



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.726895/2011-34
ACÓRDÃO	9303-015.297 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	11 DE JUNHO DE 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CLUB ATHLETICO PARANAENSE

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

ENTIDADE DESPORTIVA DE FUTEBOL PROFISSIONAL. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO PIS/COFINS. NÃO CABIMENTO.

As entidades desportivas profissionais dedicadas à prática do futebol são obrigadas a se transformarem em sociedades empresárias, nos termos da legislação vigente, sujeitando-se à tributação das demais pessoas jurídicas.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

ENTIDADE DESPORTIVA DE FUTEBOL PROFISSIONAL. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. ISENÇÃO PIS/COFINS. NÃO CABIMENTO.

As entidades desportivas profissionais dedicadas à prática do futebol são obrigadas a se transformarem em sociedades empresárias, nos termos da legislação vigente, sujeitando-se à tributação das demais pessoas jurídicas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº. 1201-001.676, de 16/05/2017, cuja ementa, na parte que interessa ao presente julgamento, e acórdão seguem transcritos:

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.

(...)

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.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergência quanto à isenção de PIS/COFINS aos clubes de futebol constituídos sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, apontando, como cerne da divergência jurisprudencial, as normas inscritas nos arts. 15 e 18 da Lei nº. 9.532/97. Apontou, como paradigma, o Acórdão nº. 1402-002.182.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial, tendo o despacho de admissibilidade trazido as seguintes considerações:

(...)

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

De fato, o acórdão recorrido e o acórdão paradigmático analisam situações fáticas substancialmente idênticas, na verdade, relativas a autuações fiscais sobre o mesmo sujeito passivo e sob os mesmos fundamentos, inclusive com relação (ao menos em parte) aos mesmos anos calendários (o caso dos autos trata dos anos de 2005 a 2009, e o caso paradigma dos anos 2005 e 2006).

O processo no qual foi proferido o acórdão paradigma (processo 10980.726897/2011-23) trata do IRPJ e da CSLL lançados pela fiscalização ao pressuposto de não fazer a recorrente jus à isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, na condição de associação civil sem fins lucrativos, enquanto os presentes autos (processo 10980.726895/2011-34) tratam dos lançamentos reflexos de PIS e de COFINS, lançados pela fiscalização na modalidade não cumulativa, em razão desta mesma circunstância.

Ademais, o próprio acórdão recorrido faz diversas remissões (tanto o voto vencido quanto o voto vencedor) ao processo no qual foi proferido o acórdão ora trazido como paradigma de divergência: o voto vencido para externar a sua “concordância com as conclusões do voto do relator do processo conexo” (ou seja, com o acórdão paradigma), e o voto vencedor para externar a sua “concordância com as razões expostas no voto condutor da decisão de 1ª instância do processo conexo de IRPJ e CSLL” (ou seja, com a decisão proferida pela DRJ naquele processo, a qual foi reformada justamente por meio do acórdão paradigma).

Assim, analisando os mesmos fatos, e a mesma legislação aplicável, enquanto o acórdão recorrido entendeu que os clubes de futebol constituídos sob a forma de Associação Civil sem fins lucrativos (caso do sujeito passivo) têm direito à isenção do IRPJ e da CSLL, e, em decorrência disto, não se sujeitam ao lançamento de PIS e Cofins na modalidade imposta pela fiscalização nos presentes autos, o acórdão paradigma entendeu que as diversas atividades exercidas pelos clubes de futebol profissional (caso do sujeito passivo) 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, conforme demonstrou a recorrente.

Intimado, o sujeito passivo apresentou embargos de declaração, os quais foram admitidos em parte, por despacho. Posteriormente, em julgamento, foi exarado o Acórdão nº. 1201-003.094, 14/08/2019, acolhendo os embargos de declaração em tópicos distintos daquele que estará em exame neste voto.

