



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.726897/2011-23
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.648 – 1ª Turma
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria ISENÇÃO. CLUBE DE FUTEBOL.
Recorrente CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2009

EXPLORAÇÃO DE PRÁTICA DESPORTIVA, DE CARÁTER PROFISSIONAL, POR CLUBES RECREATIVOS E ASSOCIAÇÕES CIVIS SEM FINS LUCRATIVOS QUE PRESTEM OS SERVIÇOS PARA OS QUAIS FORAM CONSTITUÍDAS E OS COLOQUEM À DISPOSIÇÃO DO GRUPO DE PESSOAS A QUE SE DESTINAM. ISENÇÃO.

O artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, revogou a isenção das entidades em geral que exploram a prática desportiva, de caráter profissional. Contudo, seu parágrafo único assegurou a fruição do benefício para as entidades constituídas como clubes recreativos, e também como associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. DEDUÇÃO DE TRIBUTOS EXIGIDOS DE OFÍCIO. EXCEÇÃO AO REGIME DE COMPETÊNCIA. DEDUTIBILIDADE APÓS CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A dedução dos valores de tributos e juros exigidos de ofício não segue a regra geral do regime de competência, somente podendo ser efetivada na apuração do resultado referente ao período em que se operar a constituição definitiva do crédito tributário lançado.

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.

TRIBUTO RECOLHIDO INDEVIDAMENTE POR TERCEIROS. AUSÊNCIA DE REQUALIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. APROVEITAMENTO PARA DEDUÇÃO NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não havendo requalificação das operações levadas a efeito pelo contribuinte, o eventual recolhimento indevido realizado por sujeitos passivos alheios à exigência não pode ser deduzido dos valores exigidos de ofício, cabendo àqueles requererem restituição em procedimento próprio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) em relação ao direito dos clubes de futebol à isenção dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner e Rafael Vidal de Araújo, que lhe negaram provimento; (i.i) por maioria de votos, acordam em afastar a prejudicialidade das demais matérias, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), que havia se manifestado por analisar as demais matérias apenas se vencida na primeira; (ii) em relação à dedução da base de cálculo dos valores referentes às autuações de PIS e COFINS, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (iii) em relação aos valores repassados a terceiros não sócios das SCPs, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner, que lhe negou provimento; e, (iv) em relação ao direito à compensação de valores recolhidos pelas pessoas físicas sócias das SCP's, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado). Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Cristiane Silva Costa não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF 343/2015 (RICARF). Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Demetrius Nichele Macei não votou nesse julgamento, por se tratar de processo originalmente relatado pela então conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, com voto já proferido e consignado na reunião de 05/2018. Nos termos do Art. 58, §13, Anexo II do RICARF, foi designada pela Presidente do CARF como redatora *ad hoc* para este julgamento, a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora *Ad Hoc*

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniele Souto Rodrigues Amadio, Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Inicialmente esclareço que fui nomeada redatora *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pela Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pela Relatora em sessão de julgamento:

Tratam-se de **autos de infração** (E-fls. 3116 ss.) lavrado para a exigência de IRPJ e CSLL relativamente aos anos calendário 2005, 2006, 2007 e 2009, decorrente do entendimento fiscal de que, diferentemente do que declarado pela entidade desportiva dedicada ao futebol profissional, esta não faria jus à isenção tributária, também tributando-se as sociedades em conta de participação das quais o clube era sócio ostensivo, como detalhado pelo **Termo de Verificação e Encerramento de Procedimento Fiscal** (E-fls. 3097 ss.), ao qual se remete para uma leitura mais completa.

Insurgindo-se, o contribuinte apresentou **impugnação administrativa** (E-fls. 3190 ss.), com suas razões resumidas pela decisão da DRJ, a qual se aproveita:

- *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. Historia as diversas tentativas do Poder Executivo de, via medidas provisórias, tornar obrigatória a transformação das associações civis esportivas em clubesempresa;*
 - *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 auferidos 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;

- argüi 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:

I – 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 10980.726895/201134;

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%."

Passo seguinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR proferiu o **acórdão n. 06-35.951** (E-fls. 4294 ss.) julgando parcialmente procedente a impugnação, exonerando as exações de IRPJ e CSLL calculados sobre os resultados próprios da autuada, em virtude do reconhecimento de sua condição de isenta; e mantendo as exações lançadas sobre os resultados de sociedades em conta de participação das quais a autuada figurava como sócia ostensiva, como refletido na ementa abaixo:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2005, 2006, 2007, 2009

DECADÊNCIA. MEDIDA PREPARATÓRIA INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO.

Por força do parágrafo único do art. 173 do CTN, a medida preparatória indispensável ao lançamento constitui o termo de início do lustro decadencial, desde que até essa data não tenha ainda ocorrido a decadência contada pela regra do caput e incisos do mesmo artigo.

DECADÊNCIA. RETENÇÕES DE IMPOSTO NA FONTE NÃO SE EQUIPARAM A PAGAMENTOS.

Eventuais retenções de IRPJ que o beneficiário tenha sofrido por fontes pagadoras de rendimentos não se equiparam a pagamentos, para os fins do art. 150 do CTN.

CLUBES DE FUTEBOL CONSTITUÍDOS SOB A FORMA DE ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. DIREITO À ISENÇÃO DO IRPJ E CSLL.

As associações civis sem fins lucrativos inclusive clubes de futebol que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam tiveram, pelo art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, assegurada a isenção em face do IRPJ e CSLL.

SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

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

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

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

DEDUÇÃO, DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E CSLL, DE VALORES AUTUADOS REFERENTES A PIS/PASEP E COFINS

Os tributos são dedutíveis na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Significa, portanto, que somente podem ser deduzidos os tributos já incorridos no período em questão. Contudo, não se consideram incorridos os tributos que não foram escriturados e que o contribuinte e que sofrem contestação pelo contribuinte, por entender que não se verificaram todos os pressupostos materiais que tornaram tal obrigação incondicional.

MULTA LANÇADA NO PERCENTUAL PREVISTO NA LEGISLAÇÃO. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Ao julgador administrativo falece competência para dispensar ou reduzir percentuais de multas lançadas em conformidade com as normas de regência.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento decorrente, no que couber, o que restar decidido com respeito ao lançamento matriz.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Acórdão

*Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação: a) **exonerando** as exações no importe de R\$ 10.542.963,17, relativo a IRPJ, e R\$ 3.812.746,74, relativo a CSLL, calculados sobre os resultados próprios da autuada, em virtude do **reconhecimento de sua condição de isenta**; e b) **mantendo as exações lançadas sobre os resultados de***

sociedades em conta de participação das quais a autuada figurava como sócia ostensiva, nos importes de R\$ 15.830.188,21, a título de IRPJ, e R\$ 5.709.667,75, a título de CSLL, conforme demonstrado no final do voto.

Apenas com respeito à decadência, ficaram vencidos os julgadores Jackson Mitsui e Sergio Valadão Ferraz por entenderem que a notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento tem o condão de apenas antecipar o termo de início da decadência.

Devido ao montante do crédito tributário exonerado, deste Acórdão se recorre, de ofício, ao Conselho Administrativo Fiscal – CARF.

Encaminhe-se à Unidade Jurisdicionante, para adoção das medidas que lhe incumbem."

Diante da decisão da DRJ, o contribuinte interpôs **recurso voluntário** (E-fls. 4336 ss.) substancialmente no mesmo sentido de sua impugnação administrativa, mas com os acréscimos enumerados pelo acórdão recorrido:

*"- 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 das despesas incorridas para obtenção do resultado, inclusive os valores repassados a terceiros;"*

Na sequência, o contribuinte protocolizou **petição** (E-fls. 4547 ss.) requerendo a juntada de comprovantes de arrecadação de Imposto de Renda sobre o ganho de capital, encaminhados, naquela data, pelo ex-sócio participante do requeente em duas das SCP's versadas no recurso voluntário, Sr. Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues e Silva.

O contribuinte protocolizou nova **petição** (E-fls. 4565 ss.) para informar sobre (i) o Acórdão 1401-000.838, precedente que teria julgado caso idêntico do Coritiba Foot Ball Club, decorrente de autuação na mesma época e lavrada pelo mesmo fiscal, e (ii) a Súmula n. 99 do CARF a respeito da decadência.

A Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, com o **acórdão n. 1402-002.182** (E-fls. 4616 ss.), deu provimento parcial aos recursos de ofício e voluntário, neste caso, para acolher a decadência em relação ao fato gerador ocorrido no primeiro trimestre de 2005. Leia-se a sua ementa:

"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."

Após **ciência** (E-fls. 4631) da Fazenda Nacional, o contribuinte quando intimado do referido acórdão opôs primeiramente **embargos de declaração** (E-fls. 4651 ss.), os quais foram rejeitados por **despacho** (E-fls. 4666 ss.), com relação a todas as alegações que este enumerou em seu relatório:

"De acordo com a embargante, a decisão teria incorrido em omissões e contradições abaixo resumidas:

- 1) Omissão quanto à inexistência de prova no sentido de que a interessada não prestaria os serviços de que trata o art. 15, da Lei nº 9.532/97;*
- 2) Omissão e contradição por ter declarado a inconstitucionalidade do art. 15, da Lei nº 9.532/97 e ao mesmo tempo deixar de apreciar argumentos quanto à natureza confiscatória das multas aplicadas;*
- 3) Omissão e contradição por não avaliar a questão da prestação de serviços sob a ótica das disposições legais invocadas pela decisão da DRJ e ao mesmo tempo reconhecer que a embargante exerce atividades definidas por lei como de prestação de serviços;*
- 4) Omissão quando afirma que o clube exerceria atividade econômica sem reconhecer que há atividades econômicas com e sem fins lucrativos;*
- 5) Omissão quanto à existência de provas de que o clube exerce atividades culturais e recreativas;*
- 6) Omissão quanto ao enquadramento da interessada na regra de isenção temporária determinada pelo art. 13, da Lei nº 11.345/2006;*
- 7) Omissão sobre o entendimento do Ministro da Fazenda quanto à isenção dos clubes de futebol que apresentou proposta de revogação do art. 13 da Lei nº 11.345/2006;*
- 8) Omissão e contradição ao registrar que os valores recebidos pela transferência de jogadores não teriam natureza indenizatória com base na análise de apenas um contrato sem levar em consideração os demais contratos e o art. 28, da Lei nº 9.615/98;*
- 9) Omissão quanto à necessidade de dedução dos valores de retenção do IRPJ sofridas nos anos de 2005 a 2009;*
- 10) Omissão quanto ao direito de tributação das SCPs pelo lucro presumido e;*
- 11) Omissão, em relação às SCPs quanto às bases de cálculo, valores já recolhidos e receita do 4º trimestre de 2007."*

