta**.

20. Dito de outra forma, ainda que considere frágeis os fundamentos trazidos pela r. acórdão embargado para fins de manter a atuação de PIS e COFINS com relação às receitas das SCPs, **os Embargos de Declaração não são a via recursal adequada para superar esse inconformismo**.

21. Assim, com relação a esse item, merecem os presentes embargos serem acolhidos, sem efeitos infringentes, para sanar potencial obscuridade e, portanto, considerar aplicável a equiparação prevista DL. nº 2.303/86 e no art. 148 do RIR ao Pis e à Cofins, especialmente nos termos dos **itens 16, 18 e até 29** (correlato, conforme se verificará a seguir) do presente voto.

II. "*Omissão do v. acórdão sobre a isenção em relação às parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao CAP*" (item 2, constante dos Embargos de Declaração e do Juízo de Admissibilidade)

22. Sobre esse tópico, aliás, **diretamente relacionado ao racional do item anterior**, assim se exprimiu a decisão embargada (destaques do original):

> **Relatório**
>
> (...).
>
> 8. O Recurso pugna pelas seguintes questões:
>
> (...).
>
> 7) no mínimo, deveria ter sido reconhecida a isenção quanto ao resultado próprio do Recorrente das atividades das SCPs, isto é, quanto à parcela dos resultados da SCP´s cabível ao Recorrente;
>
> (...).
>
> **Voto Vencido**
>
> (...).
>
> 29. A Recorrente requereu ainda que seja reconhecida a isenção quanto ao resultado próprio do Recorrente das atividades das SCP`s, 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.
>
> (...).
>
> **Voto Vencedor**
>
> (...).
>
> Apesar de bem fundamentada a exposição da ilustre relatora, peço vênia 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:
>
> (...).

> (...).
>
> De fato, a autoridade lançadora entendeu que, em razão de seu enquadramento equivocado como associação 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:
>
> (...).

23. De acordo com o despacho de admissibilidade, como o voto vencido manteve a exigência de PIS e COFINS sobre as receitas próprias do CAP, deveria o voto vencedor, ao considerar tais valores isentos, se manifestar acerca da **isenção em relação às parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao CAP.** Nesse esteira, considerou patente a omissão apontada.

24. Em análise das razões de decidir constante do r. acórdão embargado, considero não haver efetiva omissão, mas, no máximo, potencial obscuridade. Explico, se o voto vencedor acompanhou a relatora para fins de manter as exigências de PIS e COFINS sobre as receitas das SCPs e isentou as receitas próprias da CAP, sendo certo que as sociedades em conta de participação têm o clube como sócio ostensivo, **por decorrência lógica não são isentas as parcelas das receitas das SCPs cabíveis ao CAP**.

25. Frise-se, no presente caso temos duas situações fáticas: (i) receitas obtidas pelo CAP em suas operações próprias – reconhecida, por maioria de votos, a isenção de PIS/COFINS; e (ii) receitas obtidas em razão de operações de sociedades em conta de participação que têm o clube como sócio ostensivo - mantida a exigência, por maioria de votos.

26. Na medida em que as receitas das SCPs não foram consideradas isentas, como segregar eventual parcela dessas receitas das SCPs cabíveis ao CAP? Não há, salvo se o Recurso Voluntário da contribuinte tivesse sido provido, o que não ocorreu.

27. A ora Embargante faz alusão ao item X-D do Recurso Voluntário para dizer que "*ao menos a parcela das receitas das SCPs cabível contratualmente ao CAP deveria ser reconhecida como isenta*". Na prática, essas receitas são justamente as consideradas tributáveis pelo r. acórdão. À título exemplificativo, se o voto vencedor considerasse isentas tais receitas, a decisão seria claramente contraditória.

28. Novamente, ainda que esta relatoria não concorde a manutenção das exigências de PIS e COFINS sobre as receitas das SCPs (e, portanto, restaria vencida), não podemos olvidar que a r. decisão embargada tem como premissa dois aspectos: (i) a exigência

tributária envolve as receitas das SCPs e não o resultado individual de cada um dos sócios; e (ii) o benefício da isenção do CAP não pode ser estendidos às SCPs simplesmente pelo fato do clube ser sócio ostensivo delas.