O sujeito passivo apresentou, ainda, contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, sustentando, em síntese: (i) que o recurso não deve ser admitido, pois o paradigma teria sido reformado pela 1ª Turma da CSRF, pacificando o seu entendimento, cancelando os lançamentos de IRPJ e de CSLL, dos quais os lançamentos de PIS e de COFINS em exame são

reflexos; (ii) que, no mérito, seja integralmente desprovido o recurso, eis que é pacífico no CARF o reconhecimento do direito das associações civis sem fins lucrativos, que desenvolvem a atividade de futebol profissional, à isenção prevista nos artigos 15 e 18 da Lei nº 9.532, de 1997 c/c os artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

O sujeito passivo interpôs, por fim, recurso especial, suscitando divergência quanto à seguinte matéria: “natureza jurídica indenizatória dos valores recebidos pelo clube de futebol a título de cláusula penal para fins de tributação do PIS e da Cofins”.

Em exame de admissibilidade, negou-se seguimento ao recurso especial do sujeito passivo. Contra tal negativa, não houve interposição de agravo.

VOTO

Conselheiro Vinícius Guimarães, Relator.

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional deve ser conhecido, nos termos consignados no despacho de admissibilidade.

Não obstante, em face da alegação de reforma do paradigma, em contrarrazões, entendendo ser necessária uma rápida análise de tal questão.

Importa lembrar, antes de tudo, que a aferição da reforma de paradigma indicado em recurso especial deve tomar como referência a data de interposição do recurso, conforme dispõe o art. 118, §12, II do RICARF, aprovado pela PORTARIA MF Nº 1.634, de 21/12/2023.

Pois bem. Compulsando os autos, observa-se que o Recurso Especial da Fazenda Nacional foi assinado e juntado ao processo na data de 01/09/2017, conforme se verifica à fl. 4389.

Por sua vez, o Acórdão nº 1402-002.182, de 03/05/2016, indicado como paradigma, foi reformado, pela 1ª Turma da CSRF, através do Acórdão nº 9101-003.648, somente em 04/07/2018: ou seja, **após a data de interposição do Recurso Especial**.

Desta forma, não assiste razão ao sujeito passivo quando, em contrarrazões, defende a não admissão do recurso especial, tendo em vista que o paradigma indicado ainda não havia sido reformado na data de interposição do recurso especial.

Assim, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

DO MÉRITO

O presente processo versa sobre autos de infração lavrados em 29/12/2011, para exigência de **PIS/COFINS** não cumulativos, atinentes a fatos gerados ocorridos entre 01/2005 a

12/2009 (reflexos dos lançamentos de IRPJ e de CSLL, decorrentes do mesmo procedimento fiscal).

O fundamento para o lançamento foi o de que o Clube Atlético Paranaense (**CAP**) não gozaria mais da isenção do IRPJ, da CSLL, da **COFINS** e do **PIS/Faturamento**, pela revogação do artigo 30 da Lei nº 4.506/1964 por meio do artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, somado ao não enquadramento do CAP na isenção estabelecida, concomitantemente, pelo artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997 (o IRPJ e CSLL) e pelos artigos 13 e 14 da MP nº 2.158-35/2001 (COFINS e PIS/Faturamento).

O litígio se resume, pois, à questão de saber se, à luz da legislação vigente, a recorrente pode se enquadrar como associação civil sem fins lucrativos, com vistas ao gozo da isenção enunciada no art. 15 da Lei nº 9.532/1997.

O tema é bastante complexo e há decisões, neste Conselho, a favor e contra os interesses de entidades semelhantes à recorrente.

No caso de clubes de futebol, penso que a questão está posta de forma muito clara pela legislação: os arts. 27 e 94 da Lei nº. 9.615/98 impõem aos clubes de futebol a adoção de sociedade empresária, não podendo, desse modo, assumir a forma de associações sem fins lucrativos e, conseqüentemente, gozar da isenção de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, enunciadas pelo art. 15 da Lei nº. 9.532/97 e pelos arts. 13 e 14 da MP nº. 2.158-35/2001.

Lei nº. 9.615/98

“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. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

(....)

§ 9º **É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária**, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 10. Considera-se entidade desportiva profissional, para fins desta Lei, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Apenas as entidades desportivas profissionais que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9º não ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum e, em especial, ao disposto no art. 990 da Lei no

10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Os administradores de entidades desportivas profissionais respondem solidária e ilimitadamente pelos atos ilícitos praticados, de gestão temerária ou contrários ao previsto no contrato social ou estatuto, nos termos da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.(Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 12.(VETADO)(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)”

“Art. 94. Os artigos 27, 27-A, 28, 29, 30, 39, 43, 45 e o § 1o do art. 41 desta Lei serão obrigatórios exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)”

Lei nº 9.532/97

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

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

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

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

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".(destaques acrescidos)

Como razões complementares de decidir, trago, ainda, os fundamentos consignados na decisão de primeira instância, no curso do processo administrativo nº. 15983.720003/2016-90, os quais resumem, de forma precisa, os motivos para a negativa da possibilidade de isenção aos clubes de futebol:

Da tributação das entidades dedicadas à prática de desportos

As entidades dedicadas à prática esportiva, sejam elas amadoras ou profissionais, gozavam da isenção do IRPJ até o ano de 1997, com base na Lei nº 4.506, de 1964, e no Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, benefício o qual foi expressamente revogado pelo art. 82 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997.

Porém, a contribuinte alega ser isenta do IRPJ e da CSLL, nos termos do art. 15 da referida Lei nº 9.532, de 1997, por se enquadrar como associação civil sem fins lucrativos:

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

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

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

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

Nestes termos, beneficiou-se também com a isenção da Cofins sobre as receitas de atividades próprias e com o recolhimento do Pis sobre a folha de salários, consoante arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001:

"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".(destaques acrescidos)

Limitando o alcance do conceito “receita de atividades próprias”, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 2002, dispôs da seguinte forma:

“Art. 9º São contribuintes do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários as seguintes entidades:

(...)

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, que preencham as condições e requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

(...)

Art. 47 As entidades relacionadas no art. 9º desta Instrução Normativa:

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento; e

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1º Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

§ 2º **Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias** somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, **sem caráter contraprestacional direto**, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais” (grifou-se).

Como se vê, “receitas relativas às atividades próprias” se referem apenas às receitas típicas das entidades sem fins lucrativos, auferidas mediante contribuições, doações, anuidades ou mensalidades, fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Assim, a isenção da Cofins não alcança as receitas que apresentam nítido caráter contraprestacional.

No entanto, no ano de 1998, foi editada a Lei nº 9.615 (publicada no DOU de 25/03/1998), a qual instituiu normas gerais sobre o desporto e veio a ser conhecida como a Lei Pelé. Assim dispôs seu artigo 27:

“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. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

(....)

§ 9º **É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária**, segundo um dos tipos regulados nos

arts. 1.039 a 1.092 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 10. Considera-se entidade desportiva profissional, para fins desta Lei, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Apenas as entidades desportivas profissionais que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9o não ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum e, em especial, ao disposto no art. 990 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Os administradores de entidades desportivas profissionais respondem solidária e ilimitadamente pelos atos ilícitos praticados, de gestão temerária ou contrários ao previsto no contrato social ou estatuto, nos termos da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.(Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).

§ 12.(VETADO)(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.(Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 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)."

Observe-se que o parágrafo 11 citado acima teve a sua redação alterada pela Lei nº 12.395, de 16/03/2011, que passou a vigor a partir de 17/03/2011 (data de sua publicação), abrangendo parcialmente os períodos aqui em análise (2011 e 2012), permanecendo válida a redação anterior até 16/03/2011.

Pode-se concluir, portanto, que o Santos Futebol Clube deve ser conceituado como entidade desportiva profissional, pois, nos termos do parágrafo 10, acima citado, participa de competições de atletas profissionais, conforme consta de seu estatuto social e é de conhecimento público, inclusive.

Da leitura dos parágrafos 9º e 13, destacados anteriormente, conclui-se, à primeira vista, que o legislador ordinário facultou a todas as entidades desportivas profissionais a transformação em sociedade empresária.

Ocorre que o artigo 94 da Lei nº 9.615, de 1998, tratou especificamente das entidades de prática profissional na modalidade futebol, que é o caso da impugnante:

“Art. 94. Os artigos 27, 27-A, 28, 29, 30, 39, 43, 45 e o § 1o do art. 41 desta Lei serão obrigatórios exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000) (g.n.)