Posteriormente, o contribuinte interpôs **recurso especial** (E-fls. 4680 ss.) sustentando divergência com relação às seguintes matérias, apresentando os respectivos paradigmas: (i) o direito dos clubes de futebol à isenção dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97 (acórdãos n. 1401-000.838, 1402-001.726); (ii) não incidência de IRPJ e CSLL sobre as verbas indenizatórias (Clube + Sociedades em Conta de Participação - SCPs) (acórdão n.106-13.307); (iii) dedução da base de cálculo dos valores referentes às autuações de PIS e COFINS (Clube + Sociedades em Conta de Participação - SCPs) (acórdãos n. 103-21.945 e

103-21.283), (iv) valores repassados a terceiros não sócios das SCPs (acórdãos n. 1402-001.457 e n. 103-23.665); (v) direito à compensação de valores recolhidos pelas pessoas físicas sócias das SCP's (acórdãos n. 2201-003.299 e n. 2101-00.979), formulando os seguintes pedidos:

a) cancelar integralmente a cobrança remanescente de IRPJ, CSLL e acréscimos legais, em face da isenção prevista nos artigos 15 e 18 da Lei nº 9.532/1997, conforme amplamente demonstrado no item III e subitens III-A a III-C-9; e

b) em qualquer caso, cancelar a exigência de IRPJ e de CSLL em relação aos valores recebidos em decorrência das rescisões de contrato de trabalho, a título de "cláusula penal", que possui natureza jurídica de indenização, seja em relação às Sociedades em Conta de Participação – SCPs (valores de fls. 3.104 a 3.107 dos autos deste Processo Administrativo Fiscal), bem como, quanto ao Recorrente (valores contidos na relação de atletas transferidos em definitivo que consta das fls. 462-464 também deste PAF), como exposto no item IV e subitens IV-A a IV-C.

Subsidiariamente, requer-se:

c) sejam excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores das autuações relativas ao PIS e à COFINS cobrados por meio do Processo Administrativo Fiscal nº 10980.726895/2011-34 (item V e subitens V-A a V-C); e

d) seja a cobrança mantida apenas sobre a parcela que efetivamente caberia às SCPs: 80% do valor recebido pela rescisão dos contratos de trabalho dos atletas Fernando Luiz Rosa e Guilherme Alvim Marinato, excluindo-se das bases de cálculo os remanescentes 20%, pertencentes a terceiro não sócio e a ele comprovadamente transferidos (item VI); e

e) seja reconhecido o direito do Recorrente à compensação dos valores de IRPF comprovadamente recolhidos pela pessoa física do sócio participante Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues sobre os mesmos resultados objeto da autuação de IRPJ, no que se refere à SCP nº 3 (Imposto pago de R\$ 70.339,32, R\$ 50.674,52 e de R\$ 108.351,90) (item VII).

O recurso foi recepcionado por **despacho de admissibilidade** (E-fls. 4879 ss.) apenas parcialmente, compreendendo-se que não teria sido devidamente comprovado o dissídio jurisprudencial no que se refere às seguintes matérias: a) Confusão indevida de "Atividade Econômica" com "Atividade de Fins Lucrativos"; b) Natureza das verbas

rescisórias dos contratos de emprego de atletas; c) Valores meramente repassados a terceiro não sócio das SCP's; e d) Direito à compensação dos valores recolhidos pela pessoa física do sócio de duas SCP's. Por suas palavras,

*"Com fundamento nas razões acima expendidas, **DOU SEGUIMENTO EM PARTE** ao presente recurso especial do Sujeito Passivo, a saber:*

I) existem as divergências jurisprudenciais indicadas em relação aos seguintes itens:

a) Direitos dos Clubes de Futebol à Isenção dos Arts. 15 e 18 da Lei nº 9.532, de 1997; e

d) Dedução das Bases de Cálculo dos Valores Referentes às Autuações de Pis e de Cofins (Clube + Sociedades Em Conta De Participação - SCP's).

II) não existem as divergências jurisprudenciais indicadas em relação aos seguintes itens:

b) Confusão Indevida de "Atividade Econômica" com "Atividade de Fins Lucrativos";

c) Natureza das Verbas Rescisórias;

e) Valores Meramente Repassados a Terceiro Não Sócio das SCP's; e

f) Direito à Compensação dos Valores Recolhidos Pela Pessoa Física do Sócio de Duas SCP's.

Em relação às matérias que foi dado seguimento (a) e (d), o presente processo deve ser encaminhado a PGFN para ciência do recurso especial do Sujeito Passivo, e deste despacho assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões. Ressalte-se que esse despacho é definitivo, em conformidade com o art. 70 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa. Ao final, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento.

No que tocante às questões que foi negado o seguimento (b), (c) e (e), observando o disposto no art. 71 do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, cabe agravo requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência deste despacho.

Atinente à questão que foi negado o seguimento (f), este despacho é definitivo, conforme § 2º, inciso V, do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 152, de 2016, não mais cabendo a interposição de recurso na esfera administrativa.

O contribuinte interpôs **agravo** (E-fls. 4923 ss.) com relação aos pontos que intitulou: (i) do erro material do despacho recorrido quanto à questão da confusão indevida entre atividade econômica e atividade de fins lucrativos; (ii) a incorreção na inadmissão do recurso especial quanto aos valores repassados a terceiros não sócios das SCP's - a utilização de fundamento equivocado para inadmissão do recurso; (iii) do erro material sobre a divergência quanto ao direito à compensação dos valores recolhidos pela pessoa física do sócio de duas SCPs. Sobre tais pontos, formulou os seguintes pedidos:

a) a matéria constante do subitem “III-C-4” do Recurso Especial não seja considerada autônoma para fins de divergência, muito menos de divergência não demonstrada, como equivocadamente constou, de modo que seja apreciada no contexto da fundamentação das divergências do item “III”, em conjunto com as demais questões suscitadas no subitens “III-C-1” a “III-C-9” (item II deste Agravo);

b) seja admitido o recurso especial pela divergência referente à matéria dos valores repassados a terceiros estranhos às SCPs, que em hipótese alguma poderiam ter sido considerados como “receitas”, tratando-se de meros ingressos, valores recebidos em nome de terceiro para a ele serem repassados (item III deste Agravo); e

c) seja admitido o recurso especial pela divergência no que toca à questão do direito à compensação dos valores comprovadamente recolhidos pela pessoa física do sócio de duas SCPs (item IV deste Agravo).

O agravo foi apreciado e decidiu-se no **despacho** (E-fls. 4937 ss.) acolhê-lo para determinar o retorno dos autos à 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento para novo juízo acerca da admissibilidade do recurso especial acerca da matéria VALORES MERAMENTE REPASSADOS A TERCEIROS NÃO SÓCIOS DAS SCP'S, contemplando todas as alegações da recorrente. O **despacho de admissibilidade complementar** (E-fls. 4941 ss.) negou seguimento ao recurso quanto a esta matéria.

O contribuinte novamente interpôs **agravo** (E-fls. 4962 ss.) em função do despacho de admissibilidade complementar, requerendo a sua reforma especificamente quanto à matéria referente aos "valores meramente repassados a terceiros não sócios das SCP's, para que também fosse conhecida e julgada por esta CSRF, reiterando os termos do agravo anteriormente interposto.

Sustentou, a respeito do tema, não se tratar de divergência em torno da interpretação do artigo 15 da Lei n. 9249/95 ou do artigo 7º. do Decreto Lei n. 2303/86, como se entendeu no despacho para se inadmitir o recurso, mas no que se refere à tributação de ingresso não representativo de receita, em razão da titularidade de terceiro.

Registrando-se não haver o contribuinte recorrido contra a negativa de seguimento à matéria "natureza das verbas rescisórias dos contratos de emprego de atletas", o agravo por ele interposto pelo contribuinte foi acolhido por **despacho** (E-fls. 4974 ss.) que deu seguimento ao seu recurso nos seguintes termos:

"ACOLHO o agravo e DOU seguimento ao recurso especial relativamente às matérias INCORREÇÃO NA INADMISSÃO DO RECURSO ESPECIAL QUANTO AOS VALORES MERAMENTE REPASSADOS A TERCEIROS NÃO SÓCIOS DAS SCP'S - UTILIZAÇÃO DE FUNDAMENTO EQUIVOCADO PARA A INADMISSÃO DO RECURSO e ERRO MATERIAL SOBRE A "DIVERGÊNCIA QUANTO AO DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS VALORES

RECOLHIDOS PELA PESSOA FÍSICA DO SÓCIO DE DUAS SCPs", destacando em relação a esta segunda matéria a necessidade de a CSRF pronunciar-se sobre a aplicação subsidiária do art. 1025 do CPC.

ACOLHO também o agravo para retificar o despacho de admissibilidade de efls. 4879/4916, considerando os argumentos expendidos no subitem III-C-4 do RECURSO ESPECIAL ("A CONFUSÃO INDEVIDA DE ATIVIDADE LUCRATIVA COM ATIVIDADE DE FINS LUCRATIVOS") como fundamentos do item III ("A QUESTÃO CENTRAL DISCUTIDA NO PAF: OS DIREITOS DOS CLUBES DE FUTEBOL À ISENÇÃO DOS ARTS. 15 E 18 DA LEI Nº 9.532/97"), e não como matéria autônoma."

Por fim, a Fazenda Nacional apresentou **contrarrazões** (E-fls. 4987 ss.), preliminarmente, sustentando a impossibilidade conhecimento do recurso, pois, *"na hipótese em análise, não há identidade/semelhança entre os fatos tratados nos vv. acórdãos confrontados, especialmente quanto ao repasse de valores. Conforme bem salientado na r. decisão que julgou o agravo, os acórdãos paradigmas nº 1402-001.457 e 103-23.665 se debruçaram sobre a questão de REPASSE DE VALORES em ambientes fáticos distintos do refletido nos presentes autos. Com a devida vênia, ao contrário do que consta dessa r. decisão, a similitude fática não tem pouca importância na comprovação da divergência, ainda que o conflito interpretativo se dê estritamente na conceituação do que é RECEITA."*

Quanto ao mérito propriamente dito, defendeu a manutenção do acórdão recorrido no que diz respeito ao não direito do contribuinte à isenção, ao direito à dedução das bases de cálculo do IRPJ dos valores referentes às autuações de PIS e COFINS (clube + sociedades em conta de participação) e à compensação dos valores recolhidos pela pessoa física do sócio de duas SCPs.