29. Nesse sentido, **os fundamentos constantes da decisão da DRJ (e-fls. 4010/4030) que em cotejo com a própria ementa da r. decisão embargada (item 8), deixam claro que**: (i) na apuração dos resultados da sociedade em conta de participação serão observadas as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas; (ii) como a sociedade em conta de participação é tributariamente distinta do sócio ostensivo, a existência de eventual benefício fiscal para este não se transmite àquela. Confira-se:

> "**Das Sociedades em Conta de Participação – da sujeição passiva**
>
> As sociedades em conta de participação estão hoje reguladas pelos arts. 991 a 996 da Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil Brasileiro. Os aludidos dispositivos estabelecem:
>
> *"Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.*
>
> *Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.*
>
> *Art. 992. A constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.*
>
> *Art. 993. O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.*
>
> *Parágrafo único. Sem prejuízo do direito de fiscalizar a gestão dos negócios sociais, o sócio participante não pode tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responder solidariamente com este pelas obrigações em que intervier."*
>
> **As sociedades em conta de participação 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**.
>
> Conforme dispõem o art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (...)" - **citação constante do item 18 deste voto**.

30. Assim sendo, resta evidente que as **exatas razões de decidir para manter a exigência do PIS/COFINS sobre as receitas das SCPs sevem para manter a parcela das receitas das SCPs cabível contratualmente ao CAP**.

31. Com efeito, diante da falta deste raciocínio expresso, merecem os presentes embargos serem acolhidos, sem efeitos infringentes, para sanar potencial obscuridade e, portanto, deixar claro que as receitas das SCPs **em geral** sofrem a incidência de PIS e COFINS, especialmente nos termos dos itens 16, 18, 29 e 30 do presente voto.

III. "*Erro material e omissão quanto aos valores repassados a terceiro não sócio das SCPs*" (na parte relativa à omissão) (item 5, constante dos Embargos de Declaração e do Juízo de Admissibilidade)

32. Quanto à esse item, assim se externou a decisão embargada em seu Relatório (destaques do original):

> **Relatório**
>
> "(...).
>
> 8. O Recurso pugna pelas seguintes questões:
>
> (...).
>
> 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; (...);
>
> (...)
>
> 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."

33. Conforme o item XII do Recurso Voluntário (e-fls. 4111/4114), nos contratos das SCPs n° 2 e n° 4 (Cláusula 2º, § 2°) consta expressamente que **terceiro não sócio** era detentor de **20%** do valor recebido por transferência de jogadores, e à SCP pertenciam os **80%** restantes.

34. De fato, o r. acórdão embargado foi **omisso** quanto ao fato de que aqueles 20% do valor não eram receita da SCP, não podendo compor as bases de cálculo dos tributos cobrados.

35. Nota-se que, há prova de que o CAP efetivamente transferiu a parcela que cabia ao terceiro não sócio (e-fls. 4113/4114):

> - **SCP n° 2** (demonstrativo de f. 2.845 do PAF), atleta Fernando Luiz Rosa, cuja tributação foi considerada no 1° Trimestre de 2005 e no 4° trimestre de 2007:
>
> • transferência bancária (TED) de R$ 5.113.220,51, realizada em 02/08/2005 (f. 400 destes autos);
>
> • transferência bancária (TED) de R$ 730.514,00, realizada em 14/12/2011 (Doc. 118-122).
>
> - **SCP n° 4** (demonstrativo de f. 2.847 do PAF), contratante do atleta Guilherme Alvim Marinato, cuja tributação foi considerada no 3° Trimestre de 2007:
>
> • pagamento mediante compensação de R$ 13.200,00 (folhas 1.182-1.183);
>
> • pagamento mediante compensação de R$ 14.400,00 (Doc. 123), realizado em 23/02/2010;
>
> • transferência bancária (TED) de R$ 1.017.715,00, realizada em 15/12/2011 (Doc. 124).

36. Adicionalmente, a ora Embargante esclareceu que o Sr. Marcos Aurélio, terceiro não sócio, pagou o IRPF devido, conforme comprovam o Demonstrativo e o DARFs anexos (Docs. 82 e 82-A).