A interpretação sistemática dos arts. 27 e 94, da Lei no 9.615, de 1998, leva à conclusão de que foi facultado às “*entidades de prática desportiva profissionais*” a transformação em sociedades empresárias, **com exceção dos clubes de futebol**, que deveriam, obrigatoriamente, fazer esta transformação, conforme bem ressaltado pela autoridade fiscal em seu relatório.

Não há qualquer conflito entre o disposto no parágrafo 9º do artigo 27 da Lei nº 9.615, de 1998, e o artigo 94 do mesmo diploma legal.

O parágrafo 9º faculta às entidades desportivas profissionais a transformação em sociedade empresária, ao passo que o artigo 94 ratifica esta faculdade, entretanto, **exclui desta condição somente os clubes de futebol profissional**.

Portanto, o artigo 94 teve como missão **obrigar** as entidades desportivas profissionais dedicadas à prática do futebol a se transformarem em sociedades empresárias.

Neste passo é importante destacar que a previsão legal abrange a entidade desportiva como um todo, não sendo possível, como pretende a impugnante, separar a parte dedicada ao esporte profissional do restante da entidade.

Esta conclusão foi ratificada pela Coordenação Geral de Tributação – COSIT, por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 11, de 30/03/2004:

26. Da interpretação sistemática dos arts. 27 e 94, da Lei no 9.615, de 1998, com a redação dada pela Lei no 9.981, de 2000, apreende-se que foi facultado às “*entidades de prática desportiva participante de competições profissionais*” (diga-se os clubes ou times) a transformação em sociedades comerciais ou civil de fins econômicos, com exceção para os clubes de futebol, que ficariam obrigados à transformação.

Portanto, as entidades de prática profissional da modalidade de futebol não podem ter natureza de associação civil sem fins econômicos, devendo ser obrigatoriamente sociedades empresárias.

Uma análise da evolução histórica dos citados artigos nos leva à idêntica conclusão, senão vejamos:

A redação original destes artigos era a seguinte:

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.

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.

O legislador ordinário pretendeu obrigar com a Lei Pelé que as atividades relacionadas com competições profissionais fossem administradas por sociedades com fins econômicos, fixando o prazo de dois anos para o cumprimento dessa regra.

Esta situação foi alterada no ano de 2000, com a edição da Lei nº 9.981:

Art. 27. É facultado à entidade de prática desportiva participante de competições profissionais: (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

I - transformar-se em sociedade civil de fins econômicos; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

II - transformar-se em sociedade comercial; (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

III - constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

Art. 94. Os artigos 27, 27-A, 28, 29, 30, 39, 43, 45 e o § 1º do art. 41 desta Lei serão obrigatórios exclusivamente para atletas e entidades de prática profissional da modalidade de futebol. (Redação dada pela Lei nº 9.981, de 2000)

A partir da publicação da Lei nº 9.981, de 2000, portanto, o que era uma obrigação passou a ser uma faculdade, exceto para entidades de prática profissional da modalidade de futebol. Note-se que a redação do artigo 94 foi alterada especificamente para contemplar esta exceção.

Desta maneira, entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais poderiam se transformar em sociedades com fins econômicos exceto aquelas dedicadas à prática do futebol profissional que foram obrigadas a esta modificação.

Na sequência da evolução histórica desta legislação, no ano de 2003, com a publicação da Lei nº 10.672, de 2003, a legislação de regência passou a ter os seguintes termos:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.672, de 2003)

(....)