Passa-se, assim, à apreciação do recurso especial do contribuinte.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora *ad hoc*

Conforme exposto no relatório supra, fui designada redatora ad hoc para formalizar o presente acórdão, utilizando relatório e voto apresentados pela Relatora em sessão de julgamento. Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio:

CONHECIMENTO

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem

analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (1) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal); (2) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; e (3) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Voltando-se ao caso concreto, entendo presentes as condições de conhecimento do recurso especial do contribuinte, nos termos do despacho que analisou o seu agravo, registrando-se que não concordo com a alegação da Fazenda Nacional quanto à falta de similitude entre os acórdão recorrido e paradigma, porque, igualmente ao referido despacho, entendo que o ponto é a receita ser de terceiro ou não.

Assim sendo, VOTA-SE POR CONHECER o recurso especial.

MÉRITO

Coerentemente com a análise de conhecimento procedida, devolve-se ao julgamento deste colegiado as seguintes matérias: (i) o direito dos clubes de futebol à isenção dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97, (ii) dedução da base de cálculo dos valores referentes às autuações de PIS e COFINS (Clube + Sociedades em Conta de Participação - SCPs), (iii) valores repassados a terceiros não sócios das SCPs; (iii) direito à compensação de valores recolhidos pelas pessoas físicas sócias das SCP's, de que passo a tratar.

Relativamente à isenção requerida, entendo presente por compreender que o artigo 18 da Lei nº 9.532/97, embora tenha revogado o benefício destinados às entidades em geral que exploram a prática desportiva, de caráter profissional, seu parágrafo único assegurou a fruição do benefício para as entidades constituídas como clubes recreativos, e também como associações civis sem fins lucrativos que prestem os serviços para os quais

houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam.

Nesse sentido, diante da detalhada decisão proferida no acórdão n. 06-37.819 pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, no processo n. 10980.723994/2012-45, em que julgada autuação semelhante em face do Paraná Clube, adoto-a como razões de decidir, conforme autorizados pelas regras do procedimento administrativo fiscal. Dela destaco, principalmente, entendimento quanto à necessidade da fiscalização demonstrar o não cumprimento dos requisitos para gozo de isenção por uma associação civil sem fins lucrativos, como não distribuição de lucros, independentemente da prática de atividades econômicas de caráter lucrativo. Leia-se:

"Voto

1. Consideração introdutória

É fato notório e incontroverso que a entidade autuada é, para além de um time de futebol, um clube sócio-recreativo que disponibiliza múltiplos serviços aos seus associados. Esse ponto quedou explicitamente reconhecido pelo autuante, ao enfatizar que a tributação recaiu somente sobre parte das receitas (Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal, fls. 26), verbis:

"Importante ressaltar que estão sendo tributadas apenas as receitas ligadas ao futebol profissional, permanecendo isentas as receitas ligadas inequivocamente às atividades recreativas e sociais do sujeito passivo."
(Grifei).

Vê-se, portanto, que o autuante considerou a autuada meio isenta – ou meio tributada com relação aos seus resultados, lançando o IRPJ e a CSLL que entendeu incidir sobre a parte dos resultados supostamente tributáveis. O ponto a ser enfatizado aqui é que o autuante reconheceu que, na essência, a impugnante é entidade intrinsecamente isenta, e que a tributação deveria recair apenas sobre parte de seus resultados.

Ocorre que tal proceder discrepa frontalmente da orientação oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, veiculada no "Perguntas e Respostas" publicado neste ano, disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/perguntao/dipj2012/CapituloIDeclaracoesdaPessoaJuridica2012.pdf>, verbis:

"030 – A prática de atos comuns às pessoas jurídicas com fins lucrativos descaracteriza a isenção?"

Não pode haver a convivência entre rendimentos decorrentes de atividade essencial, portanto imunes, com os rendimentos que não estejam de acordo com a finalidade essencial da entidade, rendimentos não imunes, sem descaracterizar a imunidade.

Da mesma forma, não é possível a convivência de rendimentos isentos com não isentos, tendo em vista não ser possível o gozo de isenção pela metade, ou todos os rendimentos são isentos, se cumpridos os requisitos da Lei nº 9.532, de 1997, ou todos são submetidos à tributação, se descumpridos os requisitos.

Normativo: Lei nº 9.532, de 1997; e PN CST nº 162, de 1974. Acrescento que a mesma orientação tem constado reiteradamente do "Perguntas e Respostas" do IRPJ há mais de uma década. Aliás, ignoro se alguma vez foi veiculada orientação em sentido contrário.

Ressalto a existência de hipóteses de incidência de tributos sobre apenas parte dos resultados da entidade, conforme se vê no art. 183 do RIR/99, verbis:

“Art. 183. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica **pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade**, tais como (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º): [...]”

O próprio § 2º do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, estatui que não estão abrangidos pela isenção do imposto os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

O ponto relevante, contudo, reside na circunstância de que tais hipóteses – e a forma de tributação cabível – se encontram expressamente previstas na legislação. Não decorrem, portanto, do livre alvedrio de cada servidor fiscal. Em assim sendo, o lançamento incide no erro capital a meu ver – de cindir os resultados da autuada em tributáveis (parcela decorrente das receitas auferidas na atividade de futebol profissional) e isentos (demais receitas inerentes a clube sócio-recreativo).

Entendo que esse critério, de per si, já seria suficiente para a improcedência do lançamento. Contudo, conforme apontado pela impugnante, também no mérito entendo que o lançamento não se sustém, conforme passo a demonstrar.

12. DA ISENÇÃO EM FACE DO IRPJ E DA CSLL

Tratase de matéria já posta à apreciação desta Turma Julgadora nos Acórdãos nº 35.665, de 29/02/2012, e nº 35.951, de 15 de março de 2012, ambos por mim relatados, e de cujos fundamentos me valho para reiterar o convencimento de que persisto imbuído.

Ao contrário da impugnante – que inequivocamente é um clube sócio recreativo e por isso a tributação recaiu sobre apenas **parte** de seus resultados, os sujeitos passivos dos outros julgados eram entidades dedicadas exclusivamente à prática do desporto profissional. Por isso, lá o busilis consistia em **determinar se aquelas entidades se encontravam – ou não – sob o pálio da isenção**. Aqui não há que se perquirir se a impugnante é uma entidade que faz jus à isenção, porque inequivocamente ela o é, e como tal já foi reconhecida pelo autuante, **na parte relativa às receitas do clube social**.

A questão aqui consiste em definir se a exploração de prática desportiva, de caráter profissional, constitui empecilho para que uma entidade frua uma isenção a que faria jus – de forma incontroversa – caso não houvesse a exploração da prática desportiva.

Volto os olhos para o artigo 18 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que teria, no entender da fiscalização, revogado a isenção da impugnante, verbis:

“Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se **dediquem às seguintes atividades**:

I educacionais;

II de assistência à saúde;

III de administração de planos de saúde;

IV de prática desportiva, de caráter profissional;

V de administração do desporto.

Parágrafo único. **O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.**” (Grifei).

Como se vê, o caput revogou a isenção das entidades que se dediquem às atividades aludidas nos incisos, mas o parágrafo único assegurou a fruição do

benefício às entidades que se enquadrarem nas condições do art. 12 ou do art. 15.

No caso presente, trata-se de instituição enumerada no art. 15, verbis:

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

Reitero que nenhuma dúvida existe de que a impugnante é, intrinsecamente, uma entidade recreativa.

O autuante fundamenta seu entendimento (fls. 26) nos seguintes termos: **“A condição de instituição de caráter recreativo também não se aplica integralmente, pois, em função da interpretação restrita do CTN, não há como aceitar tal enquadramento através da interpretação extensiva ou de integração analógica. A isenção do IRPJ para instituições recreativas tem por finalidade estimular atividades de lazer, recreação e prática de esporte amador. Entidades desportivas dedicadas ao futebol profissional não são estritamente recreativas.”**

(Negritei).

Entende o autuante, portanto, que somente as entidades **estritamente** recreativas estão alcançadas pela isenção e que tais entidades poderiam dedicar-se apenas ao esporte amador. Em outras palavras, a mera circunstância de haver a prática desportiva, de caráter profissional, suprimiria o direito à isenção. Penso, entretanto, que esse entendimento somente se justificaria em face da leitura isolada do artigo 15 acima transcrito, que sozinho já concede isenção às entidades estritamente recreativas.

O autuante ignora por completo o parágrafo único do art. 18, que assegurou a fruição do benefício para qualquer entidade que, enquadrada no art. 15, **também** se dedique à **prática desportiva, de caráter profissional**.

Repito, por força do art. 15, as entidades estritamente recreativas, já eram beneficiárias da isenção. Para tais entidades, o parágrafo único do art. 18 é **absolutamente inoperante**, porque não existe necessidade de assegurar um benefício do qual já dispõem.

Para que o parágrafo único do art. 18 faça algum sentido é necessário admitir que veio autorizar que as entidades nele mencionadas – todas previamente beneficiárias de imunidade ou isenção – exerçam as **atividades econômicas** listadas nos incisos do caput do artigo, **sem perder o benefício fiscal**.

O autuante argumenta (fls. 26), verbis:

“É importante perceber que a isenção do IRPJ é para as receitas das atividades listadas no art. 15, em interpretação literal. O sujeito passivo obtém receitas da exploração do futebol profissional (publicidade, marketing, bilheteria, transmissão de jogos, prêmios, etc.), com o principal objetivo de vencer campeonatos de futebol. Não há filantropia, cultura, recreação e pesquisa científica com o fruto dessas receitas obtidas...”

Ora, a isenção do artigo 15 é para as receitas inerentes às atividades das entidades contempladas no artigo 15, em interpretação literal, como advoga o autuante. Mas **não é dessa isenção que se está aqui cogitando**. O benefício em questão é outro; tratase daquele previsto no parágrafo único do artigo 18, que garante àquelas entidades do artigo 15 o exercício das atividades – todas elas econômicas – listadas no artigo 18, mantendo a isenção da qual são titulares.

Mas o autuante argumenta que tais receitas advêm de exploração de atividade econômica, insistindo que o parágrafo único do art. 2º da Lei Pelé afirma

expressamente que a exploração e a gestão do desporto profissional constituem exercício de atividade econômica.

Ora, o objetivo do parágrafo único do art. 18 foi exatamente permitir que as entidades ali referidas conservassem a isenção, quando exercessem as atividades econômicas listadas nos diversos incisos do artigo. É óbvio que, caso as receitas adviessem de filantropia, cultura, recreação, etc., não haveria a necessidade de ter assegurada a fruição da isenção, uma vez que tais receitas já são intrinsecamente isentas.

*Parece óbvio, portanto, que o único sentido possível do parágrafo único do artigo 18 é aquele que, excepcionalmente, concilia o exercício de determinada atividade econômica com a isenção de algumas entidades, permitindo-lhes conservarem o benefício intrínseco, **mesmo exercendo tais atividades.***

Entendo, portanto, que o lançamento é improcedente, porque ignora a isenção expressamente assegurada pelo parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, aos clubes recreativos.

Entretanto, mesmo que a impugnante não fosse um autêntico clube recreativo, entendo que também faria jus à isenção, pelo mesmo dispositivo legal, mas na condição de associação civil que presta os serviços para os quais foi instituída, e os coloca à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. Esse foi o entendimento esposado nos votos anteriormente referidos, cujos pontos mais relevantes passo a reproduzir.

*“A questão principal a ser dirimida nestes autos consiste na definição de ser ou não **a pessoa jurídica impugnante** isenta do pagamento do IRPJ e CSLL.*

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

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

Resta, portanto, apenas o enquadramento da impugnante na condição de associação civil que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, (...)

Esse enquadramento foi rejeitado com veemência pelo autuante (fls. 26), verbis:

“Poder-se-ia argumentar que o sujeito passivo enquadra-se nas ‘associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos’, mas ficaria difícil sustentar tal argumentação, uma vez que o sujeito passivo não presta nenhum tipo de serviço.”

*Com respeito ao fundamento utilizado pelo autuante, chamo a atenção para dois questionamentos recorrentes quando se debate o possível enquadramento dos clubes de futebol na condição de associação civil tratada no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. O primeiro, enfatizado pelo autuante, diz respeito à efetividade da **prestação de serviços pelos clubes de futebol. A tese, em síntese, é que os clubes não prestam serviços.** O segundo diz respeito ao preenchimento do requisito de “colocação dos serviços à disposição do grupo de pessoas a que se destinam”. O argumento é que os serviços deveriam ser ofertados apenas aos associados do clube.*

Com respeito ao primeiro questionamento expressamente formulado pelo autuante tem-se que o associado que paga sua anuidade e compra ingressos, assim como o simples torcedor que também paga para frequentar os estádios, não doam seu dinheiro ao clube ou Federação. Pelo contrário, adquirem algo em troca – que não pode ser classificado como produto. Inferese, portanto, que se trata mesmo de um serviço, quiçá comparável ao serviço que uma sala de cinema presta ao espectador pagante.

*Ademais, o § 3º do art. 42 da Lei nº 9.615, de 24/03/1998 (Lei Pelé), expressamente **equipara o espectador pagante, por qualquer meio, de espetáculo ou evento desportivo, ao consumidor**, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.078, de 11/09/1990 (Código de Defesa do Consumidor), **que, por sua vez, conceitua o consumidor como sendo o usuário de produto ou serviço.***

*Logo, sabendo que de produto não se trata, forçoso é reconhecer que se trata mesmo de prestação de serviços. Ademais, os estudiosos da administração consideram que os clubes efetivamente prestam serviços aos torcedores. Em artigo publicado por Carlos Alberto Pereira e outros na página <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/336.pdf>, colhe-se o seguinte excerto, com grifos acrescidos: “Entretanto, cabe ressaltar que ocorreram mudanças significativas no ambiente esportivo, o que contribuiu para elaboração do modelo de gestão dos clubes ingleses conforme relatam LEOCINI & SILVA (2000, p 4), ‘no final da década de 80, o problema da violência dos torcedores ingleses (os chamados hooligans) nos estádios de futebol deu origem a uma investigação profunda sobre suas causas. Tal investigação culminou com a publicação de um relatório chamado Taylor Report que, presumidamente, **obrigava os clubes a investirem na melhoria das condições dos serviços prestados aos torcedores**, ou seja, das condições dos seus estádios de futebol’.*

Da tese de mestrado profissionalizante em engenharia pela UFRGS de Fernando Luís Trein, intitulada “Qualidade dos Serviços Oferecidos e Prestados em um Estádio de Futebol em Dias de Jogos: Um Estudo de Caso”, disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/4690/000503376.pdf?sequence=1>, colhem-se os seguintes excertos:

1º)

*“Assim como foi desenvolvido o método SrvQual, um instrumento de avaliação da qualidade dos serviços elaborado por Berry, Parasuraman e Zeithaml (1988) e que estabelecia as cinco dimensões da qualidade dos serviços – confiabilidade, sensibilidade, segurança, empatia e tangíveis, McDonald et al, (1995) desenvolveram um método de avaliação de **serviços prestados em eventos esportivos** chamada TeamQual. O método é um instrumento de avaliação da qualidade dos serviços em eventos esportivos e foi aplicado, inicialmente, em todas as franquias da Associação Norte-Americana de Basquete (NBA), com os compradores de ingressos antecipados. o TeamQual teve, como referência, os mesmos conceitos utilizados na avaliação de serviços do método Servqual.*

Posteriormente, foi elaborada por Theodorakis e Kambitsis, (1998), citados por Theodorakis et al (2001), a ferramenta SportServ também com o objetivo de avaliar a qualidade dos serviços em eventos esportivos.”

2º)

*“O futebol é uma forma de entretenimento e, como tal, deve ser considerada a qualidade dos **vários serviços que compõem a realização de jogos**. Os torcedores devem ser considerados como clientes ou consumidores pelos clubes,*

com expectativas que podem ser satisfeitas ou não ao longo do período de duração dos jogos ou além deles. A satisfação das expectativas dos torcedores através dos serviços prestados contribuirá para que eles retornem nos jogos seguintes.”

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

No caso de uma universidade ou hospital constituídos sob a forma de associação sem fins lucrativos, carece de lógica o entendimento de que, para gozar da isenção, os serviços de saúde ou de educação devam ser ofertados apenas aos próprios sócios da instituição. Não faz sentido entender que uma universidade, para conservar a isenção, deva prestar serviços de educação apenas a seus associados. Da mesma forma, não é lógico entender que um hospital, sob pena de perder a isenção, somente poderá cobrar pelos serviços de assistência à saúde prestados aos próprios associados. Não me persuado de que esse tenha sido o objetivo da norma legal.

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

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

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

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

*“Definição de associações A alteração que mais chamou a atenção das organizações da sociedade civil diz respeito ao conceito de associação – antes definido pela doutrina e jurisprudência por falta de previsão legal específica. Como expusemos, o **Novo Código Civil** introduz uma definição legal expressa para as associações em seu art. 53, transcrito a seguir:*

*‘Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para **fins não econômicos.**’ Esta definição, ao adotar a expressão ‘fins não econômicos’, causou muita preocupação para as associações, especialmente aquelas que têm atividades econômicas (isto é, comercialização de bens ou serviços) como uma fonte de recursos. Há receio de tais organizações serem consideradas sociedades em virtude dessas atividades, o que lhes traria consequências graves: teriam descaracterizado seu formato associativo e perderiam, entre outros, o direito a seus benefícios fiscais (imunidades, isenções e incentivos). O receio é compartilhado tanto por pequenas organizações de*

base quanto grandes instituições privadas (do porte de hospitais e universidades).

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

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

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

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

Como se vê, na sociedade os sócios exploram uma atividade econômica com fins de obtenção e partilha de lucros (resultados). Assim, o que verdadeiramente diferencia uma sociedade de uma associação civil é a possibilidade de os sócios dividirem – ou não – o resultado da atividade explorada, e não a natureza da atividade exercida. Nas palavras de Maria Helena Diniz, “não perde a categoria de associação mesmo que realize negócios para manter ou aumentar o seu patrimônio, sem, contudo, proporcionar ganhos aos associados”.

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

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

No caso presente, não consta – e a fiscalização sequer alegou – que a impugnante distribua seus eventuais resultados positivos, em vez de aplicá-los, integralmente, na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. De qualquer forma, caso tal fato – que não está previsto nos estatutos aconteça, a entidade perderá a isenção por descumprimento dos requisitos previstos nas alíneas “a” e “b” do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que, respectivamente, vedam a remuneração de dirigentes por serviços prestados e determinam a aplicação integral dos recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Mas isso, advirto, perde uma isenção que possui, após a cabal comprovação da ocorrência, e em procedimento específico.

Chamo a atenção para o disposto no art. 48 do Decreto-lei nº 3.199, de 14 de abril de 1941, primeiro diploma a estabelecer as bases de organização dos desportos neste País, verbis:

“Art. 48. A entidade desportiva exerce uma função de caráter patriótico. É proibido a organização e funcionamento de **entidade desportiva, de que resulte lucro para os que nela empreguem capitais sob qualquer forma.**”

*Como visto, já naqueles idos quedou inequivocamente explicitado que o critério de definição para a entidade lucrativa – ou não – seria a circunstância de resultar **lucro para os que nela empregaram os capitais**.*

Inadequada, portanto, a interpretação fiscal de que o simples fato de a exploração do desporto profissional – por disposição legal expressa constituir exercício de atividade econômica, seria suficiente para transmudar o caráter de uma entidade que o explore, passando de ‘sem fins lucrativos’ para ‘com fins lucrativos’.

*Volto os olhos para o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, e infiro que a fiscalização foi induzida a erro pela sua – talvez infeliz – redação: “associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, **sem fins lucrativos**.” Concluo que a expressão “sem fins lucrativos” é um atributo das “associações civis” ali mencionadas. Contudo, infiro que a fiscalização está a interpretar que é um atributo dos serviços colocados à disposição do grupo de pessoas a que se destinam. Nessa ótica, somente estariam abrangidos pela isenção serviços prestados sem fins lucrativos (sem retorno financeiro), o que não me parece ser o caso.*

*Essa interpretação não me parece razoável, porquanto o legislador, no aludido parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997, garantiu a isenção para a entidade que, em tese, **simultaneamente** (a) exercesse a prática desportiva, de caráter profissional e (b) fosse associação civil que prestasse os serviços para os quais tenha sido instituída e os colocasse à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

Em face de tal preceito, entendo que o legislador necessariamente compatibilizou a condição de entidade sem fins lucrativos com o exercício de prática desportiva, de caráter profissional, que é atividade econômica. Não me parece lógico, portanto, admitir que o simples exercício de atividade econômica tenha o condão de descaracterizar a condição de sem fins lucrativos, para fins da isenção do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997. Se assim não for, qual o sentido da norma?

Acrescento que o aludido artigo 15 da Lei nº 9.532, de 1997, objetivou revogar a isenção não apenas da atividade de prática desportiva, mas também das seguintes atividades – todas econômicas: a) educacionais; b) de assistência à saúde; e c) de administração de planos de saúde.