37. Diante de tais circunstância fático-probatórias, considero que tais valores não perfazem receita da SCP, mas meros ingressos que comprovadamente foram repassados a terceiro não sócio, **Marco Aurélio de Abreu Rodrigues e Silva,** que, ao contrário do que foi registrado no referido parágrafo 46, letra "g" do r. acórdão embargado, **não era sócio das SCPs nº 2 e nº 4.**

38. Sobre o tema bem se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no r. Acórdão nº 9101-003.648. Confira-se:

> "Relativamente à exclusão de valores de terceiros da tributação, sustenta a recorrente que 20 % dos valores recebidos a título de indenização pelas rescisões dos contratos de atletas não pertenciam às duas SCP's que os teriam recebido originalmente, sendo repassados a terceiros, como descrito às e-fls. 4740-4745, às quais se remete para uma leitura mais completa.
>
> Entendo acertada a não tributação de valores recebidos em nome de terceiros para o seu repasse, porque, somando-se as funções das bases de cálculo dos tributos ao conceito de renda, considera-se como base do imposto em questão a medida do acréscimo patrimonial auferido por uma entidade a partir dos incrementos e decréscimos verificados num dado período de tempo.
>
> Como acréscimo patrimonial, enquanto o patrimônio corresponde à universalidade de direitos e obrigações do sujeito, não é possível, a título de tributação da renda, se alcançar valores que não pertencem à titularidade do sujeito passivo. Daí porque compreendo que devam ser excluídos, da presente autuação, valores comprovadamente recebidos pelo sujeito passivo, mas repassados a terceiros.
>
> Do contrário, certamente se estará alcançando materialidade estranha ao campo de competência constitucionalmente delimitado para a tributação da renda."

39. Nesta parte, o referido acórdão restou assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2009
>
> EXCLUSÃO DAS RECEITAS DE TERCEIROS.
>
> Como acréscimo patrimonial, enquanto o patrimônio corresponde à universalidade de direitos e obrigações do sujeito, não é possível, a título de tributação da renda, se alcançar valores que não pertencem à titularidade do sujeito passivo. Daí porque compreendo que devam ser excluídos, da presente autuação, valores comprovadamente recebidos pelo sujeito passivo, mas repassados a terceiros.

40. Em consonância com o decido pela Colenda 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendo que os repasses aqui discutidos tratam-se de meros ingressos na contabilidade das SCPs, repassados a terceiro não sócio, que não poderiam sofrer tributação por não configurarem receitas próprias e, portanto, devem ser excluídos da exigência fiscal.

41. Do exposto, nesse item, merecem os presentes embargos serem acolhidos, com efeitos infringentes, para que sejam devidamente excluídas as receitas de terceiro não sócio.

IV. "*Omissão, contradição e erro material quanto aos créditos de R$ 8.580,00 e R$ 39.520,00 reconhecidos pela Ilma. Relatora, mas ignorados na conclusão do seu voto e na parte dispositiva*" (item 6, constante dos Embargos de Declaração e do Juízo de Admissibilidade)

42. Por fim, acerca desse item, assim constou da decisão embargada:

> 3.4.1 Créditos de PIS e Cofins
>
> (...).
>
> 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.
>
> (...).
>
> **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, 1º Parcela Intermediação de transferência do atleta Michel Fernandes Bastos (com retenção de PIS/Cofins 3,65% (4,65% - 1% CSLL) - R$130.000,00 (não consta comprovante de pagamento); pág. 4.240, TED do CAP para IFC, em , ref NF 077 e 078, R$ 488.020,00; Explicação: este jogador foi objeto da SCP nº 2 (2º 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**;
>
> (...)

> **Exigências mantidas**.
>
> 60. PIS: (...); 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: (...); 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. (grifos nossos)

43. Como visto, entendeu a r. decisão embargada pela existência de **direito a crédito** de 1,65% de PIS (R$ 8.580,00) e 7,6% de Cofins (R$ 39.520,00), em **08/2009**. Porém, os referidos valores não foram considerados quando do cálculo das exigências mantidas.

44. Diante do patente erro de fato, acolho os presentes embargos para que tais valores sejam considerados quando do cálculo (recálculo) das exigências mantidas pela douta DRF responsável.

Conclusão

45. Diante do exposto, devem os presentes Embargos de Declaração serem acolhidos: sem efeitos infringentes, para sanar obscuridade quanto aos itens I e II; com efeitos infringentes, para sanar a omissão quanto ao item III; para sanar o erro de fato quanto ao item IV, todos conforme o voto desta relatoria.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa