



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

Processo nº 10980.726897/2011-23
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.182 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de maio de 2016
Matéria IRPJ E OUTROS - ISENÇÃO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE

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 legal, 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 (Art. 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 Demetrius 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 Demetrius Nichele Macei fará declaração de voto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Gilberto Baptista, Roberto Silva Junior, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Este processo trata dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 3.1163.140) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 3.1413.165), mediante os quais se exige da autuada o crédito tributário total de R\$ 85.072.078,39, incluindo juros moratórios calculados até o mês de dezembro de 2011, conforme demonstrativo seguinte:

[...]

No essencial, a infração atribuída à autuada consiste no fato de haver apresentado declarações anuais à Administração Tributária na **condição de isenta**, circunstância que teria evitado o recolhimento dos tributos lançados, considerados devidos pela fiscalização, uma vez que esta não reconheceu a isenção que a autuada entende lhe favorecer.

Impende acrescentar que o lançamento engloba não apenas os tributos devidos diretamente pela autuada, na condição de contribuinte, mas também os tributos devidos por sociedades em conta de participação nas quais figurou como sócia ostensiva, tudo devidamente detalhado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal de fls. 3.097/3.115.

Os enquadramentos legais do lançamento se encontram descritos no campo próprio de cada auto de infração.

A autuada foi cientificada do lançamento em 29/12/2011, conforme Aviso de Recebimento reproduzido às fls. 3.168, e apresentou tempestivamente, em 27/01/2012, as impugnações de fls. 3.190/3.270 (IRPJ) e fls. 3.776/3.846 (CSLL), veiculando, em redação quase idêntica, as alegações adiante sintetizadas:

- aduz a tempestividade da impugnação;
- alega a decadência parcial, afirmando que a regra decadencial aplicável ao caso é a do art. 150, § 4º, do CTN, e que, ainda que se aplique a regra do art. 173, I, § único, do CTN, a decadência parcial seria evidente;
- aponta a existência de pagamentos de IRPJ nos anos de 2005 e 2006, que determinariam a regra de decadência do art. 150, § 4º, do CTN, consistentes em retenções que sofreu por parte de fontes pagadoras, conforme demonstra. Com argumentos variados, defende sua tese;
- acrescenta que, ainda que se pudesse desconsiderar as antecipações de IRPJ e aplicar o art. 173 do CTN, restaria configurada a decadência dos lançamentos de ofício relativos aos quatro trimestres do ano-calendário de 2005. Verte farta argumentação tendente a demonstrar a errônea do entendimento exarado pelo autuante no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal em sentido contrário. Arremata argumentando que, ainda que não houvesse nenhuma antecipação de pagamento, a autuação seria improcedente em relação aos valores relativos ao ano de 2005;

- adentrando o exame de mérito, discorre sobre seu enquadramento na isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, na condição de associação civil sem fins lucrativos. Nessa linha, argumenta que é uma associação civil sem fins lucrativos e que, a pretexto de interpretar literalmente a lei, o autuante suprimiu uma parte do **caput** do art. 15, da Lei nº 9.532, de 1997. Também argumenta acerca da inocorrência de transformação da natureza jurídica das entidades, pela Lei Pelé, e tece considerações sobre a confusão indevida dos conceitos de atividade econômica e atividade de fins lucrativos. Afirma que o autuante, por via transversa, está a defender a tese de que a Lei Pelé teria automaticamente transformado toda e qualquer entidade ou associação atuante na área do futebol profissional em uma empresa com fins lucrativos. Transcreve o artigo 2º da Lei Pelé e argumenta que confundir ‘atividade econômica’ com atividade econômica de fins lucrativos é definir o todo pela sua parte; confundir o gênero com a espécie. Transcreve o § 3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, e afirma que o mesmo aponta, com clareza, que existe atividade econômica sem fins lucrativos;

- discorre sobre a faculdade - que não exerceu - de se transformar em sociedade empresária de fins lucrativos, que teria sido ignorada pelo autuante. Enfatiza que a transformação de qualquer entidade desportiva profissional em sociedade empresária é uma faculdade, e não uma obrigação, muito menos uma consequência automática decorrente de lei. Reitera que, para as associações civis que não alteraram a sua natureza jurídica, a regra de isenção permaneceu inalterada. História as diversas tentativas do Poder Executivo de, via medidas provisórias, tornar obrigatória a transformação das associações civis esportivas em clubes-empresa;

- discorre sobre a confusão, que estaria sendo feita pela fiscalização, entre normas de ‘fiscalização e controle’, previstas na Lei Pelé, e normas de incidência tributária. Transcreve o § 13 do art. 27, da Lei Pelé, e enfatiza que a equiparação nele prevista restringe-se às atividades de fiscalização e controle, mas apenas para os fins previstos naquela, e não em outras leis;

- aponta violação ao art. 109 do CTN e afirma que a fiscalização fez exatamente o contrário do que determina o comando legal. Aponta que a fiscalização elegeu, exclusiva e erroneamente, os princípios de lei geral do direito privado – art. 2º, parágrafo único, da Lei Pelé – que não é lei tributária, para definir os efeitos tributários do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Adiciona que pretendeu aplicar uma lei de direito privado genérica do desporto em detrimento de uma lei tributária específica de isenção do IRPJ e da CSLL. Arremata argumentando que a Lei Pelé jamais poderia revogar a isenção tributária da Lei nº 9.532, de 1997, salvo se o fizesse expressamente;

- discorre sobre a impertinência da invocação do art. 13 da Lei nº 11.345, de 2006, às associações civis. Relata que a fiscalização afirma que o fato de o art. 13 da Lei nº 11.345, de 2006, ter concedido uma isenção tributária específica e temporária, por cinco anos, às entidades desportivas de futebol profissional, atestaria que não existe uma isenção permanente nesse sentido. Argumenta que a simples leitura do art. 13, **caput** da Lei nº 11.345, de 2006, basta para infirmar o entendimento do autuante. Adiciona que o dispositivo é voltado expressa e especificamente às entidades desportivas da modalidade futebol que sejam administradas por pessoa jurídica sociedade empresária, razão pela qual não se aplicaria às associações civis sem fins lucrativos;

- afirma que o autuante contrariou o entendimento público e expresso do Ministro de Estado da Fazenda, além dos demais que assinaram a Proposta de Medida Provisória de que trata a EM Interministerial nº 23/2007/MF/ME/TEM/MPS/MinC, de 15/02/2007, da qual transcreve excertos.

Assevera que tais palavras espancam, vez por todas, o entendimento do autuante, de que a isenção havia sido revogada para as associações civis;

- discorre sobre seu triplo enquadramento na isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, argumentando também ser instituição de caráter recreativo e instituição de caráter cultural, sem fins lucrativos;

- discorre sobre sua inequívoca boa-fé e o descabimento da aplicação de qualquer multa, juros e correção monetária, devido à incidência da regra do art. 100, III e parágrafo único do CTN, e da impossibilidade de penalização em face da alteração de critério jurídico. Argumenta que nada mais fez do que seguir o entendimento notório da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda- CARF, conforme soluções de consulta que transcreve e julgados que traz à colação. Sustenta estar provado que o entendimento das autoridades administrativas, em especial da Secretaria da Receita Federal e do CARF sempre foram e continuam a ser no sentido de reconhecer a isenção, inclusive para as entidades de futebol profissional, quando preenchidos os requisitos legais. Adiciona que, durante décadas, nos termos do art. 100, III, do CTN, nada mais fez do que seguir uma norma tributária complementar da Receita Federal, de sorte que não pode ser agora penalizada pela cobrança de multa, nem ter exigidos os juros de mora e a correção monetária, mesmo que tal entendimento tenha mudado, o que afirma não ter ocorrido;

- discorre sobre a não incidência de IRPJ sobre os valores recebidos a título de indenização, conforme julgados do STJ trazidos à colação. Afirma que grande parte dos valores recebidos, seja por ela própria, seja pelas SCP das quais era sócia ostensiva, têm clara natureza indenizatória. Acrescenta que, ao tratar do contrato de trabalho de atletas profissionais, a redação original da Lei Federal nº 9.615, de 1998, não mais previu direito de passes sobre os jogadores, substituindo-o pela obrigatoriedade de previsão de indenização (cláusula penal) para o caso de o atleta romper o contrato de trabalho que firmou com a entidade antes de seu termo final. Argumenta que se trata de mecanismo que assegura às entidades desportivas a recomposição de seu patrimônio, porquanto a indenização paga pela rescisão antecipada do contrato de trabalho serve para permitir a recomposição do quadro de atletas da entidade, patrimônio reduzido mediante o rompimento antecipado do contrato, bem como para ressarcir a entidade dos gastos incorridos com a formação e manutenção do atleta;

- acrescenta que o art. 681, § 5º, do RIR/99, expressamente afastam a incidência do IRPJ sobre as multas em rescisões trabalhistas, e que esse é o caso dos autos;

- reportando-se à parcela do lançamento alusiva às sociedades em conta de participação, argumenta que os valores deveriam ser recalculados, aplicando-se a sistemática do lucro presumido, e não a do lucro real.

- também reclama que o autuante não deduziu do tributo lançado os valores retidos por fontes que lhe pagaram rendimentos, nos valores constantes das planilhas que anexa. Argumenta que, nos períodos em que restar apurado IRPJ a pagar, os valores devem ser abatidos do montante supostamente devido e, nos períodos em que não seja identificado imposto a pagar, os valores devem ser somados aos do primeiro período subsequente em que haja débito, para, neste, serem deduzidos do imposto a pagar;

- em tópico específico, aponta a necessidade de deduzir, das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, os valores autuados referentes às contribuições para o

PIS/PASEP e COFINS. Argumenta não ser aplicável à hipótese a indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa, prevista pelo § 1º do art. 41 da Lei Federal nº 8.891, de 1995, uma vez que, no momento da autuação, os valores lançados a título de PIS e COFINS não estavam com sua exigibilidade suspensa. Argumenta que a dedutibilidade de tais valores, em casos de autuação concomitante, é matéria pacífica no seio do CARF, conforme julgado que traz à colação;

argúi a improcedência do auto de infração em relação à multa de 75%, pelo seu caráter confiscatório, e pondera a necessidade de consideração da boa-fé como critério de razoabilidade e de proporcionalidade.

Finaliza requerendo:

1 – No mérito:

- a) seja integralmente cancelada a cobrança dos tributos e acréscimos formalizada por meio dos autos de infração;
- b) seja declarada a extinção, por decadência, dos supostos débitos de IRPJ e CSLL relativos aos fatos geradores anteriores a 29/12/2006 e aos fatos geradores anteriores a 1º/01/2006;
- c) seja cancelada a cobrança dos acréscimos de multa, de juros e de correção monetária que constam do auto de infração, por aplicação da regra do art. 100, III, do CTN;
- d) sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ, integralmente, os valores recebidos a título de cláusula penal, pela impugnante e pelas SCP das quais era sócia ostensiva, por se tratar de indenização. Subsidiariamente, que os valores atribuídos a cada uma das SCP sejam tributados pelo lucro presumido, apurando-se a base de cálculo pelo percentual de 8%;
- e) sejam os valores correspondentes às antecipações de imposto de renda na fonte deduzidos do imposto de renda a pagar, recalculando-se o valor autuado, observando-se que, nos períodos em que restar apurado IRPJ a pagar, tais valores devem ser abatidos do montante supostamente devido; e nos períodos em que não seja identificado imposto a pagar, tais valores devem ser somados aos do primeiro período subsequente em que haja débito, para neste serem deduzidos do imposto a pagar;
- f) sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ os valores das autuações relativas ao PIS e à COFINS, cobradas por meio do PAF nº 10980.726895/2011-34;
- g) sejam excluídos da exigência fiscal os valores referentes à multa confiscatória de 75%, conforme entendimento atual do Egrégio STF e, subsidiariamente, que, ao menos seja a multa reduzida de acordo com os critérios de razoabilidade e de proporcionalidade, para percentual não superior a 10%.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba - PR prolatou o Acórdão 06-35.951 dando provimento parcial à impugnação para cancelar a exigência formalizada com base nos valores auferidos exclusivamente pela autuada, por entender que se trata de associação civil sem fins lucrativos albergada pelo art. 18, da Lei nº 9.532/97. Foi mantida a exigência referente aos ganhos obtidos pelas Sociedades em Conta de Participação (SCP), no entendimento de que os resultados não se confundiriam com a da sócia ostensiva, ainda que contabilizados por essa última.

Daí porque não haveria que se falar em isenção do IRPJ e da CSLL para as SCPs. Sob essa ótica, o Decreto-Lei nº 2.303/86 estabeleceria a tributação dessas sociedades

Face ao valor da exigência exonerada, foi interposto recurso de ofício.

Devidamente cientificada, a interessada apresentou recurso voluntário contra a parcela mantida da exigência ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória. Acrescenta, em síntese:

- a inaplicabilidade da equiparação prevista pelo Decreto-lei nº 2.303 à CSLL;
- a ilegalidade da equiparação da SCP à pessoa jurídica para fins de incidência tributária e a mudança da apuração para lucro presumido ;
- a ausência de previsão legal para imposição à SCP de regime tributário diverso daquele aplicável ao sócio ostensivo;
- a ilegalidade decorrente da anulação parcial da regra de isenção contida no art. 15, da Lei nº 9.532/97;
- o reconhecimento da isenção quanto à parcela do resultado da SCP cabível à recorrente;
- a improcedência da exigência tributária sobre SCPs em que todos os sócios são isentos;
- a dedução do valor pago pelo sócio participante Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues e Silva; e;
- a dedução da despesas incorridas para obtenção do resultado, inclusive os valores repassados a terceiros;

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

RECURSO DE OFÍCIO

A questão principal a ser dirimida consiste na definição de ser ou não o Clube Atlético Paranaense (CAP) isenta do pagamento do IRPJ e CSLL.

O acórdão recorrido admite que o art. 18, da Lei nº 9.532/97, revogou a isenção do imposto de renda para os clubes de futebol, originalmente prevista no art. 30, da Lei 4502/64. Por outro lado, entendeu o voto condutor que a interessada se caracterizaria como associação civil e, sob essa modalidade, enquadrada na excepcionalidade do Parágrafo Único daquele dispositivo que alberga a isenção com base no art. 15, da mesma lei:

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.

[...]

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.

A decisão recorrida faz a ressalva de que o CAP 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, ma 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, causaria 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 uma 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, a 1ª Seção do STJ, em sessão de 12/08/2009, manifestou-se no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, a

existência ou não de pagamento ainda que parcial mostra-se relevante para a definição da contagem do prazo de caducidade (destaques acrescidos).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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 legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Vê-se pela transcrição acima que a Corte submeteu a decisão ao art. 543-C do Código de Processo Civil o que significa dar-lhe efeito repetitivo. Assim, qualquer recurso sobre essa matéria será decidido da mesma forma.

No presente caso, o CAP demonstrou ter sofrido retenções na fonte principalmente de aplicações financeiras. Nessa questão diverjo da decisão recorrida por entender que tais retenções são modalidades de pagamento na modalidade de antecipação.

Quanto a esse ponto, o acórdão questionado afirma que para instituições isentas não haveria que se falar em antecipação pelo fato da retenção ocorrer na modalidade de tributação definitiva. A princípio, está correto. Entretanto, a partir do momento em que o Fisco não reconhece essa isenção e estabelece para o CAP tratamento tributário igual às demais pessoas jurídicas, tal sistemática deve ser aplicada por inteiro, inclusive quanto ao IRRF que se convola em antecipação do devido.

Portanto, aplica-se ao caso a contagem do prazo sob as regras do § 4º, do art. 150, do CTN. Tratando-se de apuração trimestral, o termo inicial para contagem do prazo decadencial para os trimestres dos anos-calendário de 2005 e 2006 seria 31/03/2005, 30/06/2005, 30/09/2005, 31/12/2005, 31/03/2006, 30/06/2006, 30/09/2006 e 31/12/2006, respectivamente. O termo final seria 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/09/2011 e 31/12/2011. Com ciência da autuação em 29/12/2011, foram atingidos pela caducidade os fatos geradores ocorridos até 30/09/2006, inclusive.

Assim o provimento do recurso de ofício deve ser parcial não abrangendo os fatos geradores ocorridos até 30/09/2006, inclusive, por terem sido atingidos pela caducidade, o que se aplica também à CSLL.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Em relação à decadência, diferentemente do que ocorreu na análise do recurso de ofício, não há que se cogitar de qualquer pagamento ou retenção equivalente para as SCPs. A Súmula CARF nº 101 estabelece o termo inicial da contagem do prazo:

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Lembrando que a exigência aqui analisada envolve o resultado das SCPs, tratando-se de apuração trimestral, para o ano-calendário de 2005, o termo inicial de contagem do prazo decadencial para o 1º trimestres seria 02/01/2006 e o termo final em 02/01/2011. Como a ciência da autuação ocorreu em 29/12/2011, esse fato gerador (valor do IRPJ: 11.179.702,50; valor da CSLL: R\$ 4.029.012,90) foi atingido pela decadência.

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,

No que se refere à suposta natureza indenizatória dos valores recebidos, não vislumbro tal circunstância independentemente da denominação que se dê ao pagamento.

As negociações foram tratadas simplesmente como alienação de direitos sobre o atleta. No caso do jogador Jadson Rodrigues da Silva, por exemplo, o Contrato de

Consolidação de Condições Negociais menciona "benefício financeiro da transferência" ao tratar de eventual negociação do jogador. No contrato firmado com o clube estrangeiro que adquiriu os direitos sobre o jogador, a cláusula que trata do valor da transação estabelece claramente tratar-se de pagamento pela transferência.

Em relação às exclusões da base tributável, a apuração da Fiscalização indica que as despesas necessárias ao recebimento foram todas deduzidas. O repasse a terceiro é liberalidade da SCP e não tem impacto no valor tributável.

A dedutibilidade dos tributos e contribuições está estabelecida no art. 41, da Lei nº 8.981/95, matriz legal do art. 344, do RIR/99:

Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial.

(.....)

Da leitura de tal dispositivo, vê-se que seu §1º estabelece exceção à regra geral de dedutibilidade de tributos na determinação do lucro real, mediante a vedação da dedutibilidade de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional – CTN. Entre essas hipóteses estão as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Assim, se o contribuinte não recolheu ou declarou os tributos devidos nos respectivos períodos de apuração, motivando seu lançamento de ofício e beneficiando-se da suspensão da exigibilidade do crédito em virtude da impugnação contra ele interposta (art. 151, inciso III, do CTN), ilegítima torna-se a sua dedução da base tributável no período.

Ademais, para ser dedutível, toda despesa precisa estar revestida dos atributos da liquidez e certeza. Ausente sua regular contabilização nos períodos respectivos e antes do julgamento definitivo da exigência relativa a tais contribuições, não se pode concluir que estão presentes tais atributos. Portanto, descabe a dedução na base de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores autuados referentes ao PIS e à Cofins.

Em relação à multa de ofício, a inobservância da norma jurídica tendo como consequência o não pagamento do tributo importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é consequente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, cabe a aplicação da penalidade.

A suposta natureza confiscatória da multa aplicada envolve arguição de violação de preceito constitucional, com apreciação fora da alçada do CARF, nos termos da Súmula CARF nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em resumo do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para acolher a decadência em relação ao 1º trimestre de 2005, o que se aplica também à CSLL.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

CÓPIA