Ora, qual a razão de o Poder Executivo intentar revogar a isenção para tais atividades? Teria a pretensão de cobrar IRPJ das entidades beneficentes e filantrópicas quando estas estivessem a prestar assistência gratuita? Penso que não. Entendo que foi pelo fato de constituírem atividades econômicas, exercidas no propósito inequívoco de auferirem resultados positivos para as entidades.

Faria sentido revogar a isenção da atividade educacional ou de assistência à saúde prestada gratuitamente, ao público em geral ou mesmo apenas ao universo de associados?

*Concebo a hipótese de uma associação civil (universidade ou hospital) que, **mediante cobrança**, preste os serviços para os quais houver sido instituída (educação ou assistência à saúde, respectivamente) e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam (universo de estudantes, indistintamente, e população em geral) sem fins lucrativos (a associação da hipótese não está condenada a ser deficitária; poderá ter resultados positivos, mas não os distribui aos associados, e nem remunera seus dirigentes pelos serviços prestados).*

Pois bem. Penso que a hipotética associação civil estará exercendo uma atividade que, inequivocamente, poderá ser classificada como econômica (ainda que não exista lei veiculando tal conceituação). Entretanto, penso que o parágrafo único do art. 18 da Lei nº 9.532 somente fará algum sentido caso seja interpretado no sentido de que, malgrado se trate de exploração econômica, não inviabiliza a fruição do benefício fiscal pela associação que preencha os requisitos do art. 15 da mesma Lei.

Registro, a propósito, que a Lei nº 9.532, de 10/12/1997, é fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/1997, cujo **artigo 18 previa pura e simplesmente o fim da isenção** sem qualquer ressalva para as entidades dedicadas à prática das atividades nele relacionadas, dentre as quais, a prática desportiva, de caráter profissional. **Não previa, portanto, a continuidade da isenção.**

Ora, até pela sua condição de seres políticos, nossos legisladores são pessoas experientes, com conhecimento da realidade social deste País, em alguns casos, mais profundos que os dos técnicos do Poder Executivo. Logo, quando acrescentaram àquele artigo o parágrafo único, garantindo a fruição de isenção por entidades que se enquadrassem nas condições do artigo 15, com certeza tinham em mente algum propósito. Haveria de existir na realidade fenomênica possibilidade de efetivo gozo desse benefício, o que jamais ocorreria caso se entenda que o benefício alcança apenas uma entidade filantrópica, por exemplo, quando esta colocar serviços à disposição dos interessados, a título gratuito.

Nesse caso, com certeza não terá qualquer ganho; não auferirá renda. **Então, qual o benefício da isenção do imposto de renda?** É lógico supor que o legislador deu determinado benefício a quem dele não precisa? Penso que não.

Em meu sentir, **é pressuposto para a isenção do IRPJ e da CSLL que o beneficiário explore alguma atividade econômica que lhe propicie ganhos, ou seja, que haja lucro.** Penso que esse foi o comando traçado pelo legislador e que deverá ser respeitado, ainda que, individualmente, consideremos equivocado.

Voltando ao caso concreto, não considero plausível que tenham pretendido garantir a isenção apenas aos pouquíssimos clubes que, além de constituírem autênticas associações recreativas, também se dediquem ao desporto profissional. Estou firmemente convencido de que o objetivo não foi esse. Pelo contrário, penso que o propósito foi conceder a isenção aos clubes (times) em geral, não constituídos como empresas, observadas as normas gerais aplicáveis ao gozo e manutenção das isenções. A propósito, é relevante destacar que, neste caso concreto, a autuada é um clube superavitário, pelo menos o foi no período em que ocorreu o lançamento. Contudo, essa condição não é representativa do universo dos clubes do País, mormente aqueles de pequeno porte e sem respaldo de grandes grupos econômicos, tradição e torcida. É possível supor que o legislador tenha levado em consideração todo o conjunto de clubes do País, e não apenas aqueles eventualmente superavitários.

É relevante registrar, ainda, que o autuante também utilizou como base de seu entendimento o § 13 do art. 27 da Lei Pelé, transcrito às fls. 27, verbis:

“Art. 27. [...]”

§ 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 emprestarias, notadamente para efeitos tributários, fiscais, previdenciários, financeiros, contábeis e administrativos.”

O autuante argumenta que esse parágrafo “deixa claro que as atividades profissionais das entidades de prática desportiva equiparam-se às das sociedades empresárias para efeitos tributários e fiscais, ou seja, descaracterizase a condição de associação civil sem fins lucrativos e aplicase a tributação como se fosse uma empresa.”

*Com respeito a esse ponto, observo que o parágrafo equipara as atividades profissionais das entidades – independente da forma de sua constituição às atividades das sociedades empresárias. Contudo, há uma ressalva fundamental que não foi devidamente enfatizada pelo autuante. Trata-se da estipulação de que **essa equiparação existe para os fins de fiscalização e controle do disposto naquela lei (lei Pelé)** – e não em outras leis, mormente de cunho tributário.*

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

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

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

Contudo, a mesma lei veiculou o seguinte permissivo:

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

I transformar-se em sociedade comercial com finalidade desportiva;

II constituir

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

***III contratar sociedade comercial** para gerir suas atividades desportivas.*

Parágrafo único. As entidades a que se refere este artigo não poderão utilizar seus bens patrimoniais, desportivos ou sociais para integralizar sua parcela de capital ou oferecê-los como garantia, salvo com a concordância da maioria absoluta na assembléia geral dos associados e na conformidade dos respectivos estatutos.” (Grifei).

A Lei Pelé (Nº 9.615, de 1998), intentou alterar radicalmente a exploração da atividade desportiva, como se vê na redação original do seu artigo 27, verbis:

*“Art. 27. As atividades relacionadas a competições de atletas profissionais são **privativas de: I sociedades civis de fins econômicos;***

***II sociedades comerciais** admitidas na legislação em vigor;*

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

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

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

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

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

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

I transformar-se em sociedade civil de fins econômicos;

II transformar-se em sociedade comercial;

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

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

“Art. 27. As entidades de prática desportiva participantes de competições profissionais e as entidades de administração de desporto ou ligas em que se organizarem, independentemente da forma jurídica adotada, sujeitam os bens particulares de seus dirigentes ao disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, além das sanções e responsabilidades previstas no caput do art. 1.017 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, na hipótese de aplicarem créditos ou bens sociais da entidade desportiva em proveito próprio ou de terceiros.” (Grifei).

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

Não consigo extrair conseqüências tributárias desse art. 27, principalmente porque, como antecipado, o aludido § 13º, ao qual se apegou o autuante, limita seu sentido aos fins de fiscalização e controle do disposto na própria lei Pelé, e não em leis tributárias. Por isso, em face da ressalva expressa, não me persuado de que a norma possa ser livremente utilizada para outros fins, que não a fiscalização e controle do disposto na própria lei, mormente para revogar isenção concedida por dispositivo legal de natureza tributária.

Além do mais, conforme visto, em sua redação original, o caput do art. 27 da Lei Pelé dispôs expressamente que as atividades relacionadas a competições de atletas profissionais eram privativas de sociedades civis de fins econômicos, sociedades comerciais e entidades de prática desportiva que constituírem sociedade comercial para administração de tais atividades. Contudo, pouco tempo depois, a mesma lei foi alterada para tornar facultativa a transformação em tais sociedades, podendo as entidades adotarem qualquer natureza jurídica que lhes for compatível.

Em assim sendo, soa forçada a equiparação feita pela fiscalização, utilizando interpretação oblíqua do parágrafo 13º, no propósito de restaurar um sentido que o caput abandonara mais de dez anos antes.

Prosseguindo na análise, mas mudando o enfoque, registro que constatei que a Administração Tributária, em três oportunidades distintas, manifestou o entendimento de que as entidades de prática desportiva não gozam de isenção do IRPJ, conforme Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT Nº 14, de 28/02/2002, Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT Nº 78, de 14/08/2002 e Solução de Consulta nº 249, de 16/10/2006, da 6ª Região Fiscal. Contudo, em todas elas a Administração tomou por consistente – sem qualquer análise, questionamento ou fundamentação – a premissa de que as entidades desportivas não são associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam,

sem fins lucrativos.

Em outras palavras, todas as soluções de consulta passaram ao largo do ponto aqui considerado fundamental, assumindo como verdadeiro o entendimento contrário àquele aqui perquirido. Em assim sendo, não tendo enfrentado tal questão, desservem como parâmetro para seu deslinde.

*A propósito, registro que, em pesquisa que realizei nos sistemas eletrônicos da RFB, relativa ao período em que já vigia a Lei nº 9.532, de 1997, não logrei encontrar decisões proferidas em lançamentos feitos em decorrência do mesmo entendimento esposado pelo autuante. É possível que existam e não tenham sido impugnados, ou que o tenham sido e ainda não tenham sido julgados. As únicas decisões que encontrei referem-se a lançamentos lavrados com base em prévia **suspensão da isenção**, conforme acórdãos seguintes:*

Acórdão nº Data DRJ Acórdão nº Data DRJ

7.246 24/08/2004 CAMPINAS 7.247 24/08/2004 CAMPINAS

7.248 24/08/2004 CAMPINAS 6.476 10/02/2005 SÃO PAULO I

6.872 14/04/2005 SÃO PAULO I 15.876 29/05/2007 RIB. PRETO

Em todos esses processos a Administração partiu do pressuposto de que as entidades se habilitavam ao gozo da isenção mas, por ocorrências específicas, suspendeu o benefício, como se vê nos excertos dos julgados, com grifos acrescidos:

1) Excertos dos Relatórios dos Acórdãos nº 7.246, 7.247 e 7.248:

*“2. Analisando os fins e objetivos da Federação, expressos em seu Estatuto Social, e tendo em conta o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/97, que classifica como isentas as associações civis que prestem serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, a autoridade lançadora concluiu que **a Entidade não atendeu, no anocalendário 1998, aos requisitos para gozo da isenção fiscal disciplinada nos artigos 12 a 15 da Lei 9.532/97.**”*

2) Excerto do Relatório do Acórdão nº 6.872:

“2. Analisando os fins e objetivos sociais da pessoa jurídica interessada, expressos em seu estatuto social, e tendo em conta o disposto no art. 15 da Lei nº 9.532/1997, que define como isentas 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, condicionando a isenção à satisfação dos requisitos fixados no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º, e nos arts. 13, 14 e 15, todos da Lei nº 9.532/1997, a autoridade fiscal constatou o não cumprimento de alguns destes requisitos legais para o gozo do benefício da isenção, tal como explicitado no relatório acostado aos autos deste processo e resumido abaixo (fls. 02/17 do processo 19515.000956/200471 e 2/18 do processo 19515.000957/200416)”

3) Excerto do Relatório do Acórdão nº 15.876:

*Em foco atos administrativos levados a efeito pela Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto/SP tendentes à **suspensão da isenção tributária da interessada, no rito preconizado pelo artigo 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**, assim recomendado pelo artigo 14 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, bem como, à exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e ainda, à imputação de responsabilidade solidária a pessoas com interesse comum na situação que constitui os fatos geradores dos tributos.*

A suspensão da isenção tributária operouse com a edição do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 58, de 04 de dezembro de 2006, cuja ciência à autuada se deu por remessa postal, conforme “aviso de recebimentoAR” de fl. 430, e publicação na Seção 1 do Diário Oficial da União do dia seguinte, o qual delimitou seus efeitos aos anos calendário de 2000 e 2001, fl. 961.