§ 9º É facultado às entidades desportivas profissionais constituírem-se regularmente em sociedade empresária, segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 10. Considera-se entidade desportiva profissional, para fins desta Lei, as entidades de prática desportiva envolvidas em competições de atletas profissionais, as ligas em que se organizarem e as entidades de administração de desporto profissional. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 11. Apenas as entidades desportivas profissionais que se constituírem regularmente em sociedade empresária na forma do § 9o não ficam sujeitas ao regime da sociedade em comum e, em especial, ao disposto no art. 990 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

§ 13. Para os fins de fiscalização e controle do disposto nesta Lei, as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, das entidades de administração de desporto e das ligas desportivas, independentemente da forma jurídica como estas estejam constituídas, equiparam-se às das sociedades empresárias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos. (Incluído pela Lei nº 10.672, de 2003)

A Lei nº 10.672, de 2003, incumbiu-se de definir o que seja “*entidade desportiva profissional*” (parágrafo 10) e facultou a transformação destas entidades em sociedades empresárias (parágrafo 9º).

Portanto, a entidade desportiva profissional passou a ser considerada como um todo, não podendo a administração da atividade profissional ter natureza jurídica distinta da entidade que a originou.

Ressalte-se que a redação do artigo 94 da Lei Pelé não foi alterada pela Lei nº 10.672, de 2003. Assim, permaneceu a obrigação de transformação em sociedades empresárias, apenas para as entidades de prática profissional da modalidade de futebol.

Desta forma, por qualquer ângulo que se observe a questão, a solução é idêntica: as entidades de prática profissional da modalidade de futebol deveriam se transformar em sociedades empresárias.

Assim, deve ser afastada a pretensão da interessada em se beneficiar da isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e, por conseguinte, da aplicação do disposto nos arts. 13, inciso IV, e 14, inciso X, da MP nº 2.158-35, de 2001, tendo em vista que não se trata de associação sem fins econômicos.

Neste diapasão se torna dispensável verificar se a contribuinte preenche os requisitos exigidos pelo legislador ordinário para fazer jus à isenção prevista na legislação em comento, pois não se reveste de condição essencial para tal, no caso ser uma associação civil.

Nesta toada não deve ser deferido o pedido da contribuinte em se beneficiar do disposto nos artigos 13 e 13-A da Lei nº 11.345, de 2006 (Lei que instituiu o Timemania):

Art. 13. Fica assegurado, por 5 (cinco) anos contados a partir da publicação desta Lei, o regime de que tratam o art. 15 da Lei no 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e os arts. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, às entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída, segundo um dos

tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)

Parágrafo único. Às entidades referidas no caput deste artigo não se aplica o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Vide Medida Provisória nº 358, de 2007)

Art. 13-A. O disposto no art. 13 desta Lei aplica-se apenas às atividades diretamente relacionadas com a manutenção e administração de equipe profissional de futebol, não se estendendo às outras atividades econômicas exercidas pelas referidas sociedades empresariais beneficiárias. (Incluído pela Lei nº 11.505, de 2007)

O benefício fiscal acima previsto contempla somente as entidades desportivas da modalidade futebol cujas atividades profissionais sejam administradas por pessoa jurídica regularmente constituída na forma de sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada e sociedade anônima, hipóteses que não se aplicam ao Santos Futebol Clube, conforme deixa claro seu estatuto (artigo 1º).

O parágrafo 13 do artigo 27 da Lei Pelé, já reproduzido, determinou que as atividades profissionais das entidades de prática desportiva, equiparam-se às das sociedades empresárias, apenas para os fins de fiscalização e controle. Note-se que esta disposição se destina às entidades desportivas profissionais, exceto às que se dedicam ao futebol profissional, pois para os clubes de futebol tal orientação seria redundante, já que são tratadas pela legislação como sociedade comum ou empresária.

Assim, por não se tratar de associação civil, a contribuinte não faz jus à isenção da COFINS, prevista no inciso X do artigo 13 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e nem à tributação do PIS com base na folha de salários, perdendo objeto a questão de defesa atinente à caracterização da receita própria da atividade para fins de tributação das mencionadas contribuições.

Tendo em vista que as entidades desportivas profissionais dedicadas à prática do futebol são obrigadas a assumirem a forma de sociedades empresárias, nos termos da legislação vigente, não há como a recorrente fazer jus à isenção de PIS/COFINS destinada a associações sem fins lucrativos, de maneira que deve ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães

ACÓRDÃO 9303-015.297 – CSRF/3ª TURMA

PROCESSO 10980.726895/2011-34