*Referido ato tem por lastro a Notificação Fiscal lavrada em 10 de outubro de 2006, encartada às fls. 407/415, que **imputou a inobservância dos requisitos de sustentação da isenção previstos no artigo 15 da lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, uma vez que detectadas as seguintes irregularidades,(...)”***

4) Excerto do Voto do Acórdão nº 6.476:

*“Alega a requerente que está amparada por isenção tributária, prevista no art. 159 do RIR/94, e que a exigência somente poderia ser constituída após ato declaratório que suspendesse tal isenção, e, nessa linha de argumentação, apenas a autuação do ano calendário de 1998 seria válida, em face **da suspensão de isenção que, por sua vez, está em fase de julgamento** (processo nº 19515.003848/200370).*

*Ocorre que a presente **exigência incide sobre rendimentos de aplicações mantidas no exterior**, junto à Livingstone e BSI Geneve, no período de 1998 a 2001, e **a isenção tributária não abrange tais rendimentos**, em função dos dispositivos legais transcritos pela fiscalização, no Termo de Verificação, a saber (fls. 161 a 163):”*

*No mesmo sentido são os Acórdãos exarados no PAF nº 19515.000956/200471 (Recurso Voluntário nº 156.214, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) e no PAF nº 18471.000461/200352 (Recurso Voluntário nº 142.979, Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes). Em ambos houve a **prévia suspensão da isenção**, procedimento convalidado pelo CARF.*

*Também é relevante destacar que constou da EM Interministerial nº 23/2007/MF/ME/TEM/MPS/MinC – disponível na página http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20072010/2007/Exm/EMI23MFMEMTEMPSMINC.htm, e também por min anexada a estes autos que encaminhou proposta de Medida Provisória, o expresse reconhecimento, por parte dos Srs. Ministros da Fazenda, do Esporte, do Trabalho e Emprego, da Previdência Social e da Cultura, de que as entidades desportivas em geral **são beneficiárias da isenção**, verbis:*

“14. Por último, sugere-se, ainda a revogação do art. 13, o qual assegura, pelo prazo de cinco anos, a isenção do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, à sociedade empresarial desportiva que tenha como atividade a exploração e a gestão de desporto profissional na modalidade futebol, estabelecendo, em seu parágrafo único, que esta isenção é incondicionada, ou seja, não está sujeita ao preenchimento dos requisitos previstos na Lei nº 9.532, de 1997, e, como tal, não está sujeita à suspensão desse benefício.

*15. Ao contrário do que se propala, **esse dispositivo restringe o benefício fiscal hoje existente para as entidades desportivas em geral**, ao limitar em cinco anos o (sic) sua aplicação para aquelas “cuja atividade profissional seja administrada por pessoa jurídica regularmente constituída”, **haja vista que a isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, aplica-se às entidades sem fins lucrativos pela finalidade ou objeto, sem fixar qualquer prazo para seu gozo**. Em outras palavras, a referida norma não traz nenhuma vantagem à profissionalização na gestão da modalidade futebol, ao contrário, **limita em***

cinco anos o benefício já existente para aquelas entidades que contratarem empresas para gerir suas atividades profissionais, o que o torna incoerente com o objetivo perseguido pela Lei.” (Grifei).

Concluindo, registro ser incompreensível para o cidadão que sofre desconto substancial de imposto de renda em seus proventos e para o empresário que arca com elevada carga tributária que os clubes dedicados à prática desportiva profissional – com ênfase para o futebol, que se tornou um negócio bilionário – estejam albergados por isenção em face do IRPJ e da CSLL. Como cidadão, partilho essa perplexidade, que beira a indignação, e penso que a isenção constitui privilégio injustificado.

*Contudo, o fato é que este País é uma democracia onde o tributo é cobrado mediante **atividade plenamente vinculada** (art. 3º do CTN) à legislação de regência. E a realidade que tenho diante dos olhos é que nossos legisladores não têm correspondido aos esforços que o Poder Executivo tem encetado no sentido de: 1) no campo tributário, extinguir pura e simplesmente a isenção da atividade desportiva profissional; e 2) no campo institucional, profissionalizar a administração das entidades dedicadas à prática desportiva.*

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

Em face do exposto, voto pela improcedência do lançamento.

É como voto.

Assinado digitalmente."

Na eventualidade de restar vencida, cabe manifestar-me sobre as outras três matéria objeto de divergência.

Pontualmente, com relação aos valores relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS, objeto de autuação constante de outro processo administrativo, entendo dedutíveis do presente lançamento de IRPJ e CSLL, ainda que sob contestação, na medida em que a materialização da exação configura a existência de despesa incorrida sujeita a dedução no regime de competência.

Não entendo aplicável à hipótese a regra do artigo 41, parágrafo primeiro da Lei n. 8891/95, quanto à indedutibilidade de tributos com exigibilidade suspensa, conquanto no momento da presenta autuação tais valores não estavam com a exigibilidade suspensa, uma vez que ainda não havia sua impugnação.

Nestes termos, considera o paradigma n. 103-21.283 que *"relativamente a estas a única que me parece deva ser aceita nesta instância diz respeito à dedução no IRPJ dos lançamentos de PIS e COFINS, matérias já tranqüilas no seio do Colegiado haja vista que despesas às quais se deva dar o tratamento de incorridas por isso mesmo neste particular se*

impondo ressalvas ao veredicto. Mesmos que discutidas, deveriam ter a dedutibilidade considerada no lançamento nos períodos em que a tributação se operou sob o chamado lucro real. Já no lucro presumido não em face desta forma de tributação que não considera despesas mas o possível lucro do sujeito passivo."

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.

Por fim, como já decidido noutros julgados, penso que diante da requalificação da operação é possível o aproveitamento dos valores recolhidos a título de Imposto de Renda sobre o ganho de capital, ex-sócio participante do requerente em duas das SCP's, Sr. Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues e Silva, conforme comprovantes de arrecadação anexados pela **petição** (E-fls. 4547 ss.), não se tratando propriamente de uma compensação nos presentes autos, que poderia ser questionada quanto ao descumprimento do rito próprio.

Por essas razões, **vota-se por DAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte.**

É o que se reproduz do voto da Relatora original.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Com a devida vênia, em que pesem o seu brilhante voto, discordo do voto da ilustre Conselheira Relatora em três pontos específicos, a saber: (i) ainda que provido o recurso no tocante ao direito à isenção, a ausência de prejudicialidade em relação às demais matérias, em especial a exigência atinente às SCP; (ii) indedutibilidade do PIS e da Cofins lançados de ofício das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; e (iii) impossibilidade de dedução do IRPF recolhido pelos sócios das SCPs.

DA AUSÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS MATÉRIAS EM RAZÃO DE O RECURSO TER SIDO PROVIDO EM RELAÇÃO À ISENÇÃO AO CLUBE ATLÉTICO PARANAENSE

Pois bem, segundo a ilustre Conselheira Relatora, caso o recurso do contribuinte fosse provido em relação ao seu direito à isenção, as demais matérias tratadas nos autos não deveriam ser analisadas por restarem prejudicadas.

Divirjo de tal entendimento. Isso porque parcela da exigência dizia respeito ao IRPJ e a CSLL devidos pelas SCP.

A respeito do tema, assim dispõe o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

Sociedades em Conta de Participação - SCP

Art. 148. As sociedades em conta de participação são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 2.303, de 21 de novembro de 1986, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308, de 19 de dezembro de 1986, art. 3º).

Art. 149. Na apuração dos resultados dessas sociedades, assim como na tributação dos lucros apurados e dos distribuídos, serão observadas as normas aplicáveis às pessoas jurídicas em geral e o disposto no art. 254, II (Decreto-Lei nº 2.303, de 1986, art. 7º, parágrafo único).

[...]

Art. 254. A escrituração das operações de sociedade em conta de participação poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros deste ou em livros próprios, observando-se o seguinte:

I - quando forem utilizados os livros do sócio ostensivo, os registros contábeis deverão ser feitos de forma a evidenciar os lançamentos referentes à sociedade em conta de participação;

II - os resultados e o lucro real correspondentes à sociedade em conta de participação deverão ser apurados e demonstrados

destacadamente dos resultados e do lucro real do sócio ostensivo, ainda que a escrituração seja feita nos mesmos livros;

III - nos documentos relacionados com a atividade da sociedade em conta de participação, o sócio ostensivo deverá fazer constar indicação de modo a permitir identificar sua vinculação com a referida sociedade.

[...]

Art. 515. O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP.

Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo.

Por conseguinte, ainda que retabelecido o direito à fruição da isenção por parte do Clube Atlético Paranaense, as questões atinentes à parcela da exigência que dizem respeito às SCPs subsistem, devendo os demais argumentos da Recorrente serem analisados por este colegiado.

DA INDEDUTIBILIDADE DOS TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO

Alega a Recorrente que os valores lançados de ofício relativos às contribuições PIS e Cofins deveriam ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL já no momento do lançamento.

Entendo não assistir razão à Recorrente.

É que a despesa para ser considerada incorrida e, portanto, dedutível na apuração do lucro real, deve ser revestida dos atributos de certeza e liquidez. Esse, aliás, o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit nº 07/76 - o qual conclui que “*a despesa cuja realização está condicionada à ocorrência de evento futuro, indisponível para o beneficiário o correspondente rendimento, não pode ser considerada incorrida, vedada, por consequência, sua dedutibilidade na apuração dos resultados anuais*”.

Desse modo, enquanto perdurar a discussão administrativa sobre a exigência dos tributos lançados de ofício, não há que falar em sua dedutibilidade das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Ressalta-se que mesmo antes da impugnação o crédito tributário não se mostrava exigível.

Isso porque o art.10 , inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972 dispõe que na lavratura do auto de infração deva constar “*a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias*”.

E na fluência dos prazos para apresentação de impugnação ou de recurso de voluntário prazo, o contribuinte já faz jus à certidão positiva com efeito de negativa a que alude o art. 206 do CTN. Nesse sentido, assim já dispunha o Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5, de 27/01/1995: “*Poderá ser expedida certidão positiva de débitos, com efeitos de certidão negativa (art. 206 do CTN), no decorrer do prazo previsto no art. 31, parágrafo único, do*

Decreto n.º 70.235/72, quando requerida por sujeito passivo intimado na forma desse dispositivo”.

Conforme se observa, em tal interregno o contribuinte fará jus à certidão positiva com efeito de negativa, o que implica, a teor do que dispõe o art. 206 do estatuto tributário, que ou já haverá penhora, ou o crédito deve se encontrar com exigibilidade suspensa.

No mesmo sentido, a Instrução Normativa RFB nº 734, de 2007, já determinava que:

Art. 3º A certidão conjunta positiva com efeitos de negativa, de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 3, de 2007, será emitida quando não existirem pendências cadastrais em nome do sujeito passivo e constar, em seu nome, somente a existência de débito:

[...]

II - cujo lançamento se encontre no prazo legal para impugnação ou recurso, nos termos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972. [grifo nosso]

Vê-se, assim, que a suspensão da exigibilidade do lançamento nos primeiros trinta dias após a ciência do lançamento advém da própria redação do art. 10 do Decreto 70.235, de 1972, o qual determina, na formalização do lançamento, que o contribuinte seja intimado para pagar ou impugnar no prazo de 30 dias. Ora se a administração concede o prazo de 30 dias também para o pagamento, não há outra conclusão a se chegar: durante tal prazo o crédito não pode ser exigido. Já tendo sido constituído, a única hipótese para não se cobrar tal crédito, de forma imediata, é a suspensão de sua exigibilidade.

Destaco ainda que o prazo de prescrição somente se inicia após 30 dias da data do lançamento (o que corrobora a suspensão da exigibilidade em tal período). Nesse sentido, destaco excerto do voto condutor do aresto no RECURSO ESPECIAL Nº 1.399.591:

O Código Tributário Nacional, no caput de seu art. 174, dispõe que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária.

Desse modo, considero que tributos lançados de ofício estão com exigibilidade suspensa desde a ciência do lançamento.

Frisa-se ainda que, além da impossibilidade de dedução de despesa que ainda dependa de evento futuro para ser considerada incorrida, há dispositivo específico que impede a dedução de tributos com exigibilidade suspensa, excetuando-se a regra geral de dedutibilidade com base no regime de competência (art. 41, § 1º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 - base legal do art. 344, § 1º, do RIR de 1999):

“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 1996, haja ou não depósito judicial.” [grifos nossos]

Com efeito, a partir de janeiro de 1995, a dedução pelo regime de competência não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude de impugnação, reclamação ou recurso, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo. Nessa situação se inserem os valores objeto de lançamento de ofício. Ressalta-se que tal mecanismo não impede que o contribuinte usufrua da dedução dessas despesas. Implica, tão somente, que não será possível deduzi-las com base no regime de competência logo que contabilizá-las, podendo fazê-lo somente quando efetivamente extinto o débito ou, ainda que assim não ocorra, desde que não mais estejam com a exigibilidade suspensa.

Ora, conforme visto, nos casos de lançamento de ofício, além da suspensão imediata do crédito tributário nos primeiros trinta dias após sua constituição, com a interposição de impugnação tempestiva mantém-se tal inexigibilidade, nos termos do inciso III do art. 151 do CTN.

Por decorrência, além de não caracterizar despesa incorrida no momento do lançamento, havendo apresentação de impugnação tempestiva em relação aos tributos lançados de ofício, estes somente são dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no momento em que houver a decisão final da lide, e somente na hipótese de ser essa desfavorável ao contribuinte. Trata-se, na realidade, de situação idêntica ao que ocorre quando presentes medidas judiciais suspensivas, em que os respectivos tributos contestados deixam de ser dedutíveis pelo regime de competência, permitindo-se sua influência nas bases de cálculo de IRPJ e CSLL somente se o contribuinte não obtiver sucesso em sua demanda judicial.

Nesse contexto, caso o contribuinte contabilize tais despesas, deverá adicioná-las na parte A do Lalur, mantendo-as na parte B até que sobrevenha a decisão final do processo administrativo em que se discute a exigência. Caso o contribuinte seja vencido, a partir de então as despesas com tributos passam a ser dedutíveis, permitindo sua exclusão na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Destaco ainda que não há base legal para "suspensão" ou interrupção do prazo decadencial em caso de reforma do lançamento questionado (por exemplo, excluir determinada infração de omissão de receita, ou reformar parcialmente a exigência de PIS/Cofins em razão de não terem sido considerados eventuais créditos, ou, até mesmo, a exoneração completa da exigência de PIS e Cofins por qualquer outro motivo), o que, por decorrência, diminuiria os valores de PIS e Cofins lançados de ofício e eventualmente deduzidos da base de cálculo do IRPJ no momento do lançamento¹. Assim, nas hipóteses em que decorridos mais de cinco anos entre o lançamento e a decisão definitiva que por ventura exonerasse parcela de PIS e Cofins lançados, não teria como o Fisco constituir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL relativo ao PIS e Cofins indevidamente excluídos no momento do lançamento.

Isso posto, no momento do lançamento, entendo não ser possível deduzir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o PIS e a Cofins exigidos de ofício.

¹ De igual forma, não há qualquer previsão legal no sentido de se excluir do lucro real ou da apuração da base de cálculo da CSLL eventuais valores de PIS e Cofins lançados de ofício, assim como também não há base legal para se efetuar adição ns bases de cálculo de IRPJ e de CSLL caso esses tributos lançados de ofício e já deduzidos, posteriormente sejam adicionados em caso de cancelamento das exigências de PIS e de Cofins.

IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO IRPF RECOLHIDO PELAS PESSOAS FÍSICAS SÓCIAS DA SCP

Em relação ao IRPF pago pelas pessoas físicas sócias da SCP, requereu a Recorrente que fossem deduzidos do montante lançado de ofício. A esse respeito, assim consta no voto da ilustre relatora:

Por fim, como já decidido noutros julgados, penso que diante da requalificação da operação é possível o aproveitamento dos valores recolhidos a título de Imposto de Renda sobre o ganho de capital, ex-sócio participante do requerente em duas das SCP's, Sr. Marcos Aurélio de Abreu Rodrigues e Silva, conforme comprovantes de arrecadação anexados pela petição (E-fls. 4547 ss.), não se tratando propriamente de uma compensação nos presentes autos, que poderia ser questionada quanto ao descumprimento do rito próprio.

Embora eu já tenha proferido diversos votos em que permiti deduzir das bases de cálculo de IRPJ os valores já tributados na operação original, somente o fiz nas hipóteses em que a Fiscozação requalificou as operações, tachando as originalmente levadas a efeito pelo contribuinte de artificiais ou simuladas, hipóteses em que, uma vez tributadas de ofício as operações efetivamente realizadas, deduziu-se o valor recolhido IRFonte a fim de se permitir que o valor exigido de ofício refletisse o saldo de fato devido na operação.

No caso concreto, contudo, não houve requalificação das operações, e se houve recolhimento indevido por sócios das SCPs, sujeitos passivos alheios à presente exigência, caberia a esses requererem restituição em procedimento próprio.

Por essas razões, voto por impossibilitar essa dedução das bases de cálculo exigidas de ofício.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, em que pese votar pelo provimento parcial do recurso especial do contribuinte para restabelecer o direito dos clubes de futebol à isenção dos arts. 15 e 18 da Lei n. 9.532/97, voto por afastar a prejudicialidade das demais matérias, e, em relação à parcela da exigência que diz respeito às SCPs: I) dar-lhe provimento em relação à dedução da base de cálculo dos valores repassados a terceiros não sócios das SCPs; e, II) negar-lhe provimento em relação: (i) à dedução da base de cálculo dos valores referentes às autuações de PIS e COFINS; e, (ii) ao direito à compensação de valores recolhidos pelas pessoas físicas sócias das SCP's.

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

O presente caso diz respeito a uma paixão nacional: o futebol. Esse dado naturalmente possui qualquer relevância *a priori* para o presente julgamento. No entanto, esse dado parece explicar a decisão do legislador competente que, como tal, deve ser acatada pela administração fiscal neste caso sob julgamento.

Conforme se depreende dos autos, o Clube Atlético Paranaense é pessoa jurídica constituída sob a forma de “pessoa jurídica de direito privado sem fins econômicos, constituída sob a forma de associação”. Não consta nos autos qualquer acusação de que malversação dos recursos obtidos pela entidade ou desvios de sua finalidade.

Nesta declaração de voto apresento fundamentos que me fizeram acompanhar a maioria do Colegiado para dar provimento ao recurso especial do contribuinte quanto à matéria em questão, a fim de reconhecer a incidência da norma de isenção de IRPJ e CSLL veiculada pelo art. 15 da Lei n. 9.532/97.

Antes de tratar dos dispositivos da Lei n. 9.532/97, é relevante expor um breve histórico legislativo. Em 1943, o Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 expressamente estabeleceu a isenção de imposto de renda aos clubes de futebol:

Art. 28 Estão isentas do imposto de renda: (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

a) as sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, educativo, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo e esportivo; (Vide Lei nº 4.506, de 1964) (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

b) as associações e sindicatos que tenham por objeto cuidar dos interesses, de seus associados; (Vide Lei nº 4.506, de 1964) (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

c) as sociedades cooperativas de caráter mercantil, bem como as de natureza civil abaixo enumeradas: (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

I, de produção ou trabalho agrícolas; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

II, de beneficiamento e venda, em comum, de produtos agrícolas ou de origem animal, não transformados industrialmente; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

III, de compra, em comum, sem intuito de revenda, de animais, plantas vivas, mudas, sementes, adubos, inseticidas, máquinas, instrumentos, matérias primas e produtos manufaturados, úteis à lavoura ou à pecuária, para o abastecimento de sítios ou fazendas; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

IV, de seguros mútuos contra a geadas, mortandade do gado e outros flageles; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

V, de crédito agrícola; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

VI, de consumo, quando não tenham estabelecimento aberto ao público, e vendam exclusivamente aos associados; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

VII, de construção de habitações populares para venda unicamente aos associados; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

VIII, editores e de cultura intelectual, embora mantenham oficinas próprias de compor, imprimir, gravar, brochar e encadernar livros, opúsculos, revistas e periódicos, desde que tais edições e trabalhos gráficos sejam de exclusivo

proveito dos associados ou se destinem unicamente à propaganda da sociedade ou da instituição cooperativista, sem estabelecimento aberto ao público; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

IX, escolares; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

X, de seguros contra acidentes do trabalho. (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. Cessará a isenção: (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

a) quando as fundações, sociedades e associações referidas nas alíneas a e b deste artigo remunerarem suas diretorias ou distribuírem lucros sob qualquer forma; (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

b) quando as sociedades cooperativas distribuírem dividendos aos seus associados, não se considerando dividendo o juro fixo até 12% ao ano, atribuído ao capital social realizado de acordo com a legislação cooperativista vigente. (Revogado pela lei nº 9.532, de 1997)

Art. 29. As isenções de que trata o artigo anterior serão reconhecidas mediante requerimento das interessadas, provando:

a) personalidade jurídica;

b) finalidade;

c) natureza das atividades;

d) caráter dos recursos e condições em que são obtidos;

e) aplicação integral dos lucros na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais.

A norma prescrita na década de 1940 contemplava os times de futebol instituídos ampla, atribuindo relevância à atividade desenvolvida por estes, capaz de lhes afastar a incidência do imposto de renda, notadamente “recreativas” e “esportivas”.

A Lei n. 4.506/1964 reafirmou a isenção em questão, mas a regulou de forma mais detalhada, nos seguintes termos:

Art. 30. As sociedades, associações e fundações referidas nas letras a e b do art. 28 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, gozarão de isenção do imposto de renda, desde que: (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

I - Não remunerem os seus dirigentes e não distribuam lucros, a qualquer título; (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - Apliquem integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento, dos objetivos sociais; (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - Mantenham escrituração das suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

IV - Prestem à administração do imposto as informações determinadas pela lei e recolham os tributos arrecadados sobre os rendimentos por elas pagos. (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 1º As pessoas jurídicas referidas neste artigo que deixarem de satisfazer às condições constantes dos itens I e II perderão, de pleno direito, a isenção. (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 2º Nos casos de inobservância do disposto nos itens III e IV as pessoas jurídicas ficarão sujeitas à multa de Cr\$ 10.000,00 (dez mil cruzeiros) a Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros), podendo ter a sua isenção suspensa por ato da administração do imposto, enquanto não cumprirem a obrigação. (Revogado pelo Decreto-Lei nº 2.303, de 1986)

§ 3º Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a administração do imposto suspenderá, por prazo não superior a dois anos, a isenção de pessoa jurídica prevista neste artigo que fôr co-autora de infração a dispositivo da

legislação sobre imposto de renda, especialmente no caso de informar ou declarar recebimento de contribuição em montante falso ou de outra forma cooperar para que terceiro sonegue impostos. (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 4º Nos casos do parágrafo anterior, se a pessoa jurídica reincidir na infração a autoridade fiscal suspenderá sua isenção por prazo indeterminado. (Revogado pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em 1997, o legislador novamente tratou do, estabelecendo um novo marco legal para a matéria.

O art. 18 da Lei n. 9.532/97 revogou os enunciados normativos que previam a isenção vigente até então. Mas enquanto o inciso IV desse enunciado prescritivo expressamente revogou a norma isentiva até então aplicável às entidades dedicadas à “prática desportiva, de caráter profissional”, o parágrafo único do mesmo dispositivo ressaltou expressamente que permanecem fora da hipótese da incidência tributária um conjunto em entidades contempladas em outros artigos da mesma lei:

Art. 18. Fica revogada a isenção concedida em virtude do art. 30 da Lei nº 4.506, de 1964, e alterações posteriores, às entidades que se dediquem às seguintes atividades:

I - educacionais;

II - de assistência à saúde;

III - de administração de planos de saúde;

IV - de prática desportiva, de caráter profissional;

V - de administração do desporto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não elide a fruição, conforme o caso, de imunidade ou isenção por entidade que se enquadrar nas condições do art. 12 ou do art. 15.

Por sua vez, o referido art. 15 da Lei n. 9.532/97 possui a seguinte redação:

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 constituídas e as 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.

§ 4º (Revogado pela Lei nº 9.718, de 27/11/1998)

§ 5º O disposto no § 2º não se aplica aos rendimentos e ganhos de capital auferidos pela Academia Brasileira de Letras, pela Associação Brasileira de Imprensa e pelo Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro.

Como se pode observar, o legislador modificou a ampla isenção concedida até então às atividades esportivas de caráter profissional. A partir de 1997, a norma isentiva,

aplicável ao IRPJ e à CSLL, passou a incidir sobre atividades de “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”. Passou a ser relevante, portanto, como os clubes de futebol se encontram organizados.

A *autonomia privada e princípio da livre iniciativa* atribuem aos particulares o direito à *liberdade contratual*, isto é, de livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como de eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação).² Garante-se, por esse princípio, a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação³.

A liberdade de ampla organização dos clubes de futebol foi reafirmada pela Lei Pelé (Lei n. 9.615/98), cujo art. 27, em sua atual redação, dada pela Lei n. 10.672/2003, assim dispõe:

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.
(...)

Vale observar o referido art. 27 da Lei Pelé passou por sua segunda modificação com a Lei n. 10.672/2003. Em sua redação original, assim dispunha o art. 27 da Lei Pelé, publicada em 1998:

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.

Essa redação original foi modificada pela primeira vez logo em 2000, com a edição da Lei n. 9.981, em que o legislador deixou evidente a faculdade de organização dos times de futebol:

² Cf. BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-240. No mesmo sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 567.

³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

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

I - transformar-se em sociedade civil de fins econômicos;

II - transformar-se em sociedade comercial;

III - constituir ou contratar sociedade comercial para administrar suas atividades profissionais.

(...)

Em 2003, a Lei n. 10.672 incluiu o par. 13º ao art. 27 da Lei Pelé, com a seguinte redação:

§ 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.

A Lei n. 12.395/2011 alterou o aludido dispositivo da Lei Pelé, prescrevendo a redação que permanece vigente até a presente data:

§ 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.

No caso, de acordo com elementos que constam nos autos, o contribuinte preenche os requisitos para gozar da aludida isenção. Em primeiro lugar, não consta nos autos desvios que pudessem ter sido praticados pela entidade em questão. Ademais, o Atlético Paranaense é pessoa jurídica constituída sob a forma de associação civil sem fins lucrativos, modalidade incentivada desde a redação original da Lei Pelé e expressamente contemplada pelo art. 15 da Lei n. 9.532/97.

Conforme se colhe do Código Civil:

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

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

A interpretação mais adequada do art. 53 do Código Civil está em linha com o que dispõe o enunciado n. 524 do CJF:

Enunciado n. 534. As associações podem desenvolver atividade econômica, desde que não haja finalidade lucrativa.

Artigo: 53 do Código Civil

Justificativa: Andou mal o legislador ao redigir o caput do art. 53 do Código Civil por ter utilizado o termo genérico “econômicos” em lugar do específico “lucrativos”. A dificuldade está em que o adjetivo “econômico” é palavra polissêmica, ou seja, possuidora de vários significados (econômico pode ser tanto atividade produtiva quanto lucrativa). Dessa forma, as pessoas que

entendem ser a atividade econômica sinônimo de atividade produtiva defendem ser descabida a redação do caput do art. 53 do Código Civil por ser pacífico o fato de as associações poderem exercer atividade produtiva. Entende-se também que o legislador não acertou ao mencionar o termo genérico “fins não econômicos” para expressar sua espécie “fins não lucrativos.”

A PFN sustenta que o art. 13 da Lei n. 11.345/2006 (“Time Mania”) evidenciaria a inexistência de direito à isenção prevista no art. 15 da Lei n. 9.532/97. O referido dispositivo possui a seguinte redação:

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.**

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.

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.

No entanto, equivoca-se a PFN quando alega que, como o legislador concedeu isenção pelo prazo de apenas 5 anos para os times de futebol por meio da Lei n. 11.345/2006, poder-se-ia entender que tais entidades não possuiriam tal isenção antes da edição da referida lei. Ocorre que o aludido argumento desconsidera disposições expressas da legislação ordinária.

Conforme disposição expressa da legislação ordinária, **(i)** enquanto a isenção sem prazo prevista pelo art. 15 da Lei n. 9.532/97 se dirige às **sociedades civis sem fins lucrativos**, **(ii)** a isenção por prazo limitado prevista pelo art. 13 da Lei n. 11.345/2006 (“Time Mania”) se dirige às **sociedades empresárias**, ou seja, àquelas organizadas “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”.

Note-se que, enquanto o art. 53 do Código Civil acima transcrito tutela a sociedade civil, o art. 983 do mesmo Código cuida da sociedade empresária:

Art. 983. A sociedade empresária deve constituir-se segundo um dos tipos regulados nos arts. 1.039 a 1.092; a sociedade simples pode constituir-se de conformidade com um desses tipos, e, não o fazendo, subordina-se às normas que lhe são próprias.

No caso concreto, incide sobre o contribuinte a isenção sem prazo prevista pelo art. 15 da Lei n. 9.532/97, tendo em vista tratar-se de sociedade civil sem fins lucrativos.

Também não prospera o argumento da PFN de que o parcelamento tributário concedido às entidades de futebol, pela Lei n. 13.155/2015 (Profut), seria uma evidência quanto à inexistência do direito à isenção em questão:

Art. 6º. As entidades desportivas profissionais de futebol que aderirem ao Profut poderão parcelar os débitos na Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e no Banco Central do Brasil, e os débitos previstos na Subseção II, no Ministério do Trabalho e Emprego.

A matéria sob julgamento diz respeito à isenção restrita ao IRPJ e à CSLL. Por outro lado, o parcelamento concedido pela Lei n. 13.155/2015 é bastante amplo, contemplando débitos dos times de futebol relativos a quaisquer tributos federais (sociedades civis sem fins lucrativos estão sujeitos, por exemplo, a 1% de PIS sobre a folha de pagamento) ou mesmo com o Banco Central do Brasil Ministério do Trabalho e Emprego.

Assim, todas as normas parecem convergir para o direito à isenção de IRPJ e CSLL conferida pelo legislador à categoria da qual o Clube Atlético Paranaense faz parte.

Algumas pessoas que não ligam muito para o futebol brasileiro, ou mesmo aquelas que o veneram, podem discordar da política de não tributação dos clubes de futebol por meio do IRPJ e da CSLL. No entanto, o fato é que a decisão do legislador competente, em 1997, manteve a tradição de isentar as referidas entidades que se dedicam à mais tradicional das atividades recreativas do povo brasileiro, especialmente em relação às entidades organizadas sob a forma de sociedade civis sem fins lucrativos.

Nesse seguir, quanto à matéria tratada nesta declaração de voto, acompanho a i. Conselheira relatora, no sentido de prover o recurso especial interